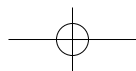
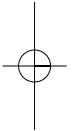
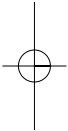
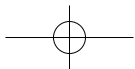
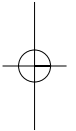
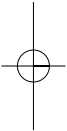




CIRCULUS

REVISTA DA JUSTIÇA FEDERAL DO AMAZONAS





REVISTA DA JUSTIÇA FEDERAL DO AMAZONAS



JUSTIÇA FEDERAL DE PRIMEIRO GRAU
Seção Judiciária do Estado do Amazonas

ISSN 1679-4788



REVISTA DA JUSTIÇA FEDERAL DO AMAZONAS

© Justiça Federal de Primeiro Grau — Seção Judiciária do Estado do Amazonas
Av. André Araújo, nº 25, Aleixo
CEP 69060-000 - Manaus-AM

Tel. (0**) 92 3214 9110
e-mail: circulus@am.trf1.gov.br
www.am.trf1.gov.br/circulus

Diretora: *Maria Lúcia Gomes de Souza*, Juíza Federal Titular da 3ª Vara
Vice-Diretora: *Jaiça Maria Pinto Fraxe*, Juíza Federal Titular da 1ª Vara
CIRCULUS N. 5

Ludmila Bezerra Paz Veras, **Presidente**
Jener Campos Vieira, **Secretário-Geral**
Carlos Gomes, **Revisor de texto**
Maria das Graças Rebouças Lopes, **Revisora Técnica**
Andréa Silveira Rocha da Silva, **Divulgadora**
Maria Elcina de Almeida Nascimento, **Colaboradora**

Editoração eletrônica: *Lo-Ammi Santos*
Foto da capa: *Marlon Franco da Costa*

Circulus Revista da Justiça Federal do Amazonas. v.1, n. 1 (maio/agosto. 2003). – – Manaus: Justiça Federal de Primeiro Grau. Seção Judiciária do Estado do Amazonas / Editora da Universidade Federal do Amazonas-EDUA, 2003 –
v.: il.

Periodicidade semestral a partir do n. 3
ISSN 1679-4788

1. Direito-periódicos 2. Doutrina 3. Seção Judiciária do Estado do Amazonas-Jurisprudência. I. Brasil. Justiça Federal de Primeiro Grau-Seção Judiciária do Estado do Amazonas.

CDD 340-05
CDU 34 (05)

Nos artigos assinados, as opiniões emitidas são de inteira responsabilidade dos autores, não refletindo, pois, o pensamento da revista. O controle do texto se limitará à diagramação, à conferência com os originais e à padronização.

Disponível também em:
<http://www.am.trf1.gov.br/circulus>

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA PRIMEIRA REGIÃO

Desembargador Federal **ALOÍSIO PALMEIRA LIMA**
Presidente

Desembargador Federal **MÁRIO CÉSAR RIBEIRO**
Vice-Presidente

Desembargadora Federal **ASSUSETE MAGALHÃES**
Corregedora-Geral

Desembargador Federal **TOURINHO NETO**
Desembargador Federal **CATÃO ALVES**
Desembargador Federal **JIRAIR ARAM MEGUERIAN**
Desembargador Federal **CARLOS FERNANDO MATHIAS**
Desembargador Federal **OLINDO MENEZES**
Desembargador Federal **LUCIANO TOLENTINO AMARAL**
Desembargador Federal **CÂNDIDO RIBEIRO**
Desembargador Federal **HILTON QUEIROZ**
Desembargador Federal **CARLOS EDUARDO MOREIRA ALVES**
Desembargador Federal **I'TALO FIORAVANTI SABO MENDES**
Desembargador Federal **CARLOS OLAVO**
Desembargador Federal **AMILCAR MACHADO**
Desembargador Federal **ANTÔNIO EZEQUIEL DA SILVA**
Desembargador Federal **DANIEL PAES RIBEIRO**
Desembargador Federal **LUIZ GONZAGA BARBOSA MOREIRA**
Desembargador Federal **JOÃO BATISTA MOREIRA**
Desembargador Federal **ANTÔNIO SOUZA PRUDENTE**
Desembargadora Federal **SELENE MARIA DE ALMEIDA**
Desembargador Federal **SEBASTIÃO FAGUNDES DE DEUS**
Desembargador Federal **ANTÔNIO SÁVIO DE OLIVEIRA CHAVES**
Desembargadora Federal **MARIA ISABEL DINIZ GALLOTTI RODRIGUES**
Desembargadora Federal **MARIA DO CARMO CARDOSO**
Desembargador Federal **LEOMAR BARROS AMORIM DE SOUSA**
Desembargadora Federal **NEUZA MARIA ALVES DA SILVA**

DIRETOR-GERAL: WASHINGTON RIBEIRO DA SILVA

SEÇÃO JUDICIÁRIA DO ESTADO DO AMAZONAS

DIRETORIA DO FORO – DIREF

Juíza Federal Diretora do Foro: REGINA MARIA DE SOUZA TORRES

1ª VARA FEDERAL

Juíza Federal Titular: JAIZA MARIA PINTO FRAXE

Diretor de Secretaria: RONALDO CAVALCANTE DE SOUZA

2ª VARA FEDERAL

Juiz Federal Titular: VALLISNEY DE SOUZA OLIVEIRA

Diretora de Secretaria: ROSILENE DE SOUZA CASTRO

3ª VARA FEDERAL

Juíza Federal Titular: MARIA LÚCIA GOMES DE SOUZA

Diretora de Secretaria: ANA CLÁUDIA RIBEIRO TINOCO

4ª VARA FEDERAL

Juiz Federal Titular: KLAUS KUSCHEL

Diretora de Secretaria: GLAURA REIS CREDIE

5ª VARA FEDERAL

Juiz Federal Titular: JOÃO CARLOS MAYER SOARES

Diretora de Secretaria: CARLENE LIMA RANIERI

6ª VARA FEDERAL - JUIZADO ESPECIAL FEDERAL

Juíza Federal Coordenadora Geral: REGINA MARIA DE SOUZA TORRES

Juíza Federal Substituta: MARÍLIA GURGEL DE PAIVA SALES

Diretor de Secretaria: DOMINGOS SÁVIO MACIEL ROESSING

TURMA RECURSAL DOS JUIZADOS ESPECIAIS FEDERAIS – AM/RR

Membro Titular Presidente: MARIA LÚCIA GOMES DE SOUZA

Membro Titular: JAIZA MARIA PINTO FRAXE

Membro Titular: RAQUEL SOARES CHIARELLI

Supervisora: PAULA DE PAULA GOMES

**VARA ÚNICA – SUBSEÇÃO JUDICIÁRIA DE TABATINGA
JUIZADO ESPECIAL FEDERAL ADJUNTO CÍVEL E CRIMINAL**

Juiz Federal Titular: OSMAR VAZ DE MELLO DA FONSECA JÚNIOR

Diretor da Secretaria: MOISÉS LAERT PINTO NETO

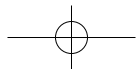
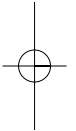
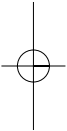
SECRETARIA ADMINISTRATIVA

Diretor Administrativo: EDSON SOUZA E SILVA

Diretora do Núcleo Administrativo: AUXILIADORA MARIA NEGREIROS DO
COUTO ALVES

Diretor do Núcleo Judiciário: JOÃO BOSCO DA SILVA VIEIRA

Diretora do Núcleo de Controle Interno: TÂNIA MARIA MOTA VIEIRA



SUMÁRIO

Apresentação

<i>Juíza Federal Diretora da Revista</i>	11
--	----

Entrevista

<i>Novely Vilanova da Silva Reis</i>	15
--	----

Artigos

Inteligência do artigo 40 do ADCT da Constituição Federal – <i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	23
Análise comparativa entre a sistemática de não cumulatividade prevista para o IPI e ICMS e aquela prevista para as contribuições para o PIS e COFINS – <i>Simone dos Santos Lemos Fernandes</i>	37
Prescrição Tributária. Alterações introduzidas pela LC nº 118/05 – <i>Kiyoshi Harada</i>	44
A cobrança judicial do crédito tributário: um enfoque pragmático – <i>Omara Oliveira de Gusmão</i>	63
O princípio da legalidade tributária e os direitos fundamentais – <i>Maria Lúcia Gomes de Souza</i>	77
A execução fiscal é uma questão de justiça? – <i>Fernanda Duarte Lopes Lucas da Silva</i>	95
Da impossibilidade de cessão de créditos tributários no direito brasileiro – <i>Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho</i>	110
A possibilidade de incidência do ICMS sobre os provedores de acesso à internet – <i>Harrison André Gomes</i>	122
PIS e COFINS na importação. Tributação. Cumulatividade e não cumulatividade. Tributação das empresas optantes pelo lucro presumido e real. Isonomia. Violação a princípios constitucionais e tributários – <i>Arnoldo Bentes Coimbra</i>	133
Sanções políticas decorrentes da inadimplência tributária e ofensa aos direitos do trabalho e ao livre exercício de atividade econômica – <i>Maria do Socorro Lima Costa</i>	140
Zona Franca de Manaus: integrada ou fora do Mercosul? – <i>Ernesto Roessing Neto</i>	149

Breves comentários acerca da incidência do PIS e COFINS na importação de bens de capital pelas empresas incentivadas, instaladas na Zona Franca de Manaus – <i>Cláudia Alves Lopes Bernardino</i>	170
Prescrição e decadência das contribuições à Seguridade Social e o sistema tributário constitucional brasileiro – <i>Paulo Christian Souza Costa</i>	182
O prazo prescricional das ações de repetição de indébito relativas à taxa e serviços administrativos (TSA) – <i>Gustavo Bastos Seráfico de Assis Carvalho</i>	189
As vexatae quaestiones da dissolução irregular – <i>Mário Antônio Sussmann</i>	196

Memorial

Dra. Iza Tânia Cantão B. P. da Costa	207
--	-----

Decisões

Previdenciário. Aposentadoria por tempo de serviço – <i>Bruno Augusto Santos Oliveira</i>	217
---	-----

Sentenças

Habeas Corpus – <i>Raquel Soares Chiarelli</i>	227
Previdenciário. Concessão de benefício – <i>Osmar Vaz de Mello da Fonseca Junior</i> ..	235

Ementas

Constitucional. FUNAI. Indenização. Danos morais e materiais cabíveis – <i>Juíza Relatora Juíza Maria Pinto Fraxe</i>	245
Administrativo e Constitucional. Reajuste de 28,86%. Servidores públicos militares – <i>Juíza Relator Suplente Klaus Kuschel</i>	247

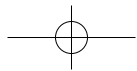
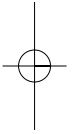
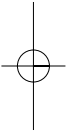
Molduras

Dr. José Lindoso	251
------------------------	-----

Mosaicos

Promotor Sebastião Norões – professor freqüentemente poeta	259
Barzinho acadêmico – <i>Rui Costa Gonçalves</i>	262
Poema para Caroline – <i>Pedro Francisco da Silva</i>	265
Contrastes que matam – gels que cegam. O caso Celobar – uma visão crítica – <i>Regina Coeli M. C. Peixoto</i>	266

APRESENTAÇÃO



APRESENTAÇÃO

Em seu quinto número, nossa revista intenta consolidar o objetivo fixado em sua edição inaugural: envolver a congregação de estudiosos do Direito em um debate permanente e crítico sobre a ciência jurídica, de modo que se torne um foro de produção doutrinária e de intercâmbio de idéias entre os diversos componentes da comunidade jurídica brasileira.

É com satisfação e responsabilidade imensas que abraçamos a missão de levá-la adiante, recebida do Doutor Vallisney de Souza Oliveira, que tão brilhantemente a conduziu até então, o que não fizemos sem antes verificar já haver Circulus se tornado conhecida e elogiada por sua qualidade e propósitos, até mesmo além das fronteiras do Estado do Amazonas.

Este número se inicia com entrevista concedida pelo Juiz Federal Novély Villanova da Silva Reis, com luminosa passagem por nossa Seção Judiciária. Trata-se de distinguido combatente das hostes que hoje se opõem ao excesso de formalidades processuais e ao rebuscamento da linguagem jurídica, como é sobejamente conhecido pelos juízes e servidores de toda a 1ª Região, que aplaudem os artigos que vem publicando sobre tais matérias nos veículos de divulgação especializados. O ilustre entrevistado expõe interessantes idéias acerca da simplificação das rotinas, apontando e criticando os principais entraves à boa marcha processual, com o que oferece irrefutável contribuição para o avanço no atendimento do reclamo social em prol da celeridade no julgamento dos feitos.

Delimitado à área tributária, que desperta grande interesse entre os operadores do direito, este número contém uma rica coletânea de trabalhos produzidos por diversos integrantes do cenário jurídico, como os Doutrinadores Ives Gandra da Silva Martins e Kiyoshi Harada, as Juízas Federais Simone dos Santos Lemos Fernandes e Fernanda Duarte Lucas da Silva, os Professores Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho e Omara Oliveira de Gusmão, os Advogados Arnaldo Bentes Coimbra, Cláudia Alves Lopes Bernardino e Mário Antonio Sussmann, o Procurador Gustavo Bastos Seráfico de Assis Carvalho, os Servidores da Justiça Federal no

Amazonas Harrison André Gomes, Maria do Socorro Lima Costa e Paulo Christian Souza Costa e o Acadêmico Ernesto Roessing Neto.

Em Memorial, em prol da construção da história da Seção Judiciária do Amazonas, Circulus ora divulga sentença da querida Doutora Isa Tânia Cantão Barão Pessoa da Costa, cuja gentileza e simpatia, em conjunto com sua sabedoria jurídica, deixaram a melhor impressão em todos os juízes e servidores que com ela tiveram contato durante sua estada em nosso meio.

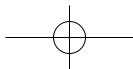
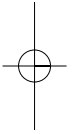
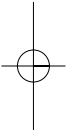
A fim de ilustrar a produção judicante da Seção Judiciária do Amazonas, Circulus publica neste número decisões dos Juízes Federais Bruno Augusto Santos Oliveira e Raquel Soares Chiarelli e votos dos Juízes Federais Jaíza Maria Pinto Fraxe e Klaus Kuschel, como Relatores na Turma Recursal dos Juizados Especiais Federais.

Em Molduras, Circulus homenageia, nesta edição, o Doutor José Lindoso, destacado jurista, professor, político e poeta, que, em sua passagem pela vida, descreveu, mercê de sua hombridade, uma brilhante trajetória que transcendeu os limites de nosso Estado. Sua dignidade e retidão, seu entusiasmo, sempre renovado, pela prática do bem, sua dedicação ao ofício de ensinar, sua vida, enfim, serve de farol aos que o conheceram e o apontam como exemplo a ser seguido pela atual e pelas futuras gerações.

Crônica do Juiz Federal Rui Costa Gonçalves, ponto de vista da Juíza Federal Regina Coeli e poema do Juiz Federal Pedro Francisco da Silva enriquecem esta edição na seção Mosaicos, ao lado de notícia evocativa da vida e obra de Sebastião Norões, que pertenceu ao Ministério Público e ao Magistério, enquanto, como poeta, militava no movimento que inaugurou uma nova era na literatura amazonense.

Ao encerrar esta apresentação, Circulus registra a sempre prestimosa colaboração da Universidade Federal do Amazonas para sua editoração, conclamando toda a comunidade jurídica a dar continuidade a este pólo de produção doutrinária e debate acadêmico, sempre em busca de soluções na ciência jurídica para os problemas enfrentados pela sociedade contemporânea.

ENTREVISTA



ENTREVISTA

Novély Vilanova da Silva Reis

Juiz Federal Titular da 7ª Vara no Distrito Federal

Nascido em Ribeira do Pombal, na Bahia, o Juiz Federal Novély Vilanova da Silva Reis, bacharelou-se em Direito pela Faculdade de Direito em Barra Mansa (RJ) em 28.12.1978. Iniciou sua carreira jurídica como procurador autárquico do extinto DNER. Desde 1987 é magistrado federal, tendo atuado nas seções judiciárias do Rio de Janeiro, Teresina, Manaus, Cuiabá, Rio Branco e Brasília, exercendo atualmente a titularidade da 7ª Vara no Distrito Federal. O juiz Novély salienta em sua entrevista aspectos relativos à necessidade da simplificação da liturgia processual e da renovação da linguagem forense como forma do Estado oferecer aos jurisdicionados uma efetiva prestação jurisdicional.

Circulus - Poderia Vossa Excelência falar sobre sua carreira profissional?

NVSR - Ingressei na Justiça Federal em 23.02.1987 e servi no Rio de Janeiro, Teresina, Manaus, Cuiabá, Rio Branco e atualmente em Brasília. De cada um desses lugares eu trouxe uma experiência de vida profissional. Tenho saudade. Já estou como um genérico com o prazo de validade quase vencido.

Circulus - Como Juiz Federal, quais os momentos mais marcantes de sua atuação?

NVSR - Não houve um momento especialmente marcante. Todos os momentos na minha vida como juiz foram marcantes. Eu os considero assim. Eu gosto de dizer que a cada dia que chego aqui é como se fosse o meu primeiro dia na magistratura. Quando eu perder esse entusiasmo, creio ser a hora de me aposentar. Tudo é muito importante: o deferimento ou

indeferimento de uma liminar, por exemplo, pode mudar o rumo da história de uma pessoa. Mas a gente às vezes nem percebe isso ou até fica indiferente.

Circulus - Poderia Vossa Excelência, que pertence aos anais da Justiça Federal no Amazonas, referir-se à sua passagem por nosso Estado e por esta Seção Judiciária?

NVSR - Foi muito boa. Estive aí duas vezes fazendo substituição, em 1989 e em 1991. Eu ainda não conhecia a Amazônia, e fiquei maravilhado com o que vi: a comida, o povo, os hábitos, a antiga Zona Franca, aquela central de consumo de então. Quase morri por causa de um xarope de guaraná! De qualquer modo, fiquei comovido de fazer parte dos anais ou da história da Seção Judiciária do Amazonas.

Circulus - Vossa Excelência se distingue na magistratura pela luta em favor da simplificação da liturgia processual e da renovação da linguagem forense. Que poderia dizer sobre essas suas bandeiras?

NVSR - Eu tenho certeza de que boa parte da lentidão da justiça provém dos métodos arcaicos de trabalho e da linguagem forense complicada. Há uma década as pessoas não se tocam para isso. Hoje há muita gente envolvida nessa cruzada. Se a revista Veja fosse escrita na justiça ninguém lia com tanto data venia, isso posto, cognição, peça vestibular, writ, visto oficial, rebus sic e outras preciosidades. Não estou fazendo apologia da vulgaridade, mas é preciso mudar isso. Vamos todos lembrar que o jurisdicionado também tem interesse e curiosidade em ler um documento judicial. Você pode usar expressões técnicas sim, mas não precisa exagerar.

Circulus - Vossa Excelência é conhecido como um juiz muito prático. O que poderia ser feito para melhorar, objetivamente, o andamento dos processos no que concerne à celeridade de sua tramitação?

NVSR - Inteligentes leis processuais e mudar a cabeça das pessoas que participam do processo. Para que ainda se autuar em apenso impugnação ao valor da causa e as exceções? Isso só se justificava quando o agravo de instrumento era interposto e formado no órgão de primeiro grau. Coloque-

se isso lá nos autos e decida. Há 14 projetos de lei do Congresso Nacional alterando os Códigos de Processo Penal e Civil. Oxalá venha coisa boa! Perdoe-me o autor da idéia (eu sei quem é), mas não foi uma boa substituir a "liquidação por cálculo do contador" por "embargos do devedor", uma ação autônoma que exige sentença para discutir, como predominantemente ocorre, o erro do cálculo! Mandasse então o credor ou exequente apresentar o cálculo, ouvir a parte contrária e decidir nos mesmos autos. Muito mais coisa atrapalha ou não é inteligente no processo brasileiro.

Circulus - Como Vossa Excelência vê a ampliação dos privilégios processuais concedidos para a Fazenda Pública no Brasil?

NVSR - É um privilégio inconveniente. Veja: antes da Constituição de 1988, quando os Procuradores da República faziam a defesa da União, a intimação deles se fazia pela só publicação do ato no Diário Oficial. Ninguém reclamava de nada, porque os prazos são dobrados ou quadruplicados. Agora, na era da informática, uma lei manda fazer a intimação pessoal! É por isso que se perde tanto tempo. Desde que o mandado de segurança foi regulamentado há 54 anos, bastava a notificação do órgão, que fazia a defesa do seu ato. Agora, além da notificação do órgão, uma lei exige a intimação do procurador da entidade. Sabe por quê? Porque o burocrata descumpria um decreto presidencial que o obrigava a dar conhecimento do caso ao órgão jurídico. Sobrou então para a Justiça suprir a deficiência. É demais, não é?

Circulus - Quais medidas entende Vossa Excelência pertinentes para aperfeiçoar os serviços nas Seções Judiciárias?

NVSR - Investir no elemento humano, que é base de tudo. Melhorar o sistema de informática, adquirir o melhor, o mais avançado. Temos cinco regiões da Justiça Federal, e em cada uma delas há um programa, um sistema, nem sempre o melhor. Tomara que o novo Conselho Nacional de Justiça

estabeleça uma diretriz nesse aspecto. Não se pode exigir eficiência e rapidez de juiz e de servidor se eles não têm os meios para executar suas tarefas.

Circulus - Na opinião de Vossa Excelência, a Reforma do Judiciário contribuirá efetivamente para a melhoria e agilização da prestação jurisdicional?

NVSR - Não creio que a Emenda 45/2004, por si só, contribuirá para isso. Dizer que o cidadão tem direito a uma "razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação" por si só, não agiliza coisa nenhuma. Mas já é um grande passo nesse sentido. Que venham então boas e inteligentes leis, e que os órgãos judiciais disponham dos meios para garantir agilidade.

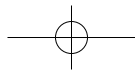
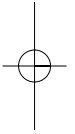
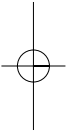
Circulus - Como humanista e magistrado, que pensa Vossa Excelência que o Judiciário poderia fazer para corrigir as distorções que tornam o Brasil um dos países socialmente mais injustos do mundo?

NVSR - Modernizar o aparelho judiciário na mesma velocidade com que os corruptos agem. Os economistas dizem que país com Judiciário lento e não confiável espanta os investidores locais e internacionais.

Circulus - Que mensagem gostaria Vossa Excelência de dirigir aos jurisdicionados?

NVSR - Acreditem, tenham fé. Eu já fui jurisdicionado e é horrível esperar ou perder a fé. O Executivo nomeia e tem o dinheiro. O Legislativo legisla e fiscaliza. E o Judiciário o que pode oferecer? A fé de que a causa será julgada.

ARTIGOS



INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 40 DO ADCT DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Ives Gandra da Silva Martins

Professor Emérito da Universidade Mackenzie,
em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico
e de Direito Constitucional e Presidente do
Centro de Extensão Universitária

Em 2003, a Emenda Constitucional n. 42/03 prorrogou até 2023 o artigo 40 do ADCT da Constituição Federal.

Está o referido artigo assim redigido:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de 25 anos, a partir da promulgação da Constituição.

§ único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. ¹

Comentei-o da forma breve e seguinte:

O artigo 40 foi imposição do Estado da Amazônia à Constituinte, pois seu relator era Deputado amazonense (Bernardo Cabral).

Todos os incentivos foram mantidos pelo prazo de 25 anos, isto é, até 2.013.

Entendo que a redação assegura o direito adquirido no regime jurídico existente para as empresas lá situadas até 2.013, independentemente de alterações feitas, por lei federal, para novos projetos ou empreendimentos.

Em outras palavras, na leitura que faço deste dispositivo, o regime jurídico, para todos os beneficiários dos estímulos mencionados até 2.013, está garantido, podendo as variações que no futuro vierem a ser introduzidas por lei federal, apenas atingir

empreendimentos novos, pois, para estes não há regime assegurado no que diz respeito a critérios de aprovação. Não há direito adquirido.

Para mim, o Decreto nº 205/91, no que modificou o regime passado, é inconstitucional por criar obrigação modificativa, só permitida por lei, no que concerne a novos critérios.

O parágrafo único, a meu ver, é aplicável apenas para os novos empreendimentos. A lei federal poderá, quanto a estes, alterar os critérios que venham a disciplinar ou que disciplinaram a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. À evidência, se a lei prejudicar a manutenção dos incentivos, será inconstitucional, visto que poderá, de rigor, criar tais dificuldades que inviabilizem o estímulo regional que a Constituição houve por bem temporariamente manter. A correta interpretação não permite que os critérios para disciplinar a aprovação de projetos possam ser redutores dos incentivos.²

Repetidas vezes, o Supremo Tribunal Federal adotou idêntica interpretação, entendendo ser impossível a alteração dos incentivos e das técnicas de estímulo adotadas, objetivando reduzir o espectro do referido dispositivo.³

O discurso constitucional merece algumas considerações.

A primeira delas é que a Zona Franca de Manaus, como foi criada, nos termos do Decreto-lei n. 288 e alterações havidas anteriormente a outubro de 1988, manteve, sob a nova ordem constitucional, suas características de zona de livre comércio. Não diz o legislador supremo que a legislação pretérita é mantida tal qual conformada no momento de promulgação da nova Carta e que, a partir daí, sem atingir o disposto naquelas leis complementares ou ordinárias, poderão os Poderes Públicos das diversas entidades federativas criar o que bem entenderem, inclusive revogando estímulos e criando novos, teoricamente, não previstos.

Não é isto o que está escrito. O que está escrito é que **TODAS AS CARACTERÍSTICAS DE ZONA DE LIVRE COMÉRCIO SÃO MANTIDAS** (presente do indicativo), valendo, pois, para os estímulos passados, presentes e futuros próprios de uma zona de livre comércio. Foi o

que declarou o constituinte, para assegurar o fundamental pólo de desenvolvimento da região. ⁴

Retirar incentivos é proibido pelo artigo. **Usufruir** de novos incentivos pertinentes a este tipo de área estimulada para levar o desenvolvimento para a Amazônia - e a Zona de Livre Comércio permitiu notável expansão da região, afastando olhos gordos intervencionistas de todo o mundo, que viam na Amazônia não território brasileiro, mas internacional - é um imperativo. O constituinte não deixou margem a manobras "convenientes e coniventes" objetivando a extinção de alguns incentivos e criação de outros mecanismos arrecadatários, no intuito de reduzir a Zona de Livre Comércio a sua expressão quase nenhuma. ⁵

Muitos dizem que o § único do mencionado artigo das disposições transitórias permitiria raciocínio amputador do objetivo maior do constituinte - que é manter um pólo de desenvolvimento na rica e despovoada Amazônia.

O raciocínio seria o de que somente lei federal poderia revogar os estímulos dos projetos da Zona Franca.

Não me parece correta tal exegese.

À evidência, os critérios a que se refere, o constituinte, no mencionado parágrafo único, **são os critérios procedimentais**. Aqueles que disciplinam a aprovação dos projetos. Não os que se referem à própria natureza e extensão dos estímulos. ⁶

Admitamos, por exemplo, que se repute conveniente alterar a competência de atribuições de um órgão federal encarregado de fiscalizar e aprovar projetos.

À evidência, somente lei federal poderá alterar os critérios de atribuição de competência, e, mesmo assim, desde que não prejudique o gozo dos incentivos permitidos pela lei. O dispositivo não diz respeito à qualidade, extensão e natureza dos estímulos, mas, exclusivamente, à forma procedimental de aprovação de projetos. É de natureza processual administrativa e não questão substancial ou de direito material. Diz respeito à forma de se obter os incentivos, mas não à qualidade dos incentivos assegurados pela Lei Maior. ⁷

E, mesmo, no exercício da competência legislativa para mudar critérios procedimentais, não admite o constituinte que, por lei federal, sejam

criados obstáculos que dificultem o acesso à aprovação dos incentivos, se compatíveis com a lei e com o direito.

Se as alterações no procedimento ou no processo de aprovação de projetos puderem restringir ou inviabilizar o gozo do benefício, tal procedimento e tais alterações são inconstitucionais, por força do direito ao usufruto de incentivos restringidos por excessivo ou arbitrário formalismo.

O que o dispositivo, portanto, assegurou, foi o gozo dos incentivos passados, presentes e futuros, em face da manutenção das características de Zona Franca.⁸

Ou, em outras palavras, que essa região de livre comércio deve manter, pelo prazo previsto na Constituição, em relação ao restante do país, um tratamento diferenciado, mais favorecido, compatível com a finalidade do incentivo regional que lhe foi outorgado, ou seja, para que se atinja um dos objetivos fundamentais da República, que, a teor do art. 3º III da CF, é:

"Art. 3º. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

[...]

III. erradicar a pobreza e a marginalização e **reduzir as desigualdades sociais e regionais;**" (grifo nosso).

Passemos, agora, ao disposto no D.L. n. 288/67.⁹

Os artigos 1º, 3º, 4º e 5º têm a seguinte redação:

Art 1º. A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.
Art 2º. O Poder Executivo fará, demarcar, à margem esquerda dos rios Negro e Amazonas, uma área contínua com a superfície mínima de dez mil quilômetros quadrados, incluindo a cidade de Manaus e seus arredores, na qual se instalará a Zona Franca.

§ 1º. A área da Zona Franca terá um comprimento máximo contínuo nas margens esquerdas dos rios Negro e Amazonas, de cinquenta quilômetros a jusante de Manaus e de setenta quilômetros a montante desta cidade.

§ 2º. A faixa da superfície dos rios adjacentes à Zona Franca, nas proximidades do porto ou portos desta, considera-se nela integrada, na extensão mínima de trezentos metros a contar da margem.

§ 3º. O Poder Executivo, mediante decreto e por proposta da Superintendência da Zona Franca, aprovada pelo Ministério do Interior, poderá aumentar a área originalmente estabelecida ou alterar sua configuração dentro dos limites estabelecidos no parágrafo 1º deste artigo.

Art 3º. A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação, e sobre produtos industrializados.

§ 1º. Excetuam-se da isenção fiscal prevista no *caput* deste artigo as seguintes mercadorias: armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros.

§ 2º. Com o objetivo de coibir práticas ilegais, ou antieconômicas, e por proposta justificada da Superintendência, aprovada pelos Ministérios do Interior, Fazenda e Planejamento, a lista de mercadorias constante do parágrafo 1º pode ser alterada por decreto.

Art 4º. A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Art 5º. A exportação de mercadorias da Zona Franca para o estrangeiro, qualquer que seja sua origem, está isenta do imposto de exportação ¹⁰

O primeiro desses dispositivos, determina o que seja a Zona Franca; o segundo, trata da isenção - não alíquota zero - do IPI; o terceiro, isenta de imposto de importação e de IPI a entrada de produtos estrangeiros na Zona Franca de Manaus, quer para seu consumo interno, quer para reexportação; e o quarto equipara às exportações as operações de remessa de produtos nacionais para a Zona Franca de Manaus, quer para consumo interno, quer para industrialização, quer para reexportação.

A jurisprudência da Suprema Corte entendeu que não só o D.L. n. 288/67 foi recepcionado, como também que não podem ser alteradas as características que atribuiu à Zona Franca de Manaus, não prevalecendo convenientes interpretações formuladas à luz de interesses governamentais tendentes a reduzir ou inviabilizar a área estimulada, considerada de segurança social e de necessário desenvolvimento para efeitos de assegurar a soberania nacional. ¹¹

Assim é que se pode ler, na ADIN n. 310-1-Distrito Federal, a seguinte ementa:

AÇÃO DIRETA DE
INCONSTITUCIONALIDADE N. 310-1 -
DISTRITO FEDERAL (MEDIDA CAUTELAR).
REQUERENTE: GOVERNADOR DO ESTADO
DO AMAZONAS
REQUERIDOS: SECRETÁRIOS DE FAZENDA
OU FINANÇAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO
FEDERAL, MINISTRO DA ECONOMIA
FAZENDA E PLANEJAMENTO.
E M E N T A - Ação direta de inconstitucionalidade.
Convênios ICMS 1, 2 e 6, de 1990. Alegação plausível
de ofensa ao artigo 40 ADCT/88, que, em face da
ponderação dos riscos contrapostos, oriundos da
pendência do processo, aconselha a suspensão liminar
dos atos normativos impugnados. Liminar deferida.
2. Ação direta de inconstitucionalidade de convênios
interestaduais sobre o ICMS, celebrados em reunião

do CONFAZ-Conselho Nacional de Política Fazendária: litisconsórcio passivo dos Estados pactuantes.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em deferir a medida cautelar e suspender, até o julgamento final da ação, a vigência dos Convênios ICMS n.ºs 1, 2 e 6, todos de 30/5/90, firmados em reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária da mesma data.

Brasília, 25 de outubro de 1990.

NÉRI DA SILVEIRA - PRESIDENTE

SEPÚLVEDA PERTENCE - RELATOR. ¹²

Nesta ação, discutia-se a redução de incentivos, na área do ICMS, por força de Convênios dos Estados firmados em 1990. A Suprema Corte, ao conceder liminar, entendeu que não poderia haver redução de incentivos, direta ou indiretamente, suspendendo a eficácia dos Convênios n. 1, 2 e 6 de 1990 do CONFAZ.

Na ADIN n. 1799 MC/DF, discutiu-se também redução de incentivos fiscais veiculada pelo artigo 77 da Lei n. 9532/97, tendo, o STF, decidido que:

ADI 1799 MC/DF - DISTRITO FEDERAL
MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE
INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): MIN. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 18/03/1999

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Ementa: ZONA FRANCA DE MANAUS - MANUTENÇÃO - INCENTIVOS FISCAIS. Ao primeiro exame, concorrem o sinal do bom direito e o risco de manter-se com plena eficácia medida provisória que, alterando a redação de dispositivo de lei aprovada pelo Congresso Nacional - do artigo 77 da Lei n.º 9.532, de 10 de dezembro de 1997 - **projeta no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca de**

Manaus, por vinte e cinco anos, mediante preceito constitucional (grifo nosso).

Observação: Votação: unânime.

Resultado: deferido o pedido cautelar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do § 1º do art. 77 da Lei 9532, de 10/12/1997, na redação dada pelo art. 11 da medida provisória nº 1614-16, de 05/03/1998; indeferida a cautelar relativamente ao seu § 2º e julgado prejudicado o pedido cautelar quanto ao § 3º. Acórdãos citados: ADI-310, ADI-1717, ADI-1725. N.PP. : (27). Análise: (COF). Revisão: (AAF). Inclusão: 13/09/02, (MLR).

Alteração: 25/11/03, (SVF).

Partes:

REQTE. : GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS

ADVDS : OLDENEY SÁ VALENTE E OUTRA

ADVDO. : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

REQDO. : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQDO. : CONGRESSO NACIONAL.¹³

A expressão utilizada no acórdão é suficientemente forte, ao dizer que a MP padecia de suspeita do vício maior porque **"projetava no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca"**. Em outras palavras, por manobras indiretas e pela reformulação de incentivos, propiciava-se a perda de estímulos assegurados à Zona Franca - o que a decisão da Suprema Corte terminou por atalhar.

Na ADIN n. 2348/MC/DF, decidiu o Pretório Excelso:

ADI 2348 MC/DF- DISTRITO FEDERAL
MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE
INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): MIN. MARCO AURÉLIO

Rel. Acórdão Min. Revisor Min.

Ementa: ZONA FRANCA DE MANAUS -
PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL.

Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no artigo 40 do Ato das Disposições

Constitucionais Transitórias da Carta de 1988: Art. 40. E mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. Suspensão de dispositivos da Medida Provisória nº 2.037-24, de novembro de 2000. Observação: Votação e resultado: o Tribunal, preliminarmente, por unanimidade, quanto ao artigo 14, § 2º, inciso 1 da Mc o na ação no que direcionado contra a expressão "ou em área de livre comércio". Por unanimidade, deferiu a cautelar para suspender a eficácia do artigo 32 da citada decisão quanto ao artigo 32 da mesma medida provisória. Por unanimidade, após o Senhor Ministro Marco Aurélio (R § 2º do artigo 14 da Medida Provisória nº 2037-24, de 23 de novembro de 2000, para suspender a eficácia da Provisória nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, relativamente ao inciso I do § 2 do artigo 14 quanto à N.PP. :(94). Análise:(JBM). Revisão().

Acórdãos citados; ADI-293-MC (RTJ-146/707), ADI-310-MC (RTJ-146/21), Rcl-783, ADI-1753-MC (RTJ-172/

Inclusão: 19/05/04, (MLR).

Alteração: 20/05/04, (NT).

Partes: REQTE. : GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS

ADVDO. : PGE - AM - JORGE HENRIQUE DE FREITAS PINHO

ADVDO. : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

REQDO. : PRESIDENTE DA REPÚBLICA. ¹⁴(grifo nosso)

Novamente, obstou o Supremo Tribunal Federal, a **mitigação acentuada** dos incentivos próprios da Zona Franca, o que não poderia ser feito quer por via direta, quer por via indireta. ¹⁵

Em todas essas decisões, o Supremo acatou o mesmo entendimento que, em repetidos pareceres, artigos e livros, tive a oportunidade de sustentar, ou seja, de que os critérios modificativos a que o parágrafo único do art. 40 do ADCT alude, só podem ser PROCEDIMENTAIS, mas nunca para **redução ou eliminação de estímulos**. Ao dizer que somente lei federal pode modificar os **critérios de aprovação**, mas que, **por via direta ou indireta, não pode haver mitigação da norma estimuladora**, a Suprema Corte - guardiã da Constituição (art. 102 da CF) - deixou bem claro que manobras com a pretensão de "substituir" o direito pretérito por um direito novo, redutor de incentivos, é inadmissível, inaceitável e inconstitucional.¹⁶

Como se percebe, tem sido nítida e cristalina a postura da Suprema Corte no assegurar os incentivos, mesmo diante de alterações da legislação que formata a Zona Franca. Esta é mantida, com suas características, para incentivos pretéritos, presentes ou futuros.

O artigo 40 do ADCT, repito, não fala que ficam assegurados os incentivos que existiam na data da promulgação da Carta, mas sim que fica mantida a Zona de Livre Comércio, com suas **características**, vale dizer, com o mesmo tratamento incentivado, sem que a legislação atual possa anulá-lo, valendo-se, para tanto, dos mesmos tributos então existentes ou de outros tributos. São, pois, assegurados os direitos de gozo de incentivos passados, presentes e futuros, na medida em que o estatuto supremo pretendeu que, até 2023, seja garantido àquela região um diferencial de benefícios fiscais em relação às demais regiões do País.¹⁷

É esta a minha inteligência do artigo 40 do ADCT da Constituição Federal.

São Paulo, 17 de maio de 2005.

IGSM/mos

a2005-071 ART 40 ADCT ADAP P2004-021 PUBL

Notas:

¹ Pinto Ferreira reitera a clareza dos dispositivos, ao dizer: "Foi mantida a Zona Franca de Manaus, criada pelo Decreto-Lei n. 288, de 28/2/1967, pelo prazo de 25 anos, a partir da promulgação da Constituição.

Trata-se de uma área livre de comércio, de exportação, importação e de incentivos fiscais. A aprovação de qualquer projeto na Zona Franca de Manaus permanece com os critérios existentes, só podendo ser modificados tais critérios por lei federal" (Comentários à Constituição Brasileira. v. 7. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 801).

² Comentários à Constituição do Brasil. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 366/9.

³ Na ADIN n. 1799/AM, lê-se o seguinte trecho na decisão: "Entendeu-se que a previsão do § único, do referido art. 40, do ADCT, no sentido de a lei federal poder modificar os critérios que disciplinam ou venham disciplinar a aprovação dos projetos da Zona Franca de Manaus, não permite a supressão dos incentivos fiscais garantidos no capu" do mesmo artigo, sob pena de esvaziamento deste (STF - Pleno - ADIN N. 1799/AM, Medida Cautelar, Rel. Min. Marco Aurélio, decisão: 19/3/1998, Informativo STF, n. 103)" (Constituição do Brasil Interpretada e legislação constitucional. São Paulo: Atlas, 2002. p. 2140).

⁴ Carlos Maximiliano ensina como interpretar tais dispositivos: "Por outro lado, as leis fundamentais devem ser rigorosamente obrigatórias do que as ordinárias, visto pertencerem, em geral, à classe das imperativas e de ordem pública; ao passo que as comerciais e as civis se alinham, em regra, entre as permissivas e de ordem privada; aquela circunstância obriga o hermeneuta a precauções especiais e à observância de reservas peculiares à espécie jurídica. A própria Freie Rechtsfindung moderada, a escola da Livre Indagação praeter legem, escrupuliza em transpor as raais do Direito Privado" (Hermenêutica e aplicação do Direito. Rio de Janeiro: Forense, 1979. p. 305).

⁵ Paulo Dante Coelho escreve: "A tarefa da ocupação econômica ou produtiva da Amazônia constitui, pois, um dos mais agudos desafios da geração brasileira atual. Ocupação que se pretenda seja executada valorizando as vocações naturais amplas da região, beneficiando e associando as populações da área aos frutos do progresso alcançado e ao mesmo tempo com o cuidado da preservação do seu ambiente ecológico. Funções que se considera viáveis e possíveis de um equacionamento ajustado ao longo do tempo e que resultarão, em última instância, do conhecimento mais aprofundado e sistemático da Amazônia em todas as suas singularidades e dimensões, compatíveis com as formas alternativas de intervenção nacional no setor público na região" (Estudos sobre a amanhã - O desconcentração econômica no Brasil. Ed. Resenha Tributária, 1978. p. 67).

⁶ O Ministro Marco Aurélio de Mello, na ADIN n. 2348-9/DF esclarece: "A jurisprudência tem-se mostrado harmônica com essa óptica. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade Q 310.1, o Relator, Ministro Sepúlveda Pertence, entendeu pelo conflito, com a Carta da República, de toda e qualquer norma que, no prazo de vinte e cinco anos, restrinja, reduza ou elimine favores fiscais existentes, como veio a ocorrer com a edição da Medida Provisória n 2.037/24. Ao acompanhar Sua Excelência, considerado o conflito com a Constituição Federal de convênio que acabava por reduzir o statu quo fiscal da Zona Franca de Manaus, tive oportunidade de ressaltar: "Quando se alude a incentivo fiscal, estabelece-se a necessidade de preservação da prática fiscal tal como operada à época da promulgação da Carta.

Assim, creio que procede a argumentação do nobre Relator no que aponta que há

relevância jurídica para deferir-se a liminar, suspendendo-se os convênios, no que esses convênios implicaram modificação, repito, do statu quo existente no campo dos incentivos fiscais à época da promulgação da Carta".

⁷ Celso Bastos ensina: "Diante deste estudo hermenêutico, fica certo que a Zona Franca de Manaus ganhou status constitucional, o que significa dizer, tornou-se um direito consagrado com força própria da supremacia constitucional, o que repele qualquer normatividade que a ofenda e até mesmo a interpretação que não leve em conta as diretrizes básicas da hermenêutica.

Ao afirmar que é mantida a Zona Franca de Manaus, o texto conferiu-lhe uma duração imodificável, ao menos por lei infraconstitucional.

Mais adiante, é certo, o texto constitucional vai definir a duração mínima da instituição, a partir de sua promulgação: optou pelo prazo certo de vinte e cinco anos.

Ao proceder assim, o artigo 40 não beneficiou a Zona Franca de Manaus com uma mera formalidade, o que aconteceria se se entendesse que o que não se pode é expressamente suprimir a Zona Franca de Manaus. É que seria possível, na linha desse entendimento, suprimir os incentivos fiscais e a própria área de livre comércio. Isto seria a mais bárbara das interpretações constitucionais. Seria admitir que a Constituição brinca com as palavras ou adota pseudopreconceitos que na verdade nada obrigam de substancial. É, portanto, forçoso aceitar-se que a Zona Franca de Manaus é, na verdade, um nome que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com os seus incentivos fiscais (trecho de parecer transcrito nas razões que compõem a inicial, a propósito da Medida Provisória 1.502)" (em parecer citado na ADI 2348-9-DF).

⁸ Ministro Nelson Jobim na ADI 2348-MC/DF esclarece o sentido do artigo 40 do ADCT, ao dizer: "Sr. Presidente, fiz um levantamento, nessas últimas horas, sobre a inteligibilidade do art. 14 e ambos os seus parágrafos, e isso impôs-me retornar, portanto, ao Decreto-Lei nº 288, de fevereiro de 1967, que definiu a situação da Zona Franca de Manaus.

Verifica-se, no referido Decreto-Lei nº 288/67, em relação à questão dos incentivos fiscais da Zona Franca, três artigos fundamentais no terna.

O primeiro diz o seguinte: Decreto-Lei nº 288/67, art. 3º: "Art. 3º. A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação e sobre produtos industrializados.

Leia-se: importadas as mercadorias do estrangeiro para reexportar, ocorrerá isenção de impostos de importação sobre produtos industrializados. Há exceções que escapam da isenção, definidas nos § 1º e 2º do referido art. 3º.

O segundo diz: Decreto-Lei nº 288/67, art. 4º: "Art. 4º. A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro" - aqui, então, refere-se ao consumo tal qual o art. 3º, consumo e exportação - "será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro."

A Zona Franca de Manaus, por força do referido Decreto, é tratada como área estrangeira. Isso significa que vendas ou remessas de mercadorias, seja para consumo, seja para reexportação ou industrialização, env: Ladas para a Zona Franca de Manaus, são tratadas, repito, por força do Decreto-Lei nº 288, como exportação para o exterior.

Diz, expressamente: "será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor,

equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro". Ou seja, toda a venda de mercadorias do território nacional, por exemplo, mercadorias originárias de São Paulo destinadas à Zona Franca de Manaus, para consumo ou industrialização na Zona Franca, ou reexportação, são tratadas, pelo Decreto, para efeitos fiscais, como uma exportação brasileira para o estrangeiro.

O terceiro diz respeito ao art. 5º: Decreto-Lei nº 288/67, art. 50: "Art. 50 A exportação de mercadorias da Zona Franca para o estrangeiro, qualquer que seja sua origem, está isenta do imposto de exportação".

Exemplificando: temos que a circulação de mercadorias de São Paulo para a Zona Franca é uma exportação. A transmissão da mercadoria de São Paulo para o Rio de Janeiro e para o exterior seria tratada da mesma forma.

Esse mecanismo de incentivos foi consolidado no art. 40 do Ato das Disposições

Constitucionais Transitórias, com a seguinte linguagem: "Art.40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição."

Isso mostra que o sistema legal do Decreto-Lei nº 288 foi congelado pela Constituição, por força do art. 40 do ADCT, pelo período referido, não podendo, portanto, ser alterado porque é mantida a Zona Franca com a modelagem vigente à época da Constituição. A modelagem era a do Decreto-Lei nº 288/67, com eventuais alterações posteriores em outros dispositivo."

⁹ O Min. Sepúlveda Pertence, na ADIN 2348-9-DF assim se manifestou: "Sr Presidente, fui Relator da ADIn 310 (25/10/90, RTJ 146/21) e me parece que a equação jurídica do problema é substancialmente a mesma. Disse, então, para assentar a densa plausibilidade da arguição de inconstitucionalidade - à luz do art. 40 do 1 - de diplomas que afetavam os incentivos vigentes à data da Constituição:

"De fato, constituída essencialmente a Zona Franca pelo conjunto de incentivos fiscais indutores do desenvolvimento regional e mantida, com esse caráter, pelas Disposições Constitucionais Transitórias, pelo prazo de vinte e cinco anos, admitir-se que preceitos infraconstitucionais reduzam ou eliminem os favores fiscais existentes parece, à primeira vista, interpretação que esvazia de eficácia real o preceito constitucional."

É precisamente o que sucede no caso, porque um desses incentivos é a consideração da venda de mercadorias de outros Estados para estabelecimentos da Zona Franca de Manaus, como exportação propriamente dita, exportação para o estrangeiro com todas as consequências fiscais daí decorrentes. E uma delas, com relação a essas contribuições, foi subtraída da incidência do Decreto-Lei nº 288/67.

Por isso, acompanho o eminente Relator."

¹⁰ Escrevi, ao defender ter o D.L. 288/67 eficácia de lei complementar, que: "Aspecto, aliás, de reflexão obrigatória, embora incidental para efeitos do presente parecer, reside no exame da forma legislativa pertinente ao Decreto-Lei nº 288 de 28.2.67, que, em seu art. 7º, deu tratamento legal à matéria relacionada com o ICM, estando assim redigido o referido dispositivo, em sua versão original: "Art. 7º: As mercadorias produzidas, beneficiadas ou industrializadas na Zona Franca, quando saírem desta para qualquer ponto do território nacional, estarão sujeitas:

I. apenas ao pagamento do imposto de circulação de mercadorias, previsto na legislação em vigor, se não contiverem qualquer parcela de matéria-prima ou parte componente

importada;"

Ora, se tivesse o referido Decreto-Lei 288/67 apenas eficácia de lei ordinária à evidência, invadindo estaria área de competência exclusiva dos Estados, razão pela qual a indicação do art. 7º seria de absoluta inocuidade. Sem competência impositiva, a União, por lei ordinária, não poderia invadir área que não lhe fosse pertinente" (Direito Econômico e Empresarial. Belém, Edições CEJUP, 1986. p. 53).

¹¹ Não só da Suprema Corte foram as decisões. Leia-se: "EMENTA: Tributário. Zona Franca de Manaus. Decreto-Lei 288/67. Lei 7.730/89. ADCT. CF/88, art. 40.

I- A Zona Franca de Manaus é área livre ao comércio de importação, gozando de isenção tributária à entrada de bens de origem estrangeira destinados ao consumo e uso interno em sua área de atividade.

II - As restrições contidas nas leis de congelamento de preços não atingem a Zona Franca de Manaus, uma vez que o 'livre comércio' lhe é assegurado pela Constituição Federal, art. 40 do ADCT.

III - Remessa improvida." (TRF - 1 REO 91.01.01530-3/AM. Rei.:

Juiz Nelson Gomes da Silva. 45 Turma. Decisão: 08/06/94. DJ 2 de 18/08/94, p. 44.377.)" (A Constituição na visão dos Tribunais - Interpretação e julgados artigo por artigo, vol. 3, Ed. Saraiva, 1997, p. 1554).

¹² DJ. 16.04.93, EMENTÁRIO N. 1699-1, 25.10.90, Tribunal Pleno.

¹³ Publicação: DJ DATA-12-04-2002 PP-00051 EMENT VOL-02064-01 PP-00046 RTJ, VOL-00182-03, PP-00885.

¹⁴ Julgamento: 07/12/2000 Órgão Julgador: Tribunal Pleno, Publicação: DJ DATA-07-11-2003 PP-00081 EMENT VOL-0213 1-02 PP-00266.

¹⁵ Manoel Gonçalves Ferreira Filho admite que o § único do artigo 40 do ADCT bloqueou qualquer tentativa redutora ao dizer: "Critérios de Aprovação – Quanto a estes, abre caminho a Constituição para o "congelamento" das características da Zona Franca de Manaus que estabelece o *caput* deste artigo" (Comentários à Constituição Brasileira de 1988. v. 2. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 340).

¹⁶ O artigo 102 da C.F. *caput* tem a seguinte dicção: "Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:"

¹⁷ O Min. Marco Aurélio na ADIN 2348-9-DF ao limitar a concessão no processo cautelar da medida assecuratória, à Zona Franca de Manaus e não à Amazônia Legal, disse: "Senhor Presidente, é oportuna a ponderação feita pelo Ministro Moreira Alves. Penso que o carne da questão está no envolvimento, em si, da Zona Franca de Manaus. Ela é que mereceu o tratamento e a proteção constitucionais. O caso, cuida-se, também, da Amazônia Ocidental e, aí, de áreas que extravasam àquela alcançada pela Carta de 1988.

Reajusto o voto para limitar a concessão da liminar, fazendo-o no tocante à referência contida no inciso 1 do § 2º do artigo 14 da Medida Provisória no 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, onde se lê "na Zona Franca de Manaus". Diria que essa questão talvez seja a mais importante no caso concreto, porque, relativamente ao artigo 32, poderíamos, ainda, argumentar com o esvaziamento da Zona Franca de Manaus. Aqui, não. Aqui, realmente retira-se um benefício que, na forma ressaltada pelo Ministro Nelson Jobim, foi constitucionalizado em 1988.

Reajusto, portanto, o voto para limitar a concessão da liminar à Zona Franca de Manaus."

ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A SISTEMÁTICA DE NÃO CUMULATIVIDADE PREVISTA PARA O IPI E ICMS E AQUELA PREVISTA PARA AS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E COFINS.

Simone dos Santos Lemos Fernandes

Juíza Federal da 7ª Vara/MG

Doutora em Direito Tributário pela UFMG

A recente implementação, por via da legislação ordinária, de uma sistemática de não-cumulatividade para as contribuições para o PIS e COFINS vem trazendo uma série de dúvidas, especialmente levantadas por aqueles que insistem em equipará-la à sistemática própria do IPI e ICMS. Fala-se em impedimento ao efeito cascata, dedutibilidade plena e incondicional e outros termos que somente são aplicáveis a tributos plurifásicos. Insiste-se em assemelhar uma técnica que possui os contornos definidos pela Constituição em vigor, com outra que não possui qualquer detalhamento ou definição no texto da Carta Política. O fato nos impulsiona a discorrer acerca de alguns aspectos concernentes a estes tributos, de forma a traçarmos os critérios necessários à diferenciação entre os sub-ordenamentos que lhes são próprios.

A não-cumulatividade própria do ICMS e do IPI vem prevista em sede constitucional desde a Emenda nº 18/65. Trata-se de uma diretriz constitucional imperativa, que informa o direito público subjetivo do contribuinte desses tributos de promover o abatimento ou a compensação de valores pagos pelo operador econômico que o antecedeu na cadeia de industrialização/comercialização, a título do mesmo tributo, em relação obrigacional diversa.

Em outras palavras, a estrutura engendrada pelo texto constitucional permite que o operador econômico/contribuinte que tenha participado, na condição de adquirente, em operação anterior, ao realizar nova operação, compense-se do valor anteriormente pago por aquele que lhe alienou o produto, operação matemática que, normalmente, traz o mesmo efeito que aquele que seria obtido com a exigência do pagamento de imposto apenas

sobre o valor agregado à mercadoria ou ao produto. Isso se torna necessário pelo fato de o IPI e o ICMS serem impostos exigidos no curso de uma cadeia de produção/industrialização/circulação de mercadorias. A não-cumulatividade do IPI e ICMS nada mais é do que uma técnica constitucional que visa a impedir que a exigência de imposto sobre imposto aumente de forma exagerada a carga de tributos incidente sobre cada produto ou mercadoria que circule ou faça parte de uma cadeia de industrialização, efeito conhecido como "cascata", que recai especialmente sobre os ombros do consumidor final.

Muitos doutrinadores vêm, equivocadamente, assemelhando a não-cumulatividade própria do ICMS e IPI, que tem definição constitucional, à legalmente criada para as contribuições para o PIS e COFINS. O primeiro aspecto a ser observado é o de que a não-cumulatividade criada pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 reveste-se de maior flexibilidade na definição de seus contornos, já que não encontra diretriz constitucional, não cabendo sua identificação com as características e conclusões extraídas no âmbito da sistemática própria àqueles impostos. Muito pouca relevância possui a circunstância de ser tema introduzido no texto constitucional através da Emenda n.º 42/03, já que o legislador constituinte derivado limitou-se a prever a sua possibilidade, sem promover qualquer especificação ou detalhamento de seu conteúdo.

Um outro aspecto a ser observado, de primordial importância, é o de que a lógica própria da não-cumulatividade constitucionalmente determinada para a cobrança de tributos plurifásicos (IPI/ICMS) não pode ser equiparada àquela própria de tributos unifásicos (PIS/COFINS). Não há, em verdade, conceito unívoco para o termo não cumulatividade, especialmente quando relativo a fatos econômicos substancialmente diversos.

Desde a sua instituição, PIS e COFINS são contribuições estruturadas como exigências sobre a receita ou o faturamento, que não sofrem processo de agregação a qualquer tipo de receita ou faturamento de outro contribuinte. Receita ou faturamento são fenômenos apurados pontualmente por cada contribuinte dessas contribuições, não se desdobrando em etapas sucessivas das quais participem distintos sujeitos - não há ciclo econômico a ser considerado. A não-cumulatividade não é, pois, da essência de tributos unifásicos, já que a sua cobrança de todos os contribuintes não proporciona

o famigerado efeito cascata. Em outras palavras – a exigência de contribuição sobre a receita/faturamento de determinado contribuinte não produz reflexo de aumentar a tributação incidente sobre a receita/faturamento de outro contribuinte. Pode, sem dúvida, repercutir, de forma indireta, no preço das mercadorias comercializadas e dos serviços prestados pelos contribuintes, para que ele possa suportar o encargo de pagá-las – as isso é assunto diverso. Por esse motivo, quando o legislador infraconstitucional estabeleceu uma não-cumulatividade para essas contribuições sócio-previdenciárias, objetivou, tão-somente, a diminuição da carga tributária de cada contribuinte, individualmente considerado, e não a proteção ao consumidor final, senão de forma reflexa.

A verdade é que não existem limites constitucionais fixados para a implementação de uma técnica de não-cumulatividade para as contribuições sócio-previdenciárias. Por esse motivo, o legislador infraconstitucional possui maior liberdade para definição dessa sistemática, maior flexibilidade no seu tratamento do que aquela própria da legislação concernente ao IPI e ICMS.

A não-cumulatividade para o PIS e COFINS somente pode ser compreendida como técnica que viabiliza a determinação do montante a recolher em função da receita obtida pelo contribuinte. O referencial das regras legais que disciplinam essa técnica é evento que diz respeito ao processo de formação de uma receita, ou seja, elemento relevante para sua obtenção. Assim, o sentido das normas que compõem o subordenamento do PIS/COFINS, ainda que eventualmente utilizem as mesmas palavras utilizadas no âmbito do IPI e ICMS, é diferente. As leis 10637 e 10833 criam um critério próprio de operacionalização da não-cumulatividade, que se assemelha ao base sobre base, e não imposto sobre imposto.¹

As leis ordinárias que implementam a não-cumulatividade para PIS/COFINS prevêm deduções ao montante apurado mediante a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo. A alíquota incide sobre a totalidade da base, mas o montante a recolher será o resultado da aplicação de certas deduções. Não se trata de uma sistemática de dedução de imposto sobre imposto.¹

Importa observar que, na redação original do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10833/03, não havia necessidade de os valores passíveis de

dedução haverem sofrido incidência de PIS/COFINS, enquanto receita gerada por outro contribuinte. A Lei 10865 introduziu tal exigência. De fato, na redação dada pela Lei nº 10.865/04:

Não dará direito a crédito o valor:

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes.

Assim, especificamente no que diz respeito ao "valor de mão-de-obra pago a pessoas físicas", verificamos que o legislador infraconstitucional entendeu por bem retirar esse insumo da possibilidade de abatimento da base de cálculo dessas contribuições, dentro da lógica de que seu pagamento não gera recolhimento de contribuições pelos beneficiários, circunstância diferenciada do pagamento de mão-de-obra paga a pessoa jurídica, passível de abatimento.

Prossigo, observando que a sistemática questionada foi conformada de acordo com o princípio da isonomia, que exige tratamento desigual àqueles que se encontrem em situação diferenciada. Para determinados contribuintes foi mantida a antiga alíquota dessas contribuições e vedado qualquer tipo de abatimento ou dedução, enquanto que para outros, que passaram a gozar dessa faculdade, houve o correspondente aumento de alíquota. Essa diferenciação justifica-se ora pela extrafiscalidade, ancorada no §12 do artigo 195 da Constituição Federal, ora pela fiscalidade. Explico-me.

A fiscalidade, que abrange a racionalidade da sistemática global de recolhimento de tributos prevista para cada contribuinte, recomendou a exclusão das empresas optantes pelo SIMPLES ou tributadas pelo IRPJ com base no lucro presumido ou com base no lucro arbitrado, da técnica de não-cumulatividade instituída para o PIS e COFINS. As duas primeiras exceções motivaram-se pelo fato de serem concernentes a empresas de pequeno porte, com menor possibilidade de aproveitarem, em face de suas atividades, os créditos previstos para essa nova sistemática. O afastamento da pessoa jurídica cujo lucro foi arbitrado justifica-se pela incompatibilidade com o regime não-cumulativo. Normalmente o arbitramento é feito por casos como: escrituração inadequada, falta de livros ou documentos, opção indevida pela tributação com base no lucro presumido – situações que prejudicariam as demonstrações de créditos apurados.

Por outro lado, em atendimento a valores protegidos pela Constituição, ou por outros motivos extrafiscais, foram igualmente excluídas da nova sistemática as receitas decorrentes de serviços de telecomunicações, de venda de jornais e periódicos, prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens, de prestação de serviços de transporte coletivo, receitas decorrentes de serviços prestados por hospital, pronto socorro, clínicas e congêneres, de prestação de serviços de educação infantil, ensino fundamental e médio e educação superior. Em situação intermediária ficaram as pessoas jurídicas imunes e cooperativas, beneficiadas por motivos fiscais e extrafiscais.

É triste perceber, sem sombra de dúvidas, que a técnica da não-cumulatividade fixada para as contribuições para o PIS e COFINS não proporcionou a decantada diminuição da carga tributária, prometida pelo Poder Executivo. Essa promessa veio materializada na exposição de motivos que acompanhou as medidas provisórias convertidas na legislação ora impugnada, texto no qual encontramos a seguinte afirmação: "o principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos".

E a não-cumulatividade não proporcionou a sonhada redução da carga tributária pelo fato de ter vindo acompanhada do aumento da alíquota dessas exações, com o expresso objetivo de manutenção da arrecadação,

justificada pela necessidade de respeito à Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/01). Ocorre que não é somente a elevação de alíquotas ou ampliação da base de cálculo que possibilita a concessão de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita, pois, na forma do inciso I do art. 14 da Lei Complementar 101/01, as metas de resultados fiscais podem ser mantidas com contenção de gastos/custos e outras medidas afinadas com uma Administração eficiente. Em verdade, se o Poder Executivo pretendia atender aos anseios da classe empresarial, não poderia "dar com uma mão e tirar com a outra". Não se entende bem a quem serviram as modificações legislativas implementadas, sendo certo que diminuição de arrecadação não houve. Mas essa questão insere-se na órbita político-tributária, que engloba outras que igualmente afligem a sociedade nacional, como a não correção da tabela de imposto de renda de pessoa física e a perpetuação da cobrança da CPMF, problemas cuja solução se encontra, apenas, na vontade política dos Poderes Executivo e Legislativo.

O fato é que, apesar de a propalada redução da carga tributária não ter se consolidado através da legislação impugnada, essa circunstância não vicia de inconstitucionalidade esses diplomas normativos (Leis nº 10.637/02 e 10.833/03). A efetiva produção de efeitos no ordenamento jurídico somente pode ser avaliada através de um trabalho sistemático que não se vincula, necessariamente, à intenção do legislador. As lições de Gian Antonio Micheli são, nesse sentido, de clareza e precisão ímpar, tendo sido transcritas pelo Relator Pedro da Rocha Acioli em voto proferido enquanto Ministro do Tribunal Federal de Recursos.² Confira-se:

[...] toda norma, inclusive a tributária, uma vez inserida no contexto da ordem jurídica, pressiona tal ordem e dela sofre pressões; produz um complexo de ações e reações: adquire um significado, um alcance, em cotejo com todas as outras normas do ordenamento que nem sempre traduz a intenção do legislador ao emaná-la; pode o legislador, com uma lei, pretender fazer uma arma longa e acabar fazendo uma de pequeno alcance; querer combater a inflação, mas, ao revés, acabar incentivando-a, estimulando-a; o significado da lei, ante as reações das outras leis do sistema, pode mudar com maior ou menor amplitude, revelando uma

resultante lógica provocada pelo impacto sofrido. Tais lições nos aconselham a adotar um critério sistemático, a fim de encontrar-se o verdadeiro comando da norma interpretada.

Lembrando as palavras do Prof. Marco Aurélio Greco, pontuo que "nem tudo que incomoda é inconstitucional".³ E concluo reconhecendo que algumas críticas que vêm sendo tecidas à não-cumulatividade instituída pelos diplomas legais impugnados são procedentes, outras não. O modelo merece, sem sombra de dúvidas, ser aperfeiçoado. Mas não vislumbro a existência de vício suficiente a afastar a aplicação das leis questionadas, que se encontram em sintonia com o Sistema Tributário estruturado pela Constituição Federal em vigor.

Notas

¹ Nesse sentido as lições de Marco Aurélio Greco no artigo Não cumulatividade no PIS e na COFINS. In: **Não-cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**, coordenação Leandro Paulsen. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004. p. 101-122.

² BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. Embargos na Apelação Cível nº 44.174-SP, da Segunda Seção. Relator: Ministro Pedro da Rocha Acioli. São Paulo. **Revista do TFR**, Brasília, n. 83, p. 59, mar. 1982.

³ In: **Contribuições**: uma figura sui generis. São Paulo: Dialética, p. 149.

PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA. ALTERAÇÕES INTRODUZIDAS PELA LC Nº 118/05

Kiyoshi Harada

Especialista em Direito Tributário e em Ciência das Finanças pela FADUSP.
Professor de Direito Tributário, Administrativo
e Financeiro em várias instituições de ensino superior.
Conselheiro do Instituto dos Advogados de São Paulo.
Presidente do Centro de Pesquisas e Estudos Jurídicos.
Ex Procurador-Chefe da Consultoria Jurídica do Município de São Paulo.
e-mail: kiyoshi@haradaadvogados.com.br

1 Introdução

O objetivo deste artigo é o de estudar as modificações introduzidas no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005, e que interferem na contagem do prazo prescricional. A primeira delas diz respeito à alteração do inciso I do parágrafo único do art. 174 do CTN, feita pelo art. 1º da citada lei complementar que antecipa a interrupção do prazo prescricional na execução fiscal. A segunda refere-se ao efeito interpretativo conferido ao inciso I do art. 168 do CTN, pelo art. 3º dessa lei complementar e que, na prática, acaba reduzindo o prazo prescricional da ação de repetição de indébito tributário.

A parcialidade com que agiu o astuto legislador salta aos olhos, ao favorecer duplamente a Fazenda Pública enquanto sujeito ativo e passivo da relação processual, sempre em prejuízo do contribuinte, quer enquanto sujeito passivo, quer enquanto sujeito ativo na relação jurídica processual de natureza tributária. Evidente a afronta ao princípio de paridade de tratamento das partes.

Contudo, antes de examinarmos essas duas alterações casuísticas convém fazer um breve estudo acerca dos institutos da decadência e da prescrição, com o fito de precisar o momento em que cessa a cogitação de um e começa a do outro.

2 Breve estudo acerca da decadência e da prescrição

Todos os estudos conhecidos sobre a matéria, em nível teórico e doutrinário, fazem distinção entre decadência e prescrição. Sustentam que a decadência extingue o direito, enquanto que a prescrição extingue o direito à ação. Acentuam que ambos os institutos têm o objetivo de conferir segurança jurídica nas diversas relações jurídicas que se constituem entre as pessoas, removendo a inconveniente espada de Dâmoles que os credores omissos mantêm sobre a cabeça de seus devedores. Acentuam, ainda, que a decadência não comporta interrupção, enquanto a prescrição é passível de interrupção. Por fim, enfatizam que a prescrição, ao contrário da decadência, não pode ser pronunciada de ofício, quando se tratar de litígio versando sobre direitos patrimoniais.

2.1 Conceitos de termos de direito tributário

Dispõe o art. 156, V do CTN:

"Art. 156 - Extinguem o crédito tributário

[...]

V - a prescrição e a decadência".

Em termos de direito tributário tanto a prescrição como a decadência extinguem o direito, tornando inócua a discussão doutrinária a respeito. Por isso, não se pode alegar que quem paga o tributo prescrito não tem direito à repetição, como sustentado pela doutrina civilista. Nem pode a existência de tributo atingido pela prescrição servir de empecilho à expedição de certidão negativa. Aliás, tributo prescrito é tributo inexistente.

2.2 Lançamento como marco divisor

A doutrina é unânime em proclamar o instituto do lançamento tributário como marco divisor entre a decadência e a prescrição. Antes dele, o prazo é de decadência; depois dele, o prazo é de prescrição. Não há divergência, também, quanto ao fato de que o lançamento constitui o crédito tributário, na forma do art. 142 do CTN.

Outrossim é pacífico na doutrina e na jurisprudência que o prazo de cinco anos, para constituir o crédito tributário de tributos de lançamento direto e de lançamento por declaração, inicia-se a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do CTN), salvo se notificado o sujeito passivo da obrigação tributária do início do procedimento do lançamento, hipótese em que o prazo fatal fluirá a partir da data dessa notificação (parágrafo único do art. 173 do CTN). A divergência, restrita ao campo jurisprudencial, ocorre em relação à modalidade de lançamento por homologação a seguir examinada.

2.3 A polêmica em torno da decadência em se tratando de lançamento por homologação

Por expressa disposição legal, § 4º do art. 150 do CTN, nos tributos de lançamento por homologação, o prazo quinquenal da decadência começa a fluir a **contar da data de ocorrência do fato gerador**.

Entretanto, a jurisprudência de nossos tribunais não é uniforme. Tem variado de acordo com as vacilações do STJ que, na maioria de seus julgados, sustenta a tese de que o prazo decadencial, nessa hipótese, é de dez anos, contando-se o prazo de cinco anos para lançamento direto, a partir do esgotamento do prazo de cinco anos para homologar o lançamento.

O equívoco é manifesto. Cada tributo tem definido a modalidade de lançamento pela respectiva lei de regência. Não há como o Judiciário transformar um tributo de lançamento por homologação em um tributo de lançamento direto. Isso é prerrogativa exclusiva do Legislativo.

A prescrição da lei é no sentido de que, na hipótese de o sujeito passivo **descumprir a sua obrigação de antecipar o pagamento do tributo**, sem prévio exame do fisco, nos prazos previstos em lei, a Fazenda exercerá o poder-dever de **suprir aquela omissão**, promovendo o **lançamento direto**, porém, sempre **dentro do prazo decadencial próprio da modalidade de lançamento por homologação**.

Em outras palavras, o fisco tem o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador para concordar com as atividades exercidas pelo sujeito passivo, ou delas discordar, hipótese em que calculará o montante do

tributo devido, na forma do art. 142 do CTN, notificando o sujeito passivo para seu pagamento ou impugnação (art. 145 do CTN).

Aliás, o prazo de dez anos adotado pela jurisprudência incorre até mesmo em erro aritmético, pois se for somarmos o prazo do § 4º do art. 150 do CTN ao prazo do art. 173, I do CTN, o resultado será onze anos, e não dez anos, porque deverá excluir o exercício em que o lançamento poderia ser efetuado.

2.4 Divergência quanto ao termo inicial da prescrição quinquenal

Fixar o termo inicial da prescrição resume-se no exame do momento em que se tem por **constituído definitivamente o crédito tributário**, pois está expresso no art. 174 do CTN que 'a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua **constituição definitiva**'. (grifo nosso)

Não há unanimidade na doutrina, nem na jurisprudência. Autores de nomeada apresentam diferentes posicionamentos quanto ao momento em que se tem por constituído definitivamente o crédito tributário:

- a) na notificação do sujeito passivo para pagar ou impugnar o lançamento;
- b) na decisão de primeira instância administrativa;
- c) na decisão de segunda instância administrativa;
- d) na decisão irreformável na esfera administrativa;
- e) na inscrição na dívida ativa.

Parcela da doutrina abalizada fixa posição mencionada na letra 'd', sustentando que o procedimento administrativo só termina com a decisão administrativa irreformável, quer por esgotamento dos recursos previstos em lei, quer pelo decurso do prazo recursal, sem interposição de recurso. Mais adiante, examinaremos esta corrente doutrinária.

As correntes representadas pelas letras 'b', 'c' e 'e' não serão examinadas, em vista da manifesta fragilidade de seus argumentos, vislumbráveis pelos próprios enunciados.

Sempre entendemos que se tem por **definitivamente** constituído o crédito tributário com a **notificação** do sujeito passivo do ato do

lançamento (auto de infração, autuação fiscal, termo de verificação fiscal, notificação fiscal de lançamento de débito, etc).

De fato, dispõe o art. 145 do CTN:

O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

Feita a notificação do lançamento, não mais se cogita de prazo decadencial. A partir de então, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para cobrança do crédito tributário que, apesar de exigível, precisa ser previamente inscrito na dívida ativa para conferir-lhe **exeqüibilidade**.

Se é verdade que o lançamento é um **procedimento administrativo**, não é menos verdade que, no **final desse procedimento**, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido e identificar o sujeito passivo, haverá sempre um **documento exteriorizador desses atos**, que é o **lançamento tributário**, o qual tem a natureza de título jurídico abstrato com eficácia preclusiva.

Se o sujeito passivo, notificado do lançamento, **efetuar o pagamento** do montante exigido, extingue-se o crédito tributário. Se ele impugnar o lançamento, instaura-se o **processo administrativo tributário**, que se desenvolve nos **autos** do processo administrativo, ficando suspensa a **exigibilidade** do crédito tributário.

O processo administrativo tributário surge **como meio de solução da lide**, que se instaurou com a impugnação do procedimento administrativo exteriorizado pelo lançamento. O procedimento que **rege o processo administrativo tributário** nada mais é do que o **rito processual**, em obediência ao princípio constitucional do devido processo legal. Nada tem a ver com o **procedimento administrativo referido no art. 142 do CTN**, pertinente ao modo de constituição definitiva do crédito tributário.

A confusão entre o **procedimento administrativo do lançamento** e o procedimento que rege o **processo administrativo tributário**, para sustentar que o lançamento só se tem por definitivamente constituído com a

final manifestação da Fazenda, conduz a um verdadeiro absurdo. Vislumbremos uma hipótese. A notificação do lançamento ocorreu, por exemplo, sessenta dias antes de findar o prazo decadencial. No prazo de trinta dias, o contribuinte notificado apresenta sua impugnação ao lançamento. No caso, se admitida a tese de que **não houve constituição definitiva do crédito tributário com a notificação do lançamento**, forçoso é concluir que a **Fazenda deverá concluir o processo administrativo**, em primeira e segunda instâncias, **no prazo de trinta dias**, sob pena de consumir-se o prazo decadencial.

2.5 Não há hiato entre decadência e prescrição

A prescrição sucede a decadência imediatamente no tempo. A tese da suspensão da prescrição na pendência do processo administrativo tributário em que se discute o crédito tributário 'provisoriamente' constituído pelo lançamento, não encontra guarida nas disposições do CTN e conduz ao absurdo que é anular por completo os institutos da decadência e da prescrição.

De fato, se a Fazenda resolver engavetar o processo administrativo por dez, quinze ou vinte anos, o prazo prescricional não estaria fluindo, porque não estaria definitivamente constituído o crédito tributário e, também, não se cogitaria de decadência, porque o crédito tributário já estaria constituído '**provisoriamente**', sujeito à ulterior confirmação definitiva com a final manifestação da Fazenda, no processo administrativo tributário.

Por isso, correta e inafastável, data vênua, a tese de que a notificação do lançamento constitui **definitivamente** o crédito tributário, passando a fluir daí em diante o prazo prescricional, nos termos do art. 174 do CTN: "A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua **constituição definitiva**". (grifo nosso)

A lei não reconhece a figura da constituição 'provisória', e, ainda que a reconhecesse, forçoso é concluir que a constituição definitiva deveria ocorrer no quinquênio legal.

Posicionamentos que anulam a finalidade dos institutos da decadência e da prescrição, bem como dos que conduzem ao reconhecimento da validade de atos potestativos da Fazenda devem ser afastados, por

contrariarem, não só, os dispositivos do CTN, como também os princípios gerais de direito.

3 Exame das alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005

A Lei Complementar nº 118/05 veio à luz para alterar algumas normas do Código Tributário Nacional com o fito de compatibilizar os dispositivos da nova Lei de Falências, Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, que eliminou a responsabilidade tributária por sucessão, na hipótese de alienação judicial em processo de falência, e promoveu nova classificação do crédito tributário na ordem de preferência, passando a figurar após os créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado.

Só que, dentro do chamado oportunismo legislativo, outras alterações danosas aos interesses dos contribuintes foram subrepticamente introduzidas no bojo do CTN, tornando confusa, nebulosa e contraditória a ação do legislador. Enquanto elaborador do novo estatuto falimentar, buscou a preservação e recuperação das empresas em dificuldades econômico-financeiras. Enquanto introdutor de alterações casuísticas no CTN, estatuiu normas que podem conduzir à insolvência de empresas sadias.

Essa contradição, já marcante na vida legislativa do Estado, decorre da quebra do princípio federativo da independência e harmonia dos poderes. Os Poderes Executivo e Legislativo revezam-se na tarefa de despejar milhares de normas que não mais respeitam a hierarquia vertical das leis, contribuindo para a formação de um sistema jurídico viciado, inconstante e inseguro.

O Poder Judiciário que, em última análise, seria aquele vocacionado para conferir segurança jurídica a todos nem sempre consegue cumprir a sua missão, em razão das chamadas 'decisões políticas' dos tribunais superiores. Assim, a sociedade convive com um sistema jurídico global viciado e inseguro do ponto de vista estrutural e do ponto de vista funcional.

Os direitos e garantias fundamentais ficam apenas no papel. Aliás, em matéria tributária, quanto mais as normas de natureza constitucional protegem os contribuintes, maior é a afronta aos direitos destes por instrumentos normativos subalternos.

Examinemos, a seguir, as duas normas casuísticas introduzidas pela LC nº 118/05 e que estão relacionadas com o tema deste artigo.

3.1 Antecipação da interrupção da prescrição em execução fiscal

Dispunha a redação original do parágrafo único do art. 174 do CTN:

"A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita do devedor".

Agora, pela redação conferida ao inciso I pelo art. 1º da LC nº 118/05, a prescrição se interrompe:

"I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal".

O legislador complementar visou afastar a jurisprudência de nossos tribunais, convalidando o § 2º do art. 8º da LEF, Lei nº 6.830/80, vazado nos seguintes termos:

Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

[...]

§ 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

Como está expresso na Constituição Federal, matéria de prescrição e decadência é reservada à competência da lei complementar (art. 146, III, b). Por isso, a jurisprudência não vinha aplicando o § 2º retro transcrito. Daí a razão de o legislador ordinário ter promovido a alteração do inciso I do parágrafo único do art. 174, por via de lei complementar.

Entretanto, a nova redação dada ao texto em questão não deve ser interpretada literalmente, sob pena de renegar a própria finalidade da prescrição, que existe para punir a inércia do credor.

Trata-se, na verdade, de uma interrupção sob condição de posterior citação efetiva do devedor. O Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária no âmbito da execução fiscal, regula a matéria em seu art. 219 e parágrafos.

Pelo *caput* do art. 219, prescrição tem-se por interrompida pelo despacho que ordenar a citação, ainda que proferida por juiz incompetente. O § 1º dispõe que a interrupção retroagirá à data da propositura da ação. Todavia, o § 2º determina que a parte promova a 'citação do réu nos dez dias subseqüentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário'. Não ocorrendo a citação, diz o § 3º, 'o juiz prorrogará o prazo até o máximo de noventa dias'. Por fim, prescreve o § 4º que 'não se efetuando a citação nos prazos mencionados nos parágrafos antecedentes, haver-se-á por não interrompida a prescrição'.

É dentro dessas regras do estatuto processual genérico, que deve ser interpretada a inovação legislativa sob comento.

Só para ilustrar, citemos uma ementa do STJ onde foi feita a aplicação subsidiária do CPC:

EXECUÇÃO FISCAL. Despacho citatório proferido dentro do quinquênio, com expedição de mandado que, todavia, não pôde ser cumprido, por inexistência do endereço, apesar de repetidamente retificado. Hipótese em que tem incidência a norma do art. 219, § 4º, do CPC, já que a frustração da citação não pode ser atribuída a embaraços cartorários (RSTJ 21/394).

3.1.1 Prescrição intercorrente

A paralisação do processo por mais de cinco anos, a contar da citação do devedor, implica consumação da prescrição intercorrente que está abrangida pela regra do art. 174 do CTN.

A Lei de Execução Fiscal, Lei nº 6.830/80, para afastar essa prescrição intercorrente prescreveu em seu artigo 40:

Art. 40. 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 correrá o prazo de prescrição**.
 § 1º Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º Decorrido o prazo máximo de 1 (hum) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º **Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato** (Acrescido pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004). (grifo nosso)

Nota-se, desde logo, que as disposições da LEF divergem aparentemente da disciplina dada pelo art. 791, III, do CPC, pois a execução poderia ser suspensa por dois fundamentos distintos: enquanto não localizado o devedor e enquanto não encontrados bens penhoráveis.

Mas, na realidade, não é assim. A interpretação literal do texto conduziria ao absurdo de interromper o curso da prescrição contra princípios expressos de direito processual (arts. 617 e 793 do CPC). Quando o texto determina que o "juiz suspenderá o curso da execução", pressupõe-se que a citação do executado tenha se realizado por uma das modalidades previstas no art. 8º e que não se tenha encontrado bens penhoráveis. Assim, tanto o *caput* quanto seus §§ 2º e 3º contêm impropriedade redacional. Afinal, suspender o **curso da execução** pressupõe prévia instauração do processo executivo pela citação do devedor.

Outrossim, suspensão não pode ser confundida com extinção do processo. Na suspensão, decorrido o prazo do § 2º ocorre o arquivamento dos autos em Cartório, sem baixa na distribuição: Lex Jurisprudência do STJ e TRF, v. 65, p. 552, AC nº 72.882, DJU de 28.03.84, AC nº 73.005, DJU de 14.04.83, AC nº 83.678, DJU de 17.11.83 e AC nº 86.412, DJU de 29.03.84. A suspensão não pode ultrapassar o prazo de prescrição do tributo: Ap. Civ. nº 94.03.037355-5-SP - TRF 3ª Região, 1ª T., DJU de 25.04.95, p. 23.629.

Esclareça-se, também, que o desarquivamento dos autos para prosseguimento da execução a que alude o § 3º só poderá ocorrer desde que não tenham decorrido mais de cinco anos, a contar da suspensão do processo, pois o art. 174 do CTN fixa o prazo prescricional de cinco anos, aí

compreendida a prescrição intercorrente. Como a prescrição é matéria abrangida pelo campo de competência do legislador complementar (art. 146, III, b da CF), qualquer lei ordinária deve harmonizar-se com as disposições do CTN. Interpretação literal do texto conduziria ao absurdo de admitir pendência de processo por tempo indeterminado, afetando o princípio da segurança das relações jurídicas (Ver Resp 67.254/PR, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ de 09.09.96, p. 32.328).

É tranqüila a jurisprudência do STJ que determina a aplicação da prescrição intercorrente, que se considera abrangida pela norma do art. 174 do CTN, tornando **inaplicável a parte final do art. 40 da LEF**: Resp nº 67.254-PR, Resp nº 208.345-PR, Resp nº 255.118-RS, AGResp nº 440.181-RO, Resp nº 239.535-MG, Resp nº 257.694-RS, AGResp nº 418.162-RO, AGEDAG nº 446.994-PR.

3.1.2 Exame do § 4º do art. 40 da LEF introduzido pela Lei nº 11.051, 29 de dezembro de 2004

Com o manifesto propósito de torpedear a jurisprudência dos tribunais como o retromencionado, foi acrescentado pelo art. 6º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, de forma sub-reptícia, o § 4º ao art. 40 da LEF:

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato (Acrescido pela Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004). (grifo nosso)

Uma leitura apressada e isolada desse § 4º, indevidamente enxertado no corpo da LEF, pode parecer uma virtude legislativa. Porém, no fundo, esse parágrafo encerra um miasma tenebroso da pior das endemias: o enruste legislativo. Não tem a virtude proclamada por alguns autores, segundo os quais, agora, a aplicação da prescrição intercorrente no âmbito da execução fiscal teria ficado bem clara.

Na verdade, o esperto legislador, para driblar a jurisprudência que não admite a suspensão da prescrição, nem sua interrupção fora das hipóteses elencadas no parágrafo único do art. 174 do CTN, acrescentou, sorrateiramente, ao art. 40 da LEF o indigitado § 4º aparentemente favorável ao contribuinte. Acontece que aquele artigo, bem como seus parágrafos preexistentes padecem do insanável vício de inconstitucionalidade.

De fato, tanto o *caput*, como seus parágrafos não foram recepcionados pela Carta Política de 1988, que submeteu a disciplina da prescrição à lei complementar, nos expressos termos do art. 146, II, b, in verbis:

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. (grifo nosso)

E o Código Tributário Nacional, lei materialmente complementar, dispõe em seu art. 174:

Art. 174 - A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pela citação pessoal feita ao devedor ;¹

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Como se depreende dos dispositivos retrotranscritos, o CTN não reconhece a figura da **suspensão** da prescrição motivada pela **não localização** do devedor ou de seus bens. Nem sua interrupção ante a não localização do réu ou de seus bens. Muito ao contrário, na hipótese de não ser encontrado o devedor, o Código determina que promova o **protesto**

judicial para interromper a prescrição, se assim desejar a Fazenda credora. Realmente, se o devedor for localizado, não cabe protestar, mas cobrar o crédito tributário.

Logo, pela disciplina do Código Tributário Nacional, não passível de alteração por lei ordinária, a **prescrição sucede a decadência imediatamente no tempo**. Constituído definitivamente o crédito tributário, pelo lançamento, inicia-se a fluência do prazo prescricional de cinco anos, para cobrança do crédito tributário.

E a constituição definitiva do crédito tributário dá-se com a notificação do lançamento ao sujeito passivo (art. 142 c/c art. 145 do CTN).

Por isso, decorridos cinco anos, a contar da data da notificação do lançamento, sem citação do devedor no processo executivo fiscal, tem-se por consumada a prescrição. Não importa que o inciso I do parágrafo único do art. 174 do CTN, em sua redação atual, tenha deslocado o momento da interrupção da prescrição para a data do despacho que ordenar a citação. Já esclarecemos que essa nova redação instituiu, na verdade, uma situação de interrupção da prescrição sob **condição de ulterior citação do devedor**.

Igualmente tem-se por consumada a prescrição se, após regular citação do executado, o processo ficar paralisado por cinco anos. É a chamada prescrição intercorrente, reconhecida pela doutrina e jurisprudência remansosa.

Pela jurisprudência do STJ prevalece sempre a aplicação do art. 174 do CTN:

Processual Civil e Tributário. Execução Fiscal. Suspensão. Curador Especial. Nomeação. Súmula 196-STJ. Lei nº 6.830/80. Prescrição. Aplicação. Art. 174 do CTN. Prevalência.

I - É legítima a nomeação de curador especial para opor embargos de devedor se o réu, citado por edital, permanece revel. Inteligência da Súmula 196 do STJ.

II - As hipóteses contidas no art. 40 da Lei nº 6.830/80 não são passíveis, por si só, de interromper o prazo prescricional, estando sua aplicação sujeita aos limites impostos pelo artigo 174 do CTN, norma hierarquicamente superior.

III - Inadmissível estender-se o prazo prescricional por prazo indeterminado, devido à suspensão do processo por período superior a cinco anos. Orientação consagrada pela E. 1ª seção corroborando o entendimento das Turmas que integram.

IV - Agravo regimental improvido (Resp nº 194.296-SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 01.08.2000, p. 235).

Dessa forma, o astuto legislador, aparentemente a pretexto de espancar dúvidas, introduziu um parágrafo no **seio de uma norma inconstitucional**, repelida pela jurisprudência, com o fito de **procrastinar** a contagem do prazo de prescrição intercorrente, que, agora, teria como termo inicial a data da decisão que ordenar o arquivamento dos autos, por ter decorrido prazo máximo de um ano, sem citação do executado ou localização de seus bens. Assim mesmo, ficou em termos de **faculdade** do juiz e **depois de ouvida a Fazenda**.

Essa norma, por óbvio, veio à luz para tentar manter os créditos tributários ajuizados aos milhares e aleatoriamente, nos últimos momentos e que por isso mesmo seriam fatalmente alcançados pela prescrição acarretando sua extinção (art. 156, V do CTN). Na realidade, equívale a ressuscitar o crédito tributário extinto pela prescrição, por via de artifício legislativo.

Ocorre que essa forma de conceder sobrevida às execuções fiscais natimortas implica **inovação** do art. 174 do CTN, o que só seria possível mediante edição de lei complementar.

Disso resulta que o art. 6º da lei sob comento, que introduziu o § 4º ao art. 40 da LEF, é inconstitucional por inobservância do quorum qualificado previsto no art. 69 da CF.

3.2 O caráter interpretativo do inciso I do art. 168 do CTN, para efeito de contagem do prazo prescricional na ação de repetição de indébito tributário

Em outra manobra legislativa, para colocar por terra a jurisprudência consolidada perante o STJ, o astuto legislador, por via do art. 3º da Lei Complementar nº 118/05, conferiu efeito interpretativo ao inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)

para consignar que a "extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no **momento do pagamento antecipado** de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei". (grifo nosso)

Como afirmado pela doutrina quase unânime, na prática, esse art. 3º da LC nº 118/05 estaria reduzindo o prazo prescricional para repetição de indébito, que seria de 10 (dez) anos, para 5 (cinco) anos.

O prazo de cinco anos para o ingresso em juízo com a ação de repetição conta-se a partir da data da extinção do crédito tributário (art. 168, I do CTN). E a extinção do crédito tributário, no lançamento por homologação, ocorre no momento da homologação dos atos praticados pelo contribuinte (§ 1º do art. 150 do CTN), ou, na omissão do fisco, cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, salvo casos de dolo, fraude ou simulação (§ 4º do art. 150 CTN).

Logo, esse prazo nem sempre é de dez anos. Basta o fisco agir com diligência, ao invés de ficar curtindo o ócio, à espera de providências legislativas tendentes a promover automática fiscalização e arrecadação tributária, para reduzir o prazo prescricional da ação de repetição, que poderá ser desde cinco anos e um dia até dez anos. Afinal, nada existe no CTN que **proíba** o fisco de agir, homologando, **prontamente**, se for o caso, os pagamentos antecipados pelo contribuinte, **antes do decurso do prazo de cinco anos**.

A chamada "tese dos cinco anos mais cinco", na realidade, resultante de simples e elementar **interpretação conjugada** dos arts. 165, I², 168, I³ e 150, §§ 1º⁴ e 4º⁵ do CTN, repousa na presumível **inércia permanente do fisco** em sua função de fiscalizar, preferindo a automática constituição do crédito tributário, por omissão, ao cabo de cinco anos, a contar do surgimento da obrigação tributária com a ocorrência do respectivo fato gerador.

Se a jurisprudência firmou a "tese dos cinco anos mais cinco" é porque o fisco, despidoradamente, pretendeu emprestar uma interpretação distorcida aos dispositivos retromencionados que, pela sua clareza lapidar, dispensam maiores esforços do aplicador da lei. Não se trata de uma construção doutrinária ou jurisprudencial, mas de simples aplicação do direito proclamado com solar clareza.

Entretanto, o fisco acionou o astuto legislador que, por meio da chamada interpretação autêntica, tentou reduzir o prazo prescricional da ação de restituição do indébito, **invariavelmente**, para cinco anos, fixando o seu termo inicial para a data do pagamento antecipado, **independentemente** de sua **homologação** que resultaria na **constituição do crédito tributário**.

Ocorre que a chamada **interpretação autêntica** não tem, nunca teve e jamais poderá ter o condão de alterar a interpretação dada pelo Poder Judiciário, **detentor único da prerrogativa de aplicar a lei em última análise**.

A atividade preponderante do Legislativo é a de elaborar **normas jurídicas gerais e abstratas** para regular a convivência social. Não é sua função interpretar as leis que elabora. A do Executivo é executar as leis e administrar os negócios públicos, isto é, **governar**. O Judiciário não participa do processo legislativo, salvo em casos expressos na Constituição, mas é o Poder incumbido da aplicação definitiva das leis às **hipóteses de conflitos de interesses** visando sua **composição**. Daí a absoluta **impossibilidade jurídica** de derogar o entendimento jurisprudencial, acerca de determinado dispositivo legal, pelo Poder Legislativo, por via de **preceito interpretativo** como o do dispositivo sob comento.

No caso, repita-se, o Judiciário limitou-se a aplicar os dispositivos legais claros, incontroversos e de fácil compreensão, repelindo a amalucada interpretação dada pelo fisco.

Entretanto, o dispositivo sob comento permite uma segunda leitura. Pode-se entender que está alterando a redação do § 1º do art. 150 do CTN para os seguintes termos: "O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, independentemente de ulterior homologação do lançamento".

Enfrentemos, pois, essa alternativa, em tese passível de admissão pelo intérprete.

Examinada a questão sob esse enfoque, salta aos olhos o total absurdo jurídico da disposição legal sob comento. Descabe falar em extinção de algo que não existe. Para que o crédito tributário exista como tal é preciso que seja ele previamente **constituído** pelo **lançamento**, que é **privativo** da

autoridade administrativa tributária, nos precisos termos do art. 142 do CTN.

E aqui é oportuno registrar que não existe o chamado **autolançamento**, proclamado por parcela ponderável da doutrina especializada, porque o lançamento, por definição legal (art. 142 do CTN), é **privativo da autoridade administrativa**, sendo entendido como procedimento administrativo, o que, por si só, afasta qualquer idéia de o particular praticar esse ato constitutivo do **crédito tributário**.

O lançamento por homologação está previsto no art. 150 do CTN, nos seguintes termos:

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.

Conforme já escrevemos:

A oração principal é: O **lançamento** por homologação **opera-se** pelo ato em que a **referida autoridade**, tomando conhecimento da **atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa**. Logo, é o próprio texto legal que conceitua o lançamento como ato da autoridade administrativa fiscal. ⁶ (grifo nosso)

Pelos textos negritados verifica-se, outrossim, que **não é o pagamento antecipado** que se homologa, mas a **atividade exercida pelo contribuinte**.

Permitir a restituição do que foi pago, **antes** do formal reconhecimento do fisco como **crédito tributário** seria instaurar o caos, a insegurança jurídica. Acabaria por flexibilizar o instituto do lançamento, que serve de marco divisor entre a decadência e a prescrição. Mais do que isso, seria abolir do sistema jurídico-tributário a modalidade de **lançamento por homologação** de que, ironicamente, o fisco dela vem se utilizando com intensidade cada vez maior, quer por atribuir o **ônus** da correta interpretação

da confusa legislação tributária **exclusivamente ao contribuinte**, quer para se **livrar dos cansativos trabalhos** de calcular o montante do imposto devido e notificar o contribuinte para pagamento.

Enfim, o fisco **quer os benefícios da comodidade** e da **economia de custos** que o lançamento por homologação lhe propicia, mas **não quer a dilação do prazo prescricional** para a ação de repetição de indébito que essa modalidade de lançamento **provoca**, na hipótese de **omissão da administração tributária**.

Por isso, o esperto legislador **disfarçou** o encurtamento do prazo de repetição do indébito, conferindo à norma do apontando art. 3º o **caráter interpretativo**, no que foi infeliz e desastroso. Agiu como uma avestruz, que enterra a cabeça na areia para que ninguém a veja.

Em tese, é possível ao legislador derrogar a jurisprudência. A Emenda Passos Porto (EC nº 23/83), por exemplo, sepultou três teses de natureza constitucional proclamadas pela Corte Suprema. Da mesma forma, a legislação infraconstitucional pode alterar o dispositivo legal e com isso acarretar mudança de jurisprudência. Só que isso deve ser feito, acima de tudo com **ética**, e com respeito ao **sistema jurídico vigente, alicerçado nos direitos e garantias fundamentais** do contribuinte, sob pena de vulnerar o princípio da segurança jurídica, que se extrai do art. 5º da Constituição Federal, que tem natureza pétrea, insusceptível de alteração por Emendas.

O princípio da segurança jurídica **pressupõe** normas jurídicas estáveis, regulares e **previsíveis**, porque **conformadas** com os direitos e garantias fundamentais **consagrados pela Carta Política** em nível da **cláusula pétrea**. A **previsibilidade** de normas jurídicas futuras é inerente ao sistema de segurança jurídica. Normas casuísticas e **imprevisíveis**, ditadas por legisladores idiossincráticos, que **surgem do nada**, na calada da noite, com toda certeza, não se **harmonizam com o sistema jurídico** fundamentado na Constituição Federal. Pelo contrário, são normas **bastardas** que devem ser repelidas e expurgadas do mundo jurídico.

A 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça apreciando a matéria, por unanimidade, decidiu que o novo prazo passa a valer somente em junho de 2005, quando entrará em vigor a Lei Complementar nº 118/05 (Resp nº 327043, Rel. Min. João Otávio de Noronha).

Assim, aquela Corte de Justiça afastou a incidência da despudorada norma do art. 4º da LEF, que em sua parte final conferia efeito retroativo ao art. 3º a pretexto de tratar-se de preceito meramente interpretativo, como se o legislador pudesse interpretar contra jurisprudência dos tribunais.

O expediente aético e maroto, utilizado pelo ardiloso legislador na redação do art. 3º sob exame, um verdadeiro ato de improbidade legislativa, merece repúdio da sociedade em geral e em especial da classe jurídica, por afrontoso, sob todos os aspectos, ao sistema jurídico alicerçado nos direitos e garantias fundamentais consagrados pela Carta Política.

São Paulo, 27 de maio de 2005.

Notas:

¹ 'I - Pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal', conforme redação con ferida pela LC nº 118/05.

² Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, **seja qual for a modalidade do seu pagamento**, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança **ou pagamento espontâneo** de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido. (grifo nosso)

³ Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de **cinco anos contados**:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da **data da extinção** do crédito tributário; (grifo nosso)

⁴ § 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

⁵ § 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de **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. (grifo nosso)

⁶ Cf. nosso **Direito financeiro e tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 498.

A COBRANÇA JUDICIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: UM ENFOQUE PRAGMÁTICO

Omara Oliveira de Gusmão

Procuradora da Fazenda Nacional

Professora de Direito Tributário, Constitucional e Ciências Políticas

Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal do Amazonas - UFAM

Mestranda em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco - UFPE

1 Introdução

O presente artigo tem como objetivo focar, de maneira prática, a cobrança judicial do crédito tributário (e não tributário), seus problemas e perspectivas. Parte de algumas considerações gerais acerca do estatuto legal que rege a execução fiscal: a Lei nº 6.830, de 22.09.1980¹, seus objetivos e as inovações por ela trazidas quando de sua introdução no ordenamento jurídico brasileiro. Não obstante o avanço que representou, a lei das execuções fiscais não mais atende as demandas relativas à cobrança dos créditos da fazenda pública, nem conseguiu evitar o atual congestionamento de processos executivos que tramitam perante o Poder Judiciário, o que tem acarretado os reclamos por sua reforma.

No entanto, não é só a lei de execução fiscal que é responsável pelos problemas encontrados na cobrança judicial dos créditos dos entes públicos. Razões outras, desde os problemas estruturais da fazenda pública como do Poder Judiciário até as decorrentes da percepção em relação à cobrança, que levam o sujeito passivo a não adimplir com as suas obrigações fiscais e tributárias, mesmo quando ameaçado pela constrição judicial.

Ante tais questões, o presente artigo se põe, pragmaticamente, a refletir sobre alternativas para tornar mais efetiva a cobrança dos créditos da União.

2 A Lei nº 6.830 de 22.09.1980: as inovações

O objetivo da Lei nº 6.830/80 era agilizar a execução fiscal, criando procedimento especial diverso da execução forçada por quantia certa

regulada pelo Código de Processo Civil, com vistas ao ingresso, de maneira célere, de recursos devidos ao Estado, com isso permitindo a sua adequada aplicação em benefício da coletividade. Com efeito, visava à simplificação do processo executivo conferindo-lhe maior rapidez, bem como à fixação definitiva do controle administrativo da legalidade, consubstanciado na determinação da inscrição, como dívida ativa da fazenda pública (União, Estados, Municípios e suas autarquias), dos créditos tributários em registro próprio.

Com esse espírito, a lei das execuções fiscais trouxe uma série de inovações, dentre as quais se destacam: a) preparação e numeração da certidão ativa, por processo manual, mecânico e eletrônico; b) petição inicial e a certidão da dívida ativa em um mesmo documento; c) produção de provas pela Fazenda independentemente de requerimento na petição inicial; d) o valor da causa correspondente ao valor da dívida, acrescido dos encargos legais; e) economia processual, importando o despacho inicial na determinação, pelo juízo, de diversos atos: citação, pelas sucessivas modalidades, penhora e o respectivo registro; f) penhora e avaliação por oficial de justiça; g) garantia da execução, por meio da indicação de bens de terceiros à penhora, fiança bancária ou depósito; h) embargos e impugnação no prazo de trinta dias; i) intimação pessoal do representante da Fazenda Pública; j) cancelamento da inscrição, até decisão de primeira instância, sem quaisquer ônus para as partes; k) emenda ou substituição da certidão de dívida ativa, até a decisão de primeira instância, hipótese na qual é prevista a devolução ao executado do prazo para embargos.

As inovações sofreram, e ainda sofrem, severas críticas sob o argumento de terem criado muitos privilégios para Fazenda Pública. Ao contrário, a lei de execução fiscal encontra sua justificativa no fato de os recursos serem devidos para aplicação em benefício da coletividade.

Ainda assim, conforme a percepção dos autores da execução fiscal, a tão-só aplicação da lei não tem sido suficiente para, ainda que de maneira forçada, compelir ao pagamento do crédito, seja pela dificuldade na localização do devedor e de seus bens, em grande parte devido à falta de estrutura do próprio organismo fiscal, bem como aos entraves de toda ordem enfrentados pelo judiciário.

Não obstante as inovações operadas, portanto, a execução fiscal atualmente não tem sido instrumento eficaz para a satisfação do credor, não trazendo a Lei nº 6.830/80 a racionalização da cobrança que dela se esperava.

3 Os problemas da execução fiscal: gerais e específicos

A execução fiscal padece de problemas de várias origens: desde os decorrentes da aplicação da lei de execução fiscal até os oriundos de questões estruturais da Fazenda Nacional e do próprio Poder Judiciário.

Dentre as dificuldades decorrentes da aplicação da lei de execução, pode-se destacar:

- a) possibilidade de discussão da dívida por período muito longo;
- b) manutenção de dívidas sem exequibilidade, com efeitos negativos nas estatísticas e no orçamento;
- c) congestionamento do judiciário, contribuindo consideravelmente para a morosidade da justiça;
- d) obstáculos à defesa do executado, principalmente daqueles desprovidos de patrimônio.

Outra sorte de problemas decorrentes da aplicação da Lei nº 6.830/80 dificulta o êxito nas execuções fiscais: a obrigatoriedade, por dever legal, por parte dos representantes da fazenda, no ajuizamento da ação executiva com a finalidade de interromper a prescrição, despejando no judiciário grande quantidade de processos ainda que sem probabilidade de sucesso; a possibilidade da propositura de embargos protelatórios; a não previsão legal de regras acerca a quem cabe ser depositário dos bens penhorados, o que não raro dificulta a finalização dos procedimentos de penhora, culminando, muitas vezes, na sua inviabilização.

Da mesma forma, as deficiências estruturais, seja do Poder Judiciário, seja da Fazenda Nacional, contribuem para a ausência de efetividade da cobrança.

No tocante ao **Poder Judiciário Federal**, é mister destacar que, até 31.12.2004, a Seção Judiciária Federal do Amazonas possuía 33.071 execuções fiscais em andamento, sendo que 24.849 propostas pela Fazenda Nacional, 3.252 pelo INSS e 4.970 por outras instituições. O total de ações em tramitação, na mesma data, era de 67.007², o que significa dizer que as

execuções fiscais respondem pela metade das ações que tramitam nessa Seção Judiciária.

Por outro lado, o Indicativo de Carência de Varas da Justiça Federal-ICVJF indica a necessidade de criação de 54 varas para a Seção Judiciária Federal do Amazonas, o maior índice de carência de toda a 1ª. Região e o terceiro entre todas as Regiões.³ O grau de carência aferida também revela outra realidade: que o número de servidores é insuficiente para atender as demandas atuais.

Corroborando a demonstração das dificuldades estruturais do judiciário federal amazonense, o quadro geral de habitantes por juiz demonstra que no Estado do Amazonas existem 08 (oito) juízes, sendo que cada um responde por 351.636 habitantes, num total de 2.813.085.⁴ A realidade é ainda pior, pois dificilmente a justiça federal do Amazonas consegue manter, concomitantemente, 08 (oito) juízes federais em exercício. Não raro encontram-se dois ou três juízes federais respondendo pelas seis varas existentes no Amazonas, incluindo o juizado especial e excluindo a subseção judiciária de Tabatinga.

Em relação aos problemas estruturais da **Fazenda Nacional**, ressalte-se que até 21.03.2005 foram registradas 48.603 inscrições em Dívida Ativa da União sob a responsabilidade da Procuradoria da Fazenda Nacional no Amazonas, num total nacional de 6.142.258 inscrições.⁵

Em contrapartida, o defasado quadro de Procuradores da PFN/AM, com a previsão de 11 cargos, somente possui cinco deles ocupados, sem contar que a Procuradoria da Fazenda Nacional não possui quadro próprio de apoio administrativo. Os 13 servidores hoje existentes são provenientes de outros órgãos da administração pública federal (remoção e redistribuição) e somente o cargo de Bibliotecário é de nível superior.

É de se destacar, ainda, a inexistência de profissionais especializados como contadores e avaliadores, imprescindíveis às incumbências do órgão jurídico fiscal da União.

A deficiente estrutura implica em óbices para a efetivação das diligências, corroborada pelas dificuldades enfrentadas pelos órgãos detentores de dados, tais como responder tempestivamente às inúmeras diligências efetuadas e pela ausência de interligação dos sistemas

informatizados que poderia viabilizar a prestação de informações por meio eletrônico.

Além das deficiências estruturais, a ausência de efetividade na cobrança do crédito da União, incluindo a exigência administrativa e judicial, são ampliadas pela percepção que o devedor tem em relação às ditas cobranças.

Sem necessariamente adentrar numa pesquisa sócio-jurídica, buscou-se extrair da prática cotidiana no âmbito da atividade tributária federal alguns aspectos sobre quais as razões que levam o sujeito passivo da obrigação tributária, mais precisamente aqueles cujos débitos se encontram devidamente inscritos em dívida ativa no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional no Amazonas, muitos dos quais com execução fiscal ajuizada, a descumprir suas obrigações, as quais por dever fundamental deveriam adimplir.⁶

Instados a se manifestar quanto à sua percepção acerca das razões de o sujeito passivo em débito com a Fazenda Nacional não ter efetuado o pagamento do crédito tributário na época própria, relatam os servidores e Procuradores da Fazenda Nacional que atuam no atendimento ao público na Procuradoria da Fazenda Nacional no Amazonas que as justificativas mais freqüentes são: *a) relatos do sujeito passivo no atendimento administrativo*: 1 - problemas financeiros; 2 - descrédito quanto ao destino dos valores recolhidos; 3 - espera de reabertura do REFIS ou do PAES; 4 - espera de uma concessão de anistia ou de remissão; 5 - revolta com a concessão de anistia ou remissão após ter pago anteriormente um tributo, o que o levou a não pagar aquele que estava sendo cobrado; *b) o que os Procuradores percebem atuando na execução fiscal*: 1- devedor aposta na ineficiência da cobrança judicial por parte da administração pública; 2 - devedor aposta na morosidade da justiça; 3 - a lei de execução fiscal encontra-se ultrapassada a atender as demandas atuais; 4 - ausência de estrutura da Fazenda Nacional; 5 - ausência de estrutura do Poder Judiciário.

Sem embargo de outros motivos que levam à inadimplência como a sonegação pura e simples, presente em todos os relatos, as respostas acima foram as mais recorrentes.

Observa-se pelas justificativas apresentadas que o sujeito passivo é levado ao pagamento ou não do tributo por certa motivação que vai além da

simples obrigação de cumprimento da norma, chegando a desconhecer a legitimidade do poder de tributar⁷ tão-só na visão do jus imperium do Estado⁸ ou do seu dever fundamental⁹ ao pagamento. Ele é influenciado, desse modo, por estímulos positivos (estímulo ao pagamento) ou negativos (estímulo ao não pagamento).

O estímulo, inicialmente, revela-se pelo próprio poder de coerção inerente à norma tributária. Por este motivo, uma parte efetua o pagamento do tributo. No entanto, outros fatores podem influir no não pagamento, ainda que esteja o sujeito passivo ciente da imposição tributária estatal. É o que se dá, por exemplo, quando o contribuinte ou responsável fica impedido ao pagamento por problemas financeiros.

Uma mesma norma tributária, sem desnaturar seu caráter de objetividade, pode estabelecer estímulos positivos ou negativos, conduzindo ou não ao pagamento do tributo, conforme a percepção subjetiva do sujeito passivo. Nesse sentido, encontram-se as normas que concedem anistia ou remissão.

A anistia é o instituto tributário por meio do qual o Estado concede perdão ao ato ilícito ou à penalidade pecuniária. Remissão é a dispensa de pagamento do crédito, previamente constituído, relativo ao tributo. Esta última pode abranger total ou parcialmente o crédito.¹⁰

O Estado, ao editar uma norma que concede o perdão parcial do crédito tributário, como é o caso das que concedem anistia e/ou remissão, em geral o faz objetivando uma maior arrecadação para fazer face às suas necessidades extraordinárias. Ocorre que, se estas formas de extinção e exclusão do crédito tributário se dão sempre em período que antecede as eleições, o caráter objetivo da norma dá lugar à percepção subjetiva do sujeito passivo. No caso, sendo a remissão parcial e considerando que a anistia se refere à penalidade, subsiste algum valor a ser pago ao fisco. Num primeiro momento, o devedor, na medida de suas possibilidades, acorre ao chamado da norma para dela se beneficiar. Verifica-se, neste momento, o estímulo positivo. Em contrapartida, quem não foi por algum motivo contemplado com a medida, seja por já haver efetuado o pagamento do tributo em condições normais, seja pelo fato do período do débito encontrar-se fora do previsto pela lei para a concessão do benefício, o estímulo é negativo, ou seja, verifica-se o desestímulo, que irá influir, de certa

maneira, no comportamento do devedor em relação às suas obrigações tributárias futuras.

O estímulo passa, então, a ser negativo posto que decorrente da percepção do sujeito passivo em relação à norma. Se este houver pago o tributo, muitas vezes com sacrifício pessoal, a percepção é de injustiça. Ele, que fez todos os esforços para estar em dia com suas obrigações tributárias, agora se vê preterido pela norma que, no seu sentir, privilegia o mau pagador, concedendo benefícios que extinguem uma parte, muitas vezes grande parcela, da dívida. É quando o justo paga pelo pecador. O sentimento cria raízes e passa a nortear sua conduta futura. A revolta leva o sujeito passivo a não pagar os futuros tributos devidos, na certeza de uma próxima rodada de anistias e remissões.

Ainda que não tivesse tributo a pagar na época da concessão do benefício, há aqueles que aguardam o que podem na esperança de que, no período do processo eleitoral, alguma anistia ou remissão seja concedida.

O sentimento de tratamento injusto, acima aludido, pela concessão de benefícios fiscais aos inadimplentes para com o fisco, pode ser ilustrado pelo projeto de lei complementar que contempla os adimplentes com a extensão dos mesmos benefícios. O projeto, no entanto, foi rejeitado pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados.¹¹

Ressalte-se: mesmo que não seja real ou distorcida a percepção do sujeito passivo, esta leva, de alguma forma, ao não pagamento do tributo.

O mesmo ocorre em relação às normas que concedem parcelamentos especiais como os do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS¹² e do Parcelamento Especial - PAES.¹³

O sujeito passivo que, não importando o motivo, não aderiu aos parcelamentos na época própria, vê-se inclinado a esperar uma possível reabertura dos programas.

Por outro lado, o descrédito quanto ao destino dos valores recolhidos é decorrente da percepção do sujeito passivo que, embora reconheça a obrigatoriedade da cobrança, vê nela carência de legitimidade, uma vez que ausente o cumprimento de obrigações, por parte do Estado, que motivariam o pagamento. Ao contrário, depara-se com prestação de serviços públicos de forma ineficiente, como os relativos à saúde e à educação, mormente aos mais necessitados, aqueles excluídos da moderna sociedade. Tais serviços

lhes são restringidos ou praticamente negados. Percebe-se que, nesse sentido, há exigência de conteúdo que legitime o poder de tributar. A certeza de que o tributo não possui o elemento ético do compromisso com o bem-comum, como em São Tomás de Aquino¹⁴, leva o sujeito passivo a descumprir a norma tributária. O sentimento do sujeito passivo é corroborado pelas incessantes notícias, veiculadas pela mídia, de desvio de dinheiro público, corrupção, dentre outras tantas mazelas morais do ser humano.

Assim, as dificuldades da cobrança judicial por parte da administração pública bem como a morosidade da justiça são exemplos de estímulos negativos. A primeira, como vimos, pode ser imputada à ausência de estrutura do órgão jurídico fazendário responsável pela cobrança judicial do crédito tributário, caracterizada pelo ínfimo número de profissionais incumbidos pela atuação jurídica perante o poder judiciário, aliada à crescente quantidade de ações executivas, corroborada com toda sorte de carências com pessoal de apoio, de estrutura administrativa, dentre outras. O Poder Judiciário convive com situação um pouco melhor, mas não muito diferente, pois, além dos problemas estruturais, os seus membros atuantes na execução fiscal, também em número reduzido, vêm-se compelidos a proferir inúmeras decisões em uma infinidade de processos executivos, o que leva ao estágio da morosidade.

Consultando, por amostragem, alguns processos de execução com carga ao órgão jurídico da União nas questões tributárias, verificou-se que a rotatividade de tais ações entre um ato produzido e o seu retorno para nova manifestação pode levar, muitas vezes, cerca de um ano ou mais. Junte-se a isso a quantidade de ações que ao juízo das execuções fiscais no Amazonas incumbe movimentar, conforme os números acima indicados.

Percebe-se, portanto, uma grande quantidade de situações fáticas que, de certa forma, não vêm sendo respondidas pelas normas do sistema, colocando-o em crise de legitimidade. Tais contradições verificadas só podem ser absorvidas pelo sistema na medida da efetivação das correções necessárias ocorrendo o processo de aprendizagem gradual, no dizer de Habermas¹⁵, ou seja quando as contradições são absorvidas, havendo incremento no repertório e nas capacidades de controle do sistema. As situações fáticas descritas não chegam a ferir de morte o sistema a ponto de destruí-lo, mas ferem a legitimidade do poder de tributar na medida em que

o sujeito passivo ao omitir-se de pagar o tributo, distancia-se, cada vez mais, das decisões do poder.

4 A proposta de alteração da Lei nº 6.830/80: o anteprojeto de lei

Dentre as medidas concretas tendentes a solucionar os problemas enfrentados na execução fiscal, ressalta a tentativa de reforma da Lei nº 6.830/80. Nesse sentido, foi instituída comissão formada no âmbito do Conselho de Justiça Federal - CJF, coordenada pelo Ministro Teori Zavascki, composta de representantes do Centro de Estudos Judiciários do CJF, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, do Instituto Brasileiro de Direito Processual e da Universidade Federal Fluminense.

Ato contínuo, foi aberta a consulta pública nº 01/2005 para as devidas contribuições, com prazo previsto até 28.02.2005 (Secretaria de Reforma do Judiciário/Ministério da Justiça).

A proposta de reforma tem como objetivo geral a racionalização e agilização da cobrança judicial dos créditos públicos. Como objetivos específicos destacam-se os seguintes: propiciar a integração da fase administrativa da cobrança do crédito com a subsequente fase judicial; reservar o exame e atuação do Poder Judiciário apenas às demandas que, sem êxito extrajudicial, tenham alguma base patrimonial para a execução forçada.

O anteprojeto prevê a **manutenção, com pequenas alterações, de alguns comandos normativos da atual lei de execuções fiscais**, tais como as disposições que estabelecem o âmbito de incidência da lei e definem a dívida ativa da fazenda pública (arts. 1º a 3º e respectivos parágrafos). Corrige-se redação e inclui-se a "fundação de direito público" no conceito de Fazenda Pública; confere-se à dívida ativa não tributária, além das garantias e privilégios do crédito tributário dos arts. 184 e 187 do CTN (art. 29 e 30 da Lei 6.830/80), também as do art. 185 daquele Código. A tipificação da fraude à cobrança do crédito tributário passa a abranger o crédito não tributário inscrito em dívida ativa.

Dentre as **inovações prometidas** na reforma podemos ressaltar a previsão de novo rito a partir do art. 4º, na fase administrativa, de notificação ao devedor da inscrição da dívida - ato com efeito interruptivo da prescrição. Adendo da reforma propõe a alteração do art. 174 da Lei 5.172/66 para

incluir a hipótese de interrupção da prescrição pela notificação ao devedor da inscrição em dívida ativa (anteprojeto de lei complementar).

No que tange à competência, há duas inovações: transfere para a lei especial o disposto no art. 578 do CPC, bem como concentra na justiça federal todas as execuções fiscais da Fazenda Pública Federal. Motivo: a interiorização da justiça não mais justifica a delegação de competência para a Justiça Estadual prevista no art. 15, inciso I, da Lei nº 5.010 de 1966. Onde não houver órgão da justiça federal a execução far-se-á por carta - art. 1213 do Código Civil.

Outra inovação consiste na conexão de execuções fiscais entre as mesmas partes e propostas na mesma comarca ou subseção judiciária, bem como a prevenção do juiz competente para a primeira execução. Objetivo: evitar duplicidade de esforços com as mesmas diligências cartorárias pelos diversos juízos.

A petição inicial, conserva os moldes da atual, com certidão da dívida ativa e sem a necessidade de juntada de demonstrativos de cálculo do débito, mas indispensável será a indicação dos bens a serem penhorados. Justificativa: a via judicial somente será permitida se houver efetiva chance de êxito na execução forçada.

O despacho que deferir a inicial importará em ordem para penhora, avaliação e intimação, bem como citação para opor embargos.

A citação será outro marco interruptivo da prescrição.

A defesa do executado seguirá o regime da execução por título extrajudicial, onde os embargos podem ser deduzidos independentemente de garantia do juízo, assegurando a ampla defesa mesmo àqueles que não possuam bens penhoráveis.

A propositura do embargos não suspenderá, como regra geral, a execução. O efeito suspensivo destes, bem como de qualquer ação autônoma proposta pelo devedor com relação ao débito inscrito, ficará condicionado ao concurso dos seguintes requisitos: a) relevância dos fundamentos; b) perigo de ano de difícil ou incerta reparação; e) outorga de garantia, representada por depósito em dinheiro, fiança bancária ou caução real. Justificativa: evitar embargos meramente protelatórios.

A ação autônoma que discutir o débito inscrito será distribuída ao juiz da execução ou as que para ela seja competente, reconhecendo-se a conexão

entre a ação executiva e a ação de conhecimento, evitando-se as prestações jurisdicionais contraditórias e prestigiando o princípio da economia processual;

Prevê-se, ainda, a aplicação do regime comum do CPC para os atos executivos de constrição (penhora, ordem preferencial de bens, avaliação e substituição do bem constrito). O registro continuará a cargo do oficial de justiça, ainda quando se trate de imóvel.

O depósito dos bens penhorados será feito, como regra, nas mãos do executado, salvo mediante autorização judicial.

O leilão público será a última opção, dando-se preferência à adjudicação e à alienação particular (como estão sendo propostos na execução de título extrajudicial).

Possibilidade da decretação da prescrição, de ofício, pelo juiz, independentemente de requerimento do devedor, antecedida da oitiva do representante da Fazenda Pública, que poderá opor eventuais causas suspensivas e interruptivas do prazo prescricional.¹⁶

Há, ainda, a previsão da possibilidade da prática e comunicação dos atos processuais por meios eletrônicos.

Como se vê, as inovações propostas atacam especificamente os graves problemas que atingem atualmente as execuções fiscais e, de maneira geral, apresentam-se como benéficas. Ocorre, que tais modificações estão ainda em sua fase inicial, faltando um longo caminho a ser percorrido para sua transformação em lei, o que importa dizer que há possibilidades de alterações tanto no anteprojeto quanto no momento em que estiver sendo percorrida a via legislativa.

5 Conclusão: enquanto a reforma não vem - racionalidade e efetividade

Considerando as dificuldades apontadas que inviabilizam a execução fiscal¹⁷, tornando-a instrumento sem efetividade, premiando o sonegador em detrimento da sociedade e daqueles que pagam pontualmente suas dívidas, propõe-se que, enquanto a reforma não vem, deva ser abandonada a linha meramente burocrática do processo executivo, possibilitando o andamento mais ágil dos feitos relativos às dívidas, as quais se tenha maior possibilidade de êxito, como aquelas que tenham o devedor e/ou bens localizados.

Por outro lado, devem a Fazenda Pública e o Judiciário estabelecer prioridades nas cobranças. Nesse sentido, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tem adotado uma série de medidas tendentes a superar os entraves da ação executiva fiscal em busca de uma maior racionalidade.

Com efeito, a Portaria PGFN nº 49, de 01.04.2004¹⁸, prevê a não inscrição em dívida ativa de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); o não ajuizamento das execuções fiscais de débitos de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Por seu turno, o art. 20, da Lei nº 10.522, de 19.07.2002, com a redação dada pelo art. 21, da Lei nº 11.033, de 21.12.2004¹⁹, estabelece o arquivamento, sem baixa na distribuição, de autos relativos a débitos de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Outras medidas têm sido adotadas: requerimento ao juízo para reunião de ações executivas contra o mesmo devedor; agrupamento de débitos e inscrições de um mesmo devedor numa única petição inicial, gerando, assim, somente um processo de execução fiscal para várias dívidas.

Finalmente, a criação de grupos de grandes devedores, a fim de dar tratamento intensivo às respectivas dívidas, possibilitando maior efetividade na cobrança.

Por todas as razões trazidas no presente artigo, e por aquelas que foram olvidadas, tanto a Fazenda Nacional, aplicando-se também às demais Fazendas, como o Poder Judiciário devem abandonar a linha meramente burocrática e instrumental da execução fiscal. Esta tem que ser vista pelo *prima* de seu objetivo: a satisfação do credor. Não descurando, no entanto, dos limites constitucionais de proteção aos direitos fundamentais. Tributação e direitos fundamentais são faces da mesma moeda. Estes dão suporte à atividade tributante do Estado e, igualmente, configuram como limites intransponíveis a essa mesma atividade.²⁰

A execução fiscal efetiva, mais que possibilitar o ingresso de receitas nos cofres públicos, promove a verdadeira justiça fiscal e privilegia o princípio da igualdade, pois traz o devedor para o mesmo patamar do cidadão que, mesmo com dificuldades, dá sua parcela de contribuição à sociedade.

Notas:

- ¹ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 set. 1997.
- ² Dados obtidos no sítio do Conselho de Justiça Federal – Estatísticas. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/Estatísticas/Estatísticas.asp>>. Acesso em: 27 mar. 2005.
- ³ Idem.
- ⁴ Idem.
- ⁵ Dado extraído do mapa gerencial da PGFN – Estoque da Dívida, emitido em 21.03.2005 Disponível na intranet da PGFN.
- ⁶ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista Direito Mackenzie**, São Paulo, ano 3, n. 2, p. 9-15, 2002.
- ⁷ Sobre a legitimidade do poder de tributar ver GUSMÃO, Omara Oliveira de. A legitimidade do poder de tributar e o bem comum. **Efiscal-Editor Fiscal**, Manaus, ano VII, n. 162, p. 69-73, set./out. 2004.
- ⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF** São Paulo: Malheiros, 2001. p. 56.
- ⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 5. ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 320-321.
- ¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 462-463.
- ¹¹ O projeto de Lei Complementar nº 74/03, de autoria do Deputado Federal Ronaldo Dimas, objetiva, "por meio da inclusão de parágrafo ao art. 97 do Código Tributário Nacional-CTN, Lei nº 5.172, de 25.10.1966, assegurar que, quando forem concedidos benefícios fiscais a sujeitos passivos inadimplentes, sejam estendidas as mesmas condições, mais favoráveis, aos contribuintes adimplentes". Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=126220>. Acesso em: 20 abr. 2004.
- ¹² BRASIL. A Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, publicada no D.O.U de 11 de abril de 2000, instituiu o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, "destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos" (art. 1º). O programa tem como beneficiário a pessoa jurídica que pagará o débito em parcelas mensais, com base em percentual sobre a receita bruta apurada no mês imediatamente anterior.
- ¹³ BRASIL. O PAES foi instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, publicada no D.O.U. de 31 de maio de 2003 (DOU-I/edição extra), resultante da convalidação da Medida Provisória nº 107/2003, dirigido a pessoas físicas e jurídicas, estabelecendo ao contrário do REFIS, limite de prazo para o pagamento, como regra geral de 180 (cento e oitenta) meses.
- ¹⁴ A legitimidade do poder de tributar na doutrina de São Tomás no caráter finalístico da atuação dos governantes, agindo em nome da autoridade do Estado, voltada para a efetivação do bem-comum. AQUINO, São Tomás. **Summa Theológica**. Traduzido por Alexandre Correia. vol. 18. questão LXVI, artigo VIII. São Paulo: Siqueira, 1944-49.
- ¹⁵ Apud ADEODATO, João Maurício Leitão. **O problema da legitimidade: no rastro do**

- pensamento de Hanna Arendt. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1989. p. 6.
- ¹⁶ O art. 6º da Lei 11.051, de 29.12.2004, incluiu tal previsão acrescentando o §4º no art. 40, da Lei 6.830/80).
- ¹⁷ Temos de concordar que não há possibilidade de cobrança efetiva de todas as execuções fiscais ante os números estatísticos neste artigo apontados e os óbices estruturais existentes.
- ¹⁸ BRASIL. A Portaria MF nº 49, de 01.04.2004, publicada no D.O.U de 05.04.2004, "estabelece limites de valor para inscrição de débitos fiscais na Dívida Ativa da União e para o ajuizamento das execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional".
- ¹⁹ BRASIL. A Lei nº 11.033, de 21.12.2004, publicada no D.O.U de 22 de dezembro de 2004, dentre outras providências, altera a Lei nº 10.522, de 19.07.2002.
- ²⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 79.

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Maria Lúcia Gomes de Souza

Juíza Federal da SJ/AM

Especialista em Direito Sanitário pela UNB

Pós-graduada pela Universidade Lusíada no Porto

Mestra em Ciências Jurídico-Políticas pela Universidade de Lisboa

Pós-graduanda em Direito Processual Público pela UFF

INTRODUÇÃO

Na história da Humanidade, houve um demorado e progressivo processo de consolidação de um corpo de regras jurídicas, complementares e harmônicas, estruturado por princípios, que tratasse do poder de tributar do Estado.

Não obstante os precedentes, deve-se notar que estas normas, organizadas como sistema fiscal, vieram a surgir a partir do reconhecimento da existência de direitos fundamentais atribuídos às pessoas, com a derrocada do Estado Absolutista.

Dentre os princípios tributários, pode-se destacar, por sua posição fundamental, o princípio da legalidade, que se afigura, a meu ver, como pedra mestra de todo o sistema. O presente estudo visa, exatamente, analisar esta relação entre o princípio da legalidade tributária e os direitos fundamentais.

Primeiramente, destacar-se-ão os principais textos históricos que previram o princípio da legalidade tributária, para, a seguir, traçar o seu quadro normativo atual do dito princípio no Brasil. A seguir, far-se-ão digressões sobre tal princípio, orientando-se por uma abordagem em contínuo paralelo com os direitos fundamentais.

De fato, a luta pelo reconhecimento dos direitos fundamentais encontra-se estreitamente ligada à reação aos abusos do Estado na cobrança dos tributos, de forma a aviltar a condição humana.

Há uma tensão constante entre o poder de tributar, que pressupõe a apropriação de parcela dos bens dos indivíduos, e os direitos fundamentais à vida, à liberdade, à dignidade e à propriedade, dentre outros, embate que acaba por produzir determinadas normas estruturadoras do sistema fiscal, dentre as quais foi pioneira aquela que veio a consubstanciar-se no princípio da legalidade.

Esta perspectiva pode contribuir para apresentar alternativas a diversos problemas relacionados com a tributação, uma vez que que, a meu ver, o atendimento dos direitos fundamentais, individuais e coletivos, constitui o próprio fim do Estado e deve reger as suas funções.

O QUADRO NORMATIVO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL

A fim de traçar-se o quadro normativo do princípio da legalidade tributária (*nullum tributum sine lege*) no ordenamento jurídico brasileiro, primeiramente deve-se citar os precedentes normativos históricos mais relevantes que ensejaram o panorama atual de inserção do dito princípio na ordem jurídica interna dos países ocidentais. Denote-se que a ótica a ser empregada sempre se voltará à correlação de tal princípio com os direitos fundamentais.

No âmbito do Direito Interno dos Estados, a Magna Carta (1215), na Inglaterra, foi um dos primeiros textos a reconhecer determinados direitos fundamentais, neste caso especialmente voltados para a esfera tributária, já que instituiu a vedação à imposição de tributos sem prévio consentimento do conselho geral do reino (*no taxation without representation*), salvo excepcionais hipóteses. Lançou, portanto, as raízes do princípio da legalidade tributária, pois, embora não se exigisse expressamente a lei, impunha o assentimento prévio, que posteriormente se refletiria na participação política dos cidadãos na elaboração das leis através de seus órgãos representativos.

Posteriormente, a Declaração de Direitos (1689), também na Inglaterra, proclamava a ilegalidade de cobrança de tributos sem autorização do Parlamento.

Na América do Norte, os Estados Unidos irromperam um movimento em prol de sua independência da Inglaterra, motivado, dentre outras causas, pela tributação não-consentida por seus representantes e considerada excessiva.

A Declaração de Direitos de Virgínia (1776) veio, então, a consagrar os direitos de liberdade e de igualdade, a liberdade de imprensa, bem como estabeleceu a impossibilidade de tributação ou de privação da propriedade, sem prévio consentimento da pessoa ou de seus representantes eleitos.

Em seguida, a Declaração de Independência dos Estados Unidos da América reitera os direitos suso mencionados, como também acrescenta o direito à vida e a busca da felicidade, no rol dos direitos inalienáveis da pessoa humana.

Na Europa, a Revolução Francesa acaba por produzir um documento considerado um marco histórico no processo de universalização dos direitos fundamentais: a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789), cujo traço distintivo é a alusão aos direitos fundamentais como inerentes a todos os povos, conferindo-lhes um aspecto universal.

Consagra os direitos à liberdade, à igualdade, à propriedade, à participação política, à liberdade religiosa, o princípio da estrita legalidade tributária, inclusive de fiscalização no emprego das exações e de fixação do modo de repartição, bem como erige como fim de toda associação política a conservação dos direitos naturais e imprescindíveis do homem.

São estes os textos históricos, de direito interno, que vieram a estabelecer as regras mestras do princípio da legalidade que posteriormente estruturaram os sistemas fiscais dos mais diversos países do mundo ocidental.

No Brasil, todas as Constituições promulgadas desde o Império estabeleceram o princípio da legalidade tributária.¹

No ordenamento jurídico brasileiro vigente, o princípio da legalidade tributária encontra-se previsto no art.150, I, da Constituição Federal vigente, que estabelece ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, estando intrinsecamente vinculado ao princípio da legalidade estruturador do próprio Estado de Direito, previsto de forma geral no Art.5o , II, da Carta Maior, a

dispor que ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei.

Além disso, convém ressaltar haver sido erigido como princípio da Administração Pública o da legalidade, consoante os termos do art.37, *caput*, da Constituição Federal.

A não deixar margem de dúvidas, a definição do tributo do art.3o do Código Tributário Nacional traça como um de seus requisitos a criação por lei, conceituando-o como a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Há quem critique esta definição sob o argumento de sua redundância, pelo fato de a compulsoriedade da prestação já pressupor sua previsão em lei, tendo em vista que, pelo princípio da legalidade que informa todo o Estado de Direito, somente é possível obrigar alguém a fazer o que estiver previsto em lei.² Contudo, o doutrinador Ubaldo César Balthazar (1999, p. 34), não obstante também concorde com a lógica da afirmação anterior, propõe uma outra leitura do dispositivo do CTN, para constatar o acerto do legislador ao dispor sobre a necessidade da instituição por lei do tributo, ao verificar a propriedade da reafirmação do princípio da legalidade do art.5º, II, corroborado pelo art.150, I, ambos da Constituição Federal, mormente para deixar incontestado advir tal criação do Poder Legislativo, já que o Poder Executivo também pode exigir o cumprimento de obrigações pelo cidadão em inúmeras áreas.³

Concorda-se com a posição do mencionado doutrinador, dado que, por sua fundamentalidade, nunca é demais reiterar e solidificar os ditames do princípio da legalidade na esfera tributária, para evitar qualquer interpretação contraditória, especialmente em virtude do princípio da segurança jurídica, do qual decorre o princípio da legalidade, que exige a fixação de rigorosas regras para garantir a proteção ao cidadão contra eventuais excessos do Estado. Muito mais se justifica tal cautela em reiterar a exigência de criação dos tributos por lei na época atual, em que a voracidade fiscal do poder público nos mais diversos países, a impelir a criação de novos tributos para custear as inúmeras despesas públicas, exige um maior controle de sua ação pela sociedade.

O princípio da legalidade tributária encontra-se previsto também na legislação infraconstitucional no art. 9º, inciso I do Código Tributário Nacional, que proíbe aos entes federativos a instituição e majoração de tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvando-se, tão somente, a majoração das alíquotas e bases de cálculo do Imposto de Importação, Imposto de Exportação e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações relativas a títulos e valores mobiliários, bem como no Art.97, incisos I e III, do CTN, que exige a instituição e extinção de tributos através de lei, bem como a sua majoração ou a sua redução, estas últimas com exceções expressamente previstas.

Como a criação abrange a especificação de aspectos fundamentais, deve se destacar impor, ainda, o suso mencionado Art.97 a definição legal do fato gerador e do sujeito passivo do tributo, bem como de sua alíquota e base de cálculo, com as devidas ressalvas dos impostos discriminados no parágrafo anterior, sem olvidar a ressalva também quanto à alteração de alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados prevista constitucionalmente.⁴ A título ilustrativo, convém salientar que o mencionado dispositivo legal também exige a lei como instrumento para a cominação de penalidades e para as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Esta imprescindibilidade da definição legal da estrutura dos tributos quando da sua criação (fato gerador, sujeito passivo, alíquota, base de cálculo, sujeito ativo) correlaciona-se com o aspecto material da lei, isto é, com o seu conteúdo próprio de norma. Este aspecto apresenta-se deveras importante para a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, pois como norma a lei tem seus atributos intrínsecos de generalidade, impessoalidade, abstração, obrigatoriedade e isonomia⁵, o que representou um grande avanço para assegurar a aplicação igualitária dos tributos a toda a comunidade, mormente quando a história demonstra a existência de épocas em que determinadas pessoas gozavam de privilégios não justificados que as colocavam à margem da tributação.

Desta feita, assegurar-se a criação dos tributos por lei, dado o campo de aplicação desta, também foi uma forma de estendê-los para as mais diversas classes, diante da estreita correlação entre os princípios da legalidade e da igualdade, especialmente no campo tributário, sem se olvidar que a

evolução da concepção deste último princípio, posteriormente, exigiu que se tratassem de modo diferente os contribuintes, contudo, com base em um *discrímen* razoável.

Em decorrência do princípio da legalidade tributária, a analogia não pode ser utilizada para o fim de exigir-se tributo não previsto em lei (art.108, §1o do CTN), não obstante Ricardo Lobo Torres (2003, p. 96-96 e 143) bem ressalte a existência de cláusulas gerais e princípios indeterminados em direito tributário que excepcionam o absolutismo do princípio da reserva da lei, o que impossibilita o fechamento total do tipo tributário⁶, cabendo o registro de que o mencionado doutrinador se posiciona contrariamente ao uso da integração analógica mais gravosa ao contribuinte, por ressaltar a importância da clareza e da segurança metodológicas na tributação.

Denote-se que, ao referir-se a tributos, indistintamente, os suso mencionados dispositivos legais demonstraram claramente abranger o princípio da legalidade todas as espécies tributárias, dentre as quais os impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, empréstimos compulsórios e outras exações, que, mesmo que assim não sejam denominadas, apresentem natureza tributária.⁷

Cumprе ressaltar que o Código Tributário Nacional, em seu art.97, §1o, equipara a majoração de tributo à modificação de sua base de cálculo que o torne mais oneroso, isto, certamente, para afastar qualquer controvérsia sobre o assunto, conquanto o próprio código esclareça, a seguir, não configurar aumento a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo (art.97, § 2o). Frise-se, por oportuno, que o Poder Executivo se encontra autorizado constitucionalmente a alterar alíquotas do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (art.153, §1º, da Constituição Federal).

Desta feita, embora os limites máximo e mínimo das alíquotas dos impostos se encontrem delimitados pela lei, o Poder Executivo pode fixar a alíquota dentro desta variação. Tal é considerado por alguns como atenuação do princípio da legalidade⁸ ou exceções⁹, enquanto outros aduzem não se tratar de exceções, mas apenas permissão constitucional para que lei delegue

ao Poder Executivo o poder de alterar alíquotas, dentro de determinados limites fixados legalmente.

Ao exercitar uma visão crítica, a nosso ver, embora os limites mínimo e máximo já estejam fixados legalmente, acontece autêntica majoração se ocorre a variação da alíquota para maior, onerando o contribuinte. Contudo, se a exceção pode ser justificada restritivamente a casos como o dos Impostos sobre a Importação e sobre a Exportação, em virtude da necessidade de agilidade da ação estatal quanto ao comércio exterior, mormente neste mundo globalizado, o mesmo não se pode dizer quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados, razão pela qual deve ser vista com bastante reserva a extensão injustificada das exceções ao princípio da legalidade.

Convém salientar que o Poder Executivo também se encontra autorizado constitucionalmente a reduzir e restabelecer a alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art.177, § 4º, inciso I, alínea b, da Constituição Federal).

Em função dos requisitos para criação dos tributos, pode-se notar, portanto, que o princípio da tipicidade, que encontra respaldo no art.97 do Código Tributário Nacional, nada é mais do que um aspecto, a meu ver, do princípio da legalidade.¹⁰

Aliás, a Constituição estabelece a necessidade de lei específica da entidade competente para concessão de subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão (art.150, parágrafo 6º).

A lei a que se reporta o princípio da legalidade consiste na lei em sentido material e formal, isto é, instrumento jurídico oriundo do Poder ao qual se atribui o exercício da função legislativa, conforme a Constituição. Inclusive, a lei deve ser oriunda do ente federativo competente constitucionalmente para a instituição do tributo. Geralmente o instrumento apto para tanto é a lei ordinária, mas, em determinados casos, a Constituição exige a lei complementar. Deve-se afastar deste contexto, portanto, a concepção ampla da lei, que abrange qualquer ato jurídico de conteúdo normativo (legislação), como os decretos e as normas complementares, por

isso o princípio de que se trata veio a ser cognominado como princípio da estrita legalidade tributária pelos doutrinadores.¹¹

Dentro da discussão quanto aos atos jurídicos que atendem ao princípio da legalidade para criação de tributos, há grande celeuma em relação à possibilidade da instituição de tributos através de medidas provisórias, instrumentos com força de lei, editados pelo Poder Executivo, sob requisitos de urgência e relevância e sujeitos à apreciação do Congresso Nacional, dentro de determinado prazo, para conversão, ou não, em lei.

Desde a promulgação da Constituição, posicionou-se a maior parte da doutrina contrariamente a esta possibilidade¹², às vezes admitindo a utilização destas espécies legislativas em caso de imposto extraordinário de guerra¹³, bem como, antes da Emenda Constitucional 32/2001, que restringiu o campo de disciplina das medidas provisórias, vedando sua edição sobre matéria reservada à lei complementar, houve quem admitisse a possibilidade das medidas provisórias de empréstimo compulsório para atender às despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, desde que obedecidos o quorum das leis complementares.¹⁴ Mesmo assim alguns limitavam ainda tal hipótese à situação de recesso do Congresso Nacional.¹⁵

Sobre o assunto, afastada atualmente a possibilidade de edição de medidas provisórias no que concerne ao âmbito reservado às leis complementares, tenho ser mais consentâneo com o melhor direito, mesmo em relação ao campo dos tributos que não exijam este instrumento legal para sua criação, o raciocínio no sentido da impossibilidade da instituição de tributos através das medidas provisórias, por ferirem estas últimas o direito de segurança jurídica dos cidadãos, uma vez que a sua eficácia se encontra sujeita a posterior conversão em lei por parte do Congresso Nacional (art.62, §3º da Constituição Federal), razão pela qual não se afigura correto que o cidadão venha a ser obrigado a pagar tributos que se apresentem indefinidos em sua própria existência.

Cumpra salientar estar hoje prevista como regra geral não poderem as medidas provisórias que instituem ou majorem impostos produzir efeitos no exercício financeiro seguinte caso não tenham sido convertidas em lei até o último dia daquele em que foram editadas (art.62, §2º da CF). Contudo, embora tenha havido um avanço com os limites impostos ao uso das

medidas provisórias, o dispositivo retrocitado somente alcança expressamente os impostos, bem como admite exceções, no que concerne às hipóteses do art.153, I, II, IV, V e 154, II da Lei Maior. A nosso ver, de maneira geral, somente após a conversão em lei da medida provisória, poderia o indivíduo ser compelido a pagar o tributo novo ou a sua majoração, mas assim já o faria em decorrência da própria lei.

Desta feita, é de se concluir pela impropriedade da medida provisória para o tratamento da questão, por sua prescindibilidade, tendo em vista que, conforme o nosso pensamento, se a exigibilidade do tributo depende da conversão da medida provisória em lei, pelo que deveriam ser obstaculizados seus efeitos imediatos, então a matéria não seria tão urgente que viesse a justificar a utilização desse instrumento, em vez de lei ordinária.

Não obstante tais argumentos, é conhecida a posição do Supremo Tribunal Federal, firmada ainda antes das alterações constitucionais no tratamento destas espécies legislativas, no sentido do cabimento da medida provisória para a instituição de tributos.

CONSIDERAÇÕES SOBRE O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

O princípio da legalidade tributária surgiu da necessidade de conter a ação estatal abusiva de imposição de tributos, procurando vinculá-la ao consentimento popular¹⁶, através de seus representantes, ínsito à democracia.

Destarte, o mencionado princípio relaciona-se com o direito de participação popular na criação, arrecadação e emprego dos tributos, resguardando os indivíduos da ação arbitrária do Poder Público, ao prever a imprescindibilidade de lei para a instituição de tributos.

Trata-se daquele eterno embate entre o individualismo e o coletivismo, que impõe o assentimento do cidadão à limitação de seu direito de propriedade, objetivando a promoção do bem comum.

Contudo, há hoje quem já levante a insuficiência do princípio da legalidade, asseverando que a Ciência Política contemporânea constatou uma grande dissociação entre a vontade popular e a dos seus representantes, os quais acabam por render-se a pressões de grupos políticos ou ao próprio Executivo, dentre outros motivos, adotando comportamentos contrários aos

anseios e interesses da comunidade, razão pela qual se prega a necessidade da efetiva participação popular no processo legislativo e administrativo através de comissões que reflitam os interesses da sociedade civil, como também através da oitiva de organismos representativos dos diversos grupos econômicos e sociais.¹⁷

De fato, não há como negar que muitos representantes eleitos pelo povo ignoram a sua verdadeira função, para cederem aos interesses de grupos políticos e econômicos e até mesmo a interesses pessoais, em virtude do que a expressão da vontade do Parlamento vem se distanciando da real vontade popular.

No Brasil, por exemplo, há muito se destaca a diminuta produção legal de iniciativa do Legislativo, na maioria referente a assuntos desvinculados dos graves problemas pelos quais passa a Nação. Concentra-se, pois, o grande número de leis concernentes à verdadeira administração do país em projetos legislativos oriundos do próprio Executivo, o que coloca o Legislativo praticamente como ratificador de vontade deste último.

Desta feita, o sentido da criação dos tributos por lei, que abrange a discussão e amadurecimento das decisões políticas que introduzem novos tributos, assegurando a participação popular no debate, através de seus representantes, vem resultando prejudicada.

Sem este controle por parte da sociedade civil, o que vem ocorrendo é um aumento desmesurado da carga tributária, com a criação de mais e mais tributos, para aumentar a arrecadação, onerando-se os contribuintes quase à exaustão. Convém salientar que este aumento da carga fiscal não decorre somente do alargamento das funções sociais do Estado que provocou a expansão das despesas públicas, mesmo porque nos países em desenvolvimento o endividamento externo vem impedindo um adequado investimento em políticas públicas sociais. Em verdade a voracidade pela busca de recursos também se encontra associada à má gestão financeira, à corrupção dos governantes, ao desperdício de recursos, à ineficiência do sistema fiscal, etc.

O Estado fiscal, pois, entra em crise, em face da necessidade desmesurada de obtenção de mais recursos para o saneamento da economia. Por isso, lança seus braços sobre os cidadãos, aumenta de forma insuportável a carga fiscal, cria novas e novas exações, cerceia os direitos de insurgir-se

contra os tributos, prioriza os impostos indiretos, cuja cobrança é mais simplificada, desrespeita os direitos fundamentais, ignora a supremacia da pessoa humana e destitui-se de legitimação.

Para compensar os recursos desviados pelas evasões fiscais, ao invés de tornar mais eficiente o sistema de arrecadação e fiscalização dos tributos, criam-se outras exações, especialmente impostos indiretos, ou técnicas de recolhimento antecipado, de forma a sobrecarregar mesmo o cidadão cumpridor de seus deveres.

A provocação do Poder Judiciário, neste particular, é um dos únicos meios pelos quais os cidadãos conseguem insurgir-se contra essa sede incontrolável do Governo pela ampliação da carga fiscal, muitas vezes em prejuízo dos direitos mais fundamentais.

Portanto, concordamos com a necessidade de criação de outros mecanismos mais eficientes para a aferição da vontade dos cidadãos no processo legislativo, assegurando sua efetiva participação através do controle prévio à criação dos tributos, seja através da intervenção de comissões ligadas à sociedade civil, seja através da oitiva dos representantes dos principais grupos econômicos e sociais, de referendos, plebiscitos, "iniciativas"¹⁸ (autênticas proposições oriundas diretamente da sociedade), do "orçamento participativo", ou ainda de outros meios que permitam colher a vontade dos governados.

Entretanto, não é de olvidar que a vontade da maioria também pode não representar a decisão mais adequada para o respeito dos direitos fundamentais¹⁹, podendo estar dissociada da necessidade de planejamento, da gestão financeira pública, como também pode estar influenciada pela mídia, muitas vezes dominada por grandes grupos econômicos.

Assim, ao lado do reforço dos meios de participação popular, temos que deve ser aliado o fortalecimento do Poder Judiciário, para controle da observância aos direitos fundamentais, pois não se pode olvidar estar o princípio da legalidade informado pelos ideais de justiça e segurança jurídicas²⁰, mas também deve-se ampliar a participação dos cidadãos na própria administração tributária, seja através da ampliação dos mecanismos de acesso à defesa tributária, seja na composição heterogênea do contencioso administrativo.

Estas propostas devem, ainda, estar em equilíbrio com uma maior transparência das ações governamentais, como também em um reforço na fiscalização da destinação das verbas públicas para que os recursos não se percam nos meandros da burocracia e na má e/ou criminosa gestão financeira.

Nesta linha de raciocínio, convém salientar que o doutrinador Alberto Nogueira (1997, p. 391) aborda a necessidade de passagem do conceito de legalidade tradicional para a legalidade democrática, que abrange a maior participação dos contribuintes na definição do quantum a ser exigido e na fiscalização das despesas públicas, como também a utilização de mecanismos de controle da legalidade tributária, especialmente no que concerne aos preceitos constitucionais, e do correto dimensionamento do "custo tributário" por "pessoa" e "por empresas", isto é, a criação de meios eficazes de aferição da capacidade contributiva da sociedade como um todo e de determinados seguimentos econômicos.²¹

O princípio da legalidade estende-se também ao aumento das alíquotas das exações tributárias, como outro meio de garantir ao cidadão o controle da ação estatal no que concerne ao aumento da carga fiscal já existente.

Cumprе ressaltar, por oportuno, a ligação do suso mencionado princípio com o da segurança jurídica, pois a participação dos cidadãos na criação e majoração de tributos, confere-lhes maior proteção, pelo menos teoricamente, ante os possíveis desmandos do Poder Público. Contudo, a pretexto de política fiscal, a maioria dos sistemas fiscais dispensa tal exigência quanto à majoração de alíquotas de impostos de importação e exportação, em virtude da celeridade que exigem as ações relacionadas com o comércio exterior.

De fato, às vezes estas exceções tornam-se indispensáveis ao desempenho de algumas atividades estatais, que demandam uma maior liberdade e agilidade, como a política comercial externa. Contudo, tal deve constituir-se em exceções, bem embasadas na natureza das atividades envolvidas, não devendo ser generalizado injustificadamente a outros tributos.

Outro problema que se vem afigurando em relação ao princípio da legalidade é o fato de se instituírem prestações pecuniárias que recaem sobre

os cidadãos, sob a denominação diferente daquelas cuja instituição impescinde de lei, para o fim de burlar o princípio de que se trata, como por exemplo no caso de preços públicos, cuja natureza jurídica real é a de taxa ou imposto.

É claro que o Estado também desempenha atividades econômicas, que necessitam de contraprestações pecuniárias, próprias da iniciativa privada. Neste caso específico, estas não configuram tributos. Porém, fora deste âmbito, a nosso ver, nenhuma quantia econômica pode ser exigida sem que tenha sido objeto de previsão legal.

Além disso, caso o particular somente disponha do serviço oferecido pelo Poder Público, que sobre ele detenha exclusividade, também se impõe a necessidade de controle da atividade estatal, através da exigência de prévia lei.

Outrossim, consoante já visto, o princípio da legalidade não se limita à necessidade de prévia lei para a criação de tributos, mas também se estende à definição legal dos elementos estruturadores do tipo tributário: o fato gerador, a alíquota, a base de cálculo, sujeitos passivo e ativo, para conferir maior certeza e segurança ao contribuinte quanto ao conteúdo da tributação.

Outro aspecto polêmico relacionado ao princípio da legalidade e aos direitos fundamentais, diz respeito à possibilidade de criação de tributos pelo Poder Judiciário para fornecimento de verbas destinadas a determinadas políticas públicas viabilizadoras de direitos sociais mínimos. Consoante anteriormente examinado, ao traçar-se o quadro normativo do princípio da legalidade tributária, este exige não somente a lei em sentido material, mas também em sentido formal, isto é, oriunda do poder competente para elaboração da lei, qual seja, o Poder Legislativo.

Diante destas considerações, a princípio pode parecer estapafúrdia a questão discutida, todavia, cumpre ressaltar que no direito americano a Suprema Corte já reconheceu a competência de Cortes Federais para determinar ao Legislativo estadual a criação de tributo para efetivação da integração racial, o que foi precedente para outras decisões, inclusive de aumento de tributos.²²

Convém salientar que a eficácia da outorga de tutela jurisdicional desta natureza relaciona-se com o grau de amadurecimento da sociedade de cada país e, especialmente, de suas instituições.

No que tange ao assunto, à primeira vista, parece inarredável que a criação de tributos por parte do Judiciário fere o princípio da legalidade, atinge a concepção clássica da separação de poderes, da democracia e da indelegabilidade da competência tributária, contrariando o direito básico dos cidadãos de assentir em relação à instituição de tributos, através de seus representantes.

No entanto, não se pode olvidar a necessidade de se efetuar uma ponderação entre os interesses e bens jurídicos em conflito, qual seja o atendimento dos direitos fundamentais da coletividade e os demais valores jurídicos elencados no parágrafo anterior, para o fito de se examinar com maior profundidade a possibilidade do Judiciário, em lide a ele posta, emanar recomendação para que o Legislativo institua ou aumente determinado tributo, quando se faça necessário, tendo em vista que a orientação de políticas públicas que melhor atendam aos direitos fundamentais coaduna-se com a promoção do bem comum, fim do Estado, cuja efetivação também depende da ação do Poder Judiciário.

Cumprе salientar que Carta Magna define a República Federativa do Brasil como um Estado Democrático de Direito, com fundamentos, dentre outros, na cidadania e na dignidade da pessoa humana (art.1º e seus incisos), para a seguir indicar como objetivos fundamentais desta república a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais, a promoção do bem de todos, sem discriminações (art.3º e seus incisos).

Neste contexto, deve-se ressaltar que, diante desta sociedade complexa hoje vivida, torna-se necessário romper-se com antigos paradigmas, também na tributação, para buscar alternativas que venham a dar respostas à profunda desigualdade política, cultural, econômica e social, bem como viabilizar o exercício da efetiva cidadania, em seu conceito contemporâneo, que abrange o acesso à saúde, habitação, lazer, educação, enfim, à igualdade de oportunidades para todos os indivíduos.

Constitui, pois, o princípio da legalidade tributária um dos grandes baluartes da democracia, merecendo a criação de mecanismos de aperfeiçoamento, para o fito de concretizar o seu fundamento, ou seja, a garantia de segurança, de certeza e da participação política dos cidadãos na

tributação, bem como da limitação da ação estatal, tudo em prol da satisfação das necessidades coletivas e do bem comum.

CONCLUSÕES

A partir deste breve estudo, pode-se extrair as seguintes idéias sobre o princípio da legalidade, dentro de uma abordagem voltada para os direitos fundamentais:

a) o princípio da legalidade tributária relaciona-se com o direito de participação popular na criação, arrecadação e emprego dos tributos, resguardando os indivíduos da ação arbitrária do Poder Público, ao prever a imprescindibilidade de lei para a instituição de tributo, o que representa um assentimento à retirada da parcela da riqueza, em conjunto com a consciência coletiva do dever de colaborar;

b) o atendimento ao princípio da legalidade tributária também exige que todos os elementos dos tributos se encontrem definidos na lei, abrangendo o aspecto material;

c) atualmente, o princípio da legalidade vem se mostrando insuficiente para garantir o direito suso mencionado, razão pela qual há necessidade da criação de novos meios de manifestação da vontade popular, através da oitiva de comissões ou de organismos representativos de setores da sociedade civil;

d) a dispensa de lei para majoração de tributos, deve restringir-se àqueles relacionados à política econômica externa ou a atividades que realmente demandem maior agilidade na sua alteração, sob pena de a prática estender-se de forma injustificada a várias espécies tributárias;

e) o princípio da legalidade tributária deve ser observado para todas as contraprestações pecuniárias exigidas pelo Poder Público, com exceção da remuneração pelo exercício de atividades privadas, sob o regime de livre concorrência;

f) as medidas provisórias não são meios idôneos para a criação de tributos, por ferirem o princípio da segurança jurídica e por sua inadequação ao tratamento da matéria, em vista de seus requisitos de urgência e relevância;

g) a possibilidade de emanação de recomendação judicial para que o Legislativo institua ou aumente determinado tributo, não pode ser descartada como objeto de estudo para a orientação de políticas públicas que melhor atendam aos direitos fundamentais e a promoção do bem comum;

h) o alargamento das funções estatais, a má gestão financeira, a corrupção dos governantes, o desperdício de recursos, dentre outros motivos acarretaram uma crise no Estado Fiscal, envolvido na necessidade de obter maiores recursos para o cumprimento de suas funções;

i) na ânsia de angariar maiores recursos para o saneamento da economia, o Estado passa a aumentar de forma insuportável a tributação, com uma profusão legislativa, adotando, ainda, medidas cerceadoras dos direitos fundamentais;

j) para aprimoramento do princípio da legalidade tributária, no Estado de Direito Democrático, visando ao atendimento dos direitos fundamentais, contribuirá o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle da ação tributária com a maior participação dos cidadãos no processo de criação e cobrança de tributos e destinação dos recursos, através da oitiva de comissões, dos principais grupos sociais e econômicos, dos referendos, dos plebiscitos, das "iniciativas" e do "orçamento participativo", o fortalecimento do Poder Judiciário e a judicialização das políticas públicas, a conscientização da comunidade e a fiscalização da aplicação das verbas públicas.

Notas:

¹ ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 273, faz breve retrocesso sobre a previsão do princípio da legalidade nas Constituições brasileiras, constatando sua contínua presença, ressaltando tão somente que na Constituição de 1891 as disposições somente se referiam a impostos, mas os estudiosos de direito da época também subordinavam as taxas ao princípio da legalidade.

² Verificar comentários de CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 26-27.

³ Conferir BALTHAZAR, Ubaldo César. **Manual de direito tributário**. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 34.

⁴ O Supremo Tribunal Federal já proferiu julgamento entendendo não estar a fixação de prazo para recolhimento de tributo no campo da reserva legal (RE n.140.669-PE), consoante notícia MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 37. Em especial à época de altas taxas inflacionárias, o prazo de

recolhimento do tributo provocava reflexo direto e expressivo no aumento da carga tributária, o que ensejava grande discussão doutrinária sobre a sua submissão ou não aos princípios da legalidade e da anterioridade tributárias.

- ⁵ Sobre esta correlação entre a generalidade e a abstração, DERZI, Misabel Abreu Machado atualizando a obra de BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 119, bem observa que "a igualdade, enquanto imperativo que exige tratamento jurídico uniforme para situações semelhantes, inibidor de exceções e privilégios odiosos, impõe o uso pelo legislador de generalidades e abstrações".
- ⁶ Trata-se de questão polêmica na doutrina sobre o absolutismo ou não do princípio da reserva da lei. Conferir comentários de TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2003. p. 96-98 e 143. A respeito do assunto, XAVIER, Alberto, em seu *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p.19, concebe como corolário do princípio da tipicidade o princípio da determinação ou da tipicidade fechada, que exige a utilização de conceitos determinados na formulação legal do tipo.
- ⁷ Neste sentido, conferir comentários de ROSA JR., Luiz Emygdio F. da, op. cit., p. 274.
- ⁸ Conferir BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 90. Ver, também, COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 202, 207-208.
- ⁹ Conferir MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 56.
- ¹⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro, op. cit., p.199, identifica o princípio da tipicidade ou precisão conceitual com o princípio da legalidade material; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 113, vê o princípio da tipicidade tributária como expressão da legalidade dos tributos. CARVALHO, Paulo Barros de, concebe o princípio da tipicidade na tributação como decorrente imediato do princípio da legalidade tributária. ROSA JR., Luiz Emygdio F. da, op. cit., p. 282, esclarece não haver consenso quanto ao conceito do princípio da tipicidade, a sua autonomia como princípio ou sequer se seria apenas um dos aspectos do princípio da legalidade tributaria, sendo concebido por muitos não somente como a exigência da lei formal e material para a criação do tributo, mas também que este seja definido como um tipo fechado e cerrado.
- ¹¹ A respeito do assunto, conferir DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 52.
- ¹² Conferir BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p.616; Conferir, ainda, CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 162-170; BALTHAZAR, Ubaldo César, op. cit., p.35; CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit., p. 71-72; e ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 34.
- ¹³ Conferir BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 112.
- ¹⁴ Conferir MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 58.
- ¹⁵ Conferir ROSA JR., Luiz Emygdio F. da, op. cit., p.285; Conferir, também, COELHO, Sacha Calmon Navarro op. cit., p. 222-225.
- ¹⁶ A respeito do assunto, ver BALEEIRO, Aliomar, op. cit., p. 90; TORRES, Ricardo Lobo, op. cit., p. 56; CARRAZZA, Roque Antônio, op. cit., p. 140 e 144.

¹⁷ A respeito do assunto, ver CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de. **Direito tributário**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2000. p. 212.

¹⁸ A respeito do assunto, ver NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 391.

¹⁹ A respeito do assunto, ver BALLEIRO, Aliomar, op. cit., p. 204; Ver, ainda, OTERO, Paulo. **A democracia totalitária: do Estado totalitário à sociedade totalitária: a influência do totalitarismo na democracia do Século XX**. Cascais: Principia Publicações Universitárias e Científicas, 2001. p. 173-174.

²⁰ Conferir AMARO, Luciano, op. cit., 1993, p. 111.

²¹ Conferir NOGUEIRA, Alberto, op. cit., p. 186/191.

²² Conferir TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro, tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 193-197. v. 3.

A EXECUÇÃO FISCAL É UMA QUESTÃO DE JUSTIÇA? ¹

Fernanda Duarte Lopes Lucas da Silva

Juíza Federal da 3a. Vara Federal de Execuções Fiscais – SJRJ

Doutora em Direito

Professora do PPGD da Universidade Gama Filho e da Universidade Católica de Petrópolis.

Se a nossa opção é progressista, se estamos a favor da vida e não da morte, da equidade e não da injustiça, do direito e não do arbítrio, da convivência com o diferente e não de sua negação, não temos outro caminho senão viver plenamente nossa opção. Encarná-la, diminuindo assim a distância entre o que dizemos e o que fazemos [...] Desrespeitando os fracos, enganando os incautos, ofendendo a vida, explorando os outros, discriminando o índio, o negro, a mulher, não estarei ajudando meus filhos a serem justos e amorosos com a vida e com os outros" (Paulo Freire. **Jornal O Globo**, Rio de Janeiro, 24 maio 1997. Caderno Prosa e Verso, p. 6).²

O processo de execução fiscal vigente tem sofrido muitas críticas, quer de cunho acadêmico, ou mesmo popular, de tal forma que já há quem sustente, hoje, insistentemente, a sua supressão³ Tal situação se agrava especialmente quando levada em conta uma percepção, entre os próprios juízes federais (embora não exclusiva da categoria), bem generalizada e bastante pejorativa sobre a importância do exercício das funções jurisdicionais nas Varas Federais com competência especializada nessa matéria, por força de lei.

Paradoxalmente, no "Brasil de muitos brasis", inspirada nesse sentimento quase unânime de inutilidade e desimportância, que se reflete num quadro teórico nacional empobrecido⁴ e de pouca envergadura reflexiva, bem como num desprestígio institucional, surge a indagação: pode-

se falar no processo de execução fiscal como um instrumento de justiça? O que leva a uma segunda indagação: a execução fiscal é necessária?

Desde logo é preciso deixar evidentes dois pontos: (1.º) não se pretende suprir lacunas teóricas, frutos de uma parca produção científica, mas tão só pretende-se suscitar o debate e chamar a atenção para aspectos que merecem ser enfrentados (ainda que para ao final serem eventualmente refutados – ou não – pela comunidade jurídica e pela sociedade brasileira, destinatária final da prestação jurisdicional), a fim de se combater a apatia e indiferença com as quais o tema é, em geral, recebido; (2.º) não se pretende discutir a execução fiscal sob o prisma de uma análise processualística, marcada pela problemática da eficácia da tutela jurisdicional. Logo, a idéia não é propor um aperfeiçoamento do rito da execução fiscal, mediante o acréscimo ou a supressão de institutos processuais. Busca-se sugerir a conexão – na maior parte das vezes esquecida ou desconsiderada (até mesmo talvez em razão do descrédito que cerca os processos de execução, descrédito esse, muitas vezes, confirmado pela experiência forense) – entre execução fiscal e Justiça.

Num compromisso de fidelidade intelectual, assume-se que o enfrentamento de tais questões tem por pressuposto a concepção de que a execução fiscal é a instância derradeira da Justiça Fiscal, que a seu turno concretiza a Justiça Política.⁵

E a partir desse pressuposto dois serão os eixos de análise. O primeiro busca trazer subsídios para uma melhor compreensão da categoria de Justiça Fiscal. O segundo aponta os argumentos que evidenciam a essencialidade da execução fiscal **como um dos elementos potenciais de realização de Justiça Fiscal.**⁶

1 Justiça Fiscal: considerações necessárias

O debate sobre a Justiça Fiscal, por certo, enfrenta as mesmas dificuldades, já tão bem delineadas pela doutrina, que o valor Justiça traz em si.⁷ Em especial o que interessa mais amiúde, para o objetivo aqui pretendido, é exatamente a problemática da definição da categoria em si, trazendo mais luzes a seu conteúdo, alcance e extensão.

Essa dificuldade é reforçada por algumas constatações:

- a) ausência de reflexão densa sobre o tema, especialmente, em solo brasileiro,⁸ como consignado anteriormente;
- b) dificuldade ontológica da definição do conceito de justiça. Tanto é que prevalece hoje o entendimento da impossibilidade de se falar em "uma única" justiça, daí já ser admitida e recomendada a adoção da expressão "teorias da justiça" ;⁹
- c) disseminação da cultura da iniquidade/impunidade fiscal que se consagra na infeliz expressão "Lei de Gerson" – que confere ao contribuinte que cumpre suas obrigações fiscais a sensação constante de estar sendo "passado para trás" e insinua a "tentação" de sonegar;
- d) prevalência da ideologia hegemônica do capital¹⁰ que desqualifica a discussão dos limites éticos a serem observados pelo Estado, sociedade e cidadãos, quer na esfera pública, quer na esfera privada.

A despeito dessa tormentosa problemática de índole diversificada (teórica, sociológica, política e cultural), encontram-se aproximações do conceito de Justiça Fiscal. Em geral, os autores remetem a Justiça Fiscal à idéia de igualdade¹¹ – que é moldada pela conformação do Estado, escolhido pela Constituição e que a seu turno tem seu recorte definido pela relação de tensão existente entre os valores adotados. No particular, a igualdade se materializa no princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1o. da CF 88. A propósito:

Não é fácil definir o que seja a Justiça Fiscal, mas é certo que a maioria das pessoas entende como tal a prática de uma tributação com observância do princípio da isonomia, expresso este por sua manifestação específica, o princípio da capacidade contributiva [...]. E a justiça é expressa especialmente pelos princípios da isonomia, e da capacidade econômica, que é uma especialização daquele (MACHADO, 1996, p. 371 e 373, respectivamente).¹²

Por outro lado, há igualmente contribuições de maior densidade, como por exemplo, as oferecidas por Nogueira e Torres.

O primeiro autor referido tem nitidamente uma preocupação de fundo ético que se mostra atualizada com as mais recentes discussões travadas entre o Direito e a Ética. Para Nogueira (2002, p. 26), falar em Justiça Fiscal, como Justiça Tributária:¹³

[...] numa sociedade democrática precisamos notar a presença de pelo menos duas características: I – uma forte regulação na distribuição de bens na estrutura básica da sociedade, e II – cidadãos-contribuintes que em uma democracia constitucional pagam tributos e mantêm um fundo comum público, destinado a garantir a oferta de bens e de serviços impossíveis de serem assegurados com equidade a todos os cidadãos, se entregues ao mercado. A garantia da oferta básica de tais bens materiais e imateriais passa inexoravelmente pela intributabilidade do mínimo essencial, e a ausência de oferta destes bens e de serviços à camada pobre da população redundará na perda do sentido humano, na perda da dignidade no âmbito econômico, social e jurídico-fiscal.

A visão de Torres é mais bem sistematizada e abrangente, trazendo maior clareza à concepção de Justiça Fiscal. Considerando-a como "uma das possibilidades mais concretas da justiça política (1996, p. 145)"¹⁴, a Justiça Fiscal se desmembra em três aspectos: a teoria da justiça tributária, "com a meditação sobre o justo tributário, a exigir o estudo sobre os princípios a ele vinculados" (1996, p.146); a teoria da justiça orçamentária, "com as regras e princípios para a efetivação do justo nas despesas e na receita pública"; e teoria geral da justiça fiscal, "que se preocupa com os fundamentos gerais da justiça distributiva e da comutativa no campo das ações do Fisco e das suas ligações com a justiça social e justiça política" (1996, p. 146-147 e 150).

No particular, destaca-se o aspecto da Justiça Tributária, com três de seus princípios alicerçantes.¹⁵ São eles: a capacidade contributiva; a solidariedade; a distribuição de renda.

A **capacidade contributiva**¹⁶ "[...] sinaliza no sentido de que os impostos devem ser cobrados com base na capacidade econômica de cada qual" (TORRES, 1996, p.146). Para Rubens Gomes de Souza, a capacidade contributiva deve ser entendida como "a soma de riqueza disponível depois

de satisfeitas as necessidades elementares da existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas" (apud URSAIA, 2003, p.40).

Para Torres, a **solidariedade**¹⁷ se encontra vinculada diretamente à Seguridade Social, informando a cobrança de seus ingressos. "A incidência se dá inclusive sobre as pessoas que não obtêm a vantagem direta do Estado, como acontece com as empresas, mas que solidariamente participam do mesmo processo social e econômico" (TORRES, 1996, p.147).¹⁸

E a **distribuição de renda** aponta para o dever do ordenamento jurídico de evitar a concentração de riqueza nas mãos de grupos ou de organizações. Nesse caso, adverte Torres (1996, p. 147),

não se confunde com o princípio da redistribuição de rendas¹⁹, entendido como transferência de riqueza entre pessoas com a intermediação do fisco, que só pode operar na via do orçamento público, tendo em vista que a incidência progressiva dos impostos e a cobrança de acordo com a capacidade contributiva podem fazer o rico menos rico, mas não conduzirão necessariamente ao enriquecimento do pobre.

Enfim, como vazado por Bosio (1999, p. 21),

discutir justiça fiscal, portanto, é valorar sob critérios do que é bom e justo socialmente, o conjunto das atividades financeiras desenvolvidas pelo Estado que se apresenta em duas esferas fundamentais: diretamente, através da execução orçamentária e, indiretamente, mediante a regulação das relações econômicas e sociais.

Sendo esse minimamente o contorno do valor Justiça Fiscal, segue-se com a análise da relação entre ela e o processo de execução fiscal.

2 Execução fiscal: derradeira instância de Justiça Fiscal

Toda a construção dogmática e crítica produzida sobre a tutela jurisdicional se aplica, por óbvio, à execução fiscal. Entretanto, em razão da mesma ter por escopo final a satisfação do crédito público fiscal – desde que seja regularmente constitucional e legal²⁰ – algumas particularidades devem ser ressaltadas e que nesse trabalho funcionam como argumentos, muitos entrelaçados entre si, que comprovam a essencialidade da execução fiscal, como instrumento de Justiça Fiscal²¹, vez que, em termos gerais, cobrar judicialmente o crédito fiscal é dar concretude a elementos que integram o ideário de Justiça Fiscal, como abaixo segue:

I – O processo de execução fiscal assegura que o dever fundamental de contribuir²² seja observado por todos os seus destinatários, especialmente aqueles que voluntariamente escolheram violar esse dever.²³ No particular, o processo de execução fiscal opera como um indutor do princípio da igualdade, já que forçosamente impõe a transferência de patrimônio da esfera privada para o Poder Público²⁴, valendo, portanto, se eficaz, como um instrumento vigoroso para a implantação e a manutenção da igualdade.

II – Participa do combate ao processo ilícito e irregular de concentração de renda, fomentando diretamente a repartição (distribuição) de renda, entre os membros da sociedade. Nesse sentido, a execução fiscal pode funcionar como um instrumento que interrompe a lógica da acumulação indevida²⁵ e, ao implicar realização de receita, mediante a satisfação do crédito fiscal, gera recursos que poderão integrar, concretamente, uma política pública de redistribuição de rendas.²⁶

III – Na possibilidade de tributos inconstitucionais²⁷ estarem sendo exigidos pelo Poder Público, restaura o valor constitucional agredido pelo Fisco, pois permite, pela via do controle difuso da constitucionalidade, a proteção aos direitos do cidadão-contribuinte²⁸, funcionando como um instrumento de combate à "fraqueza normativa"²⁹ da Constituição.³⁰

IV – Assegura a eficácia do princípio da livre concorrência, pois impede e dificulta, por parte do empresário que não recolhe tributos, a prática de preços desleais, em razão do custo do bem ou serviço ser reduzido, pela conduta sonegatória³¹, inibindo o enriquecimento sem causa daquele que não pagou seus tributos. No particular, a execução fiscal opera

como um sistema de freios, imposto ao mercado, a fim de resguardar, em última instância, as “regras do jogo”.

V – Reforça o vínculo de solidariedade³² que deve agregar os indivíduos no corpo coletivo da sociedade³³, compensando, mediante a incidência da tutela jurisdicional, a ausência de vínculos espontâneos entre seus membros. É uma forma, pois, do restabelecimento do equilíbrio fiscal que deve nortear as relações entre Fisco e contribuinte.

VI - Colabora para a manutenção dos serviços públicos custeados pelo Estado, na medida em que o crédito fiscal pago em juízo, ingressa na qualidade de receita pública. Tal ingresso se reveste de maior importância, quando esses serviços públicos materializam os bens primários necessários à garantia da sobrevivência humana digna e que devem ser de acesso obrigatório para todos os cidadãos³⁴: os chamados direitos sociais. Ademais participa de um esforço de combate à tão propalada "crise fiscal", pois implica aporte para o "caixa" público fazendo frente ao déficit fiscal.

Enfim, em uma sociedade como a brasileira, marcada por iniquidades sociais, que consolidam um débito social histórico³⁵, imaginar a execução fiscal como desnecessária é, levemente, desconsiderar o mundo real em que vivemos e a demanda insatisfeita por distribuição e redistribuição de renda e acesso aos bens necessários à sobrevivência digna.

Ademais a execução fiscal ocupa uma posição estratégica, quer num viés corporativo-institucional, vez que se presta a colaborar na difícil tarefa de qualificar e justificar a atuação do Poder Judiciário perante os poderes eleitos do Estado, mormente o Poder Executivo; quer num plano mais nobre e abrangente, perante toda a sociedade brasileira, pois o crédito fiscal colabora para a consolidação da cidadania, no plano do custeio dos chamados direitos sociais, que devem assegurar pelo menos as condições mínimas de igualdade de oportunidades, de acesso aos bens primários da vida e de existência digna.

Agora se o modelo estabelecido pela Lei 6830 é eficaz, adequado e atende aos ditames de Justiça acima apontados são questionamentos para um outro momento, posto que extrapolam o objeto delineado nesse escrito. Porém, adianta-se que tal análise não pode se furtar das considerações sobre a Justiça Fiscal e sua inafastável matriz ética, bem como dos caminhos

percorridos pela sociedade brasileira para a construção de uma cidadania fiscal.³⁶

E mesmo que a execução fiscal em si não tenha uma vocação emancipatória³⁷, ela é um potencial instrumento de implantação da regularidade e cogência normativas, como elemento sustentador do Estado de Direito - o que para nós tem um apurado valor, haja vista a baixa força normativa de nosso ordenamento jurídico.³⁸

Ademais, qualquer proposta de reforma do sistema tributário nacional, e em especial do processo de execução fiscal, que desconsidere o plano da Ética na tributação está fadada ao fracasso, posto que desconectada de sua força nutriz: a Justiça Fiscal.

Para os dedicados servidores da 3a. VFEFs.
Niterói, janeiro de 2005.

Notas:

¹ Em 1999 foram instaladas, na Seção Judiciária do Rio de Janeiro, as varas especializadas em Execuções Fiscais. Removida de São Pedro d'Aldeia, assumi, em primeira mão, a titularidade da 3a. Vara. Naquela oportunidade, os recursos humanos da Vara se resumiam ao juiz titular e ao Diretor de Secretaria - Alexandre Giraldes. A parte estrutural - à exceção das instalações físicas - era composta por um telefone. O acervo da vara se aproximava dos quinze mil feitos. Desde então as varas de execução fiscal têm vivenciado momentos alternados de carências, frustrações e inquietude. Esse artigo é parte de um processo de resistência onde se pretende compartilhar algumas das angústias que afligem os juízes de execução fiscal do Rio de Janeiro.

² apud NOGUEIRA, 2002, p. 33.

³ Cf. PRUDENTE, 2003.

⁴ A produção bibliográfica a respeito do tema é sensivelmente tímida. E a maior parte das obras que tratam da execução fiscal, mesmo consignando seu valor, se dedicam a discutir a questão sob o prisma processualista, a partir da própria Lei 6830 e outros diplomas afins. Cf. THEODORO JUNIOR, 2004; JÊNIER, 2003; PACHECO, 2002; ÁLVARES et al, 2002); e LOPES, 2001 entre outros.

⁵ Como diz TORRES, 1996, p. 133, a idéia de Justiça Política parte do pressuposto de que não é possível ocorrer, entre os membros da sociedade, uma redistribuição espontânea de renda, o que vai exigir a intermediação das instituições políticas e da própria Constituição, como balizadora de toda a estrutura normativa. Desta forma, "a justiça fiscal, especial dimensão da justiça política, é a nosso ver a que oferece o melhor instrumental para a redistribuição de rendas, com a adjudicação de parcelas da riqueza nacional a indivíduos concretos".

⁶ Por óbvio não se sustenta a exclusividade da execução fiscal como propagador de Justiça Fiscal. Na verdade, esse é um valor que deve perpassar toda a estrutura do Estado, em especial o Legislativo e o Executivo. Entretanto, a execução fiscal acaba por ocupar um lugar estratégico quando todas as demais vias de realização da Justiça Fiscal se mostrarem insuficientes.

⁷ TORRES, 1996, p. 132, consigna que "um dos mais difíceis problemas filosófico-jurídicos, sobretudo, nesta década final do século XX, é o da possibilidade e limites da justiça distributiva e da sua teoria".

⁸ TORRES adverte que "a reflexão sobre a justiça fiscal era muito pobre até o advento da obra de Rawls, como de resto, acontecia também no domínio da teoria geral da justiça. Os positivistas dos séculos XIX e XX se desinteressaram pelo tema. A partir da novidade apresentada pelo contratualismo, aumenta a bibliografia sobre justiça fiscal, principalmente na Alemanha e nos Estados Unidos, sendo importante que se ressaltem as obras de Tipke e Buchanan, que vêm se acrescer aos trabalhos do próprio Rawls, que deu relevo à questão"(1996, p. 145). Ressalvando os trabalhos de MARTINS, 1998 e TORRES, 1995, 1996 e 2000, NOGUEIRA atesta que "não é freqüente nos escritos de direito financeiro e tributário no Brasil a menção a aspecto éticos e morais no exercício da tributação"(2002, p. 20). Com efeito, a bibliografia que dá o suporte ao presente artigo, por ser exceção na literatura tributária, confirma a afirmação de Nogueira.

⁹ Cf. BARRY, 1989.

¹⁰ Essa ideologia é bem retratada por BOSIO, 1999, p. 20: "A avalanche ideológica a que fomos submetidos e a própria gravidade da crise atual, é de tal monta, que associar a discussão da problemática fiscal com qualquer (sic.) outros valores que não sejam os defendidos pela 'equipe econômica' é atentar contra a 'estabilidade' e a 'credibilidade' do país. Nesse quadro, preocupações com justiça, com democracia, enfim com as pessoas têm sido cada vez mais limitadas a setores sociais – considerados 'minorias' – aos partidos de esquerda e às igrejas. Nada, portanto, que mereça a atenção de instituições 'sérias' como as Federações de Indústrias, as Associações de Bancos, o FMI e o Banco Mundial [...] Sendo esta a moldura ideológica dominante na sociedade brasileira é, no mínimo, desafiador propor a discussão de temas como justiça e ética".

¹¹ Sobre o princípio constitucional da igualdade, cf. SILVA, 1999.

¹² Nesse mesmo sentido, cf. URSAIA, 2003.

¹³ Embora não esteja explícita, na obra referenciada, a relação entre Justiça Fiscal e Justiça Tributária, assume-se aqui, a compreensão de que a Justiça Tributária é uma das facetas da Justiça Fiscal. A propósito, vide TORRES, 1996.

¹⁴ Sobre a justiça política retomam-se os ensinamentos de TORRES. "O conceito de justiça política remonta indiscutivelmente a Aristóteles, que a define como aquela que deve reinar entre as pessoas associadas, com vistas a uma existência plena, fundada na liberdade e igualdade de direitos, seja a igualdade proporcional, seja a aritmética. A justiça política, continua o filósofo grego, pode ser natural ou legal: natural é aquela que tem sempre a mesma força e não depende desta ou daquela opinião; a legal é a que em sua origem pode ter justificativas diferentes, mas que uma vez estabelecida se torna obrigatória. Essa 'justiça política' de que cuida Aristóteles foi tomada como 'justiça social' a partir do século XIX, gerando boa parte das perplexidades sobre o tema" (1996, p. 140-141).

¹⁵ O quarto princípio é o do custo/benefício "ou princípio da equivalência, que impera no campo dos tributos contraprestacionais (taxa, contribuições de melhoria) e que, a rigor, é

princípio de justiça comutativa e não de justiça distributiva. Mas a sua análise permite o melhor equacionamento da problemática geral da justiça tributária. Orienta no sentido de que os serviços públicos mensuráveis e divisíveis devem ser pagos por quem deles usufruir e na medida da despesa causada ao Estado" (TORRES, 1996, p. 147).

¹⁶ Merece ser reproduzida a síntese elaborada por TORRES sobre a evolução do conteúdo do princípio da capacidade contributiva que "é o princípio fundamental da justiça tributária distributiva e se consolida no pensamento ocidental através da obra de Adam Smith, eis que até o advento do Estado fiscal os tributos eram cobrados com fundamento na necessidade do Príncipe e na Razão de Estado. O princípio da capacidade contributiva, apoiado na idéia de benefício, indicava que os impostos deveriam corresponder, no plano ideal, ao benefício que cada qual receberia do Estado com a sua contribuição, o que dava relevo ao subprincípio da proporcionalidade; com a inflexão do positivismo utilitarista, na linha de Stuart Mill, a capacidade contributiva passou a se basear na idéia de igual sacrifício, medida pela utilidade marginal do capital (quanto maior a riqueza individual menor a sua utilidade para o detentor do capital), conduzindo à afirmação do subprincípio da progressividade, que chegou ao paroxismo nas décadas de 60 e 70 [do século XX]; a partir de então, a capacidade contributiva volta à idéia de benefício e a progressividade entra em refluxo na maior parte dos países ocidentais, inclusive no Brasil. A capacidade contributiva continua a ser o princípio mais importante de justiça tributária, podado, entretanto, nos seus excessos, o que leva ao equilíbrio no plano político entre o tributo e as prestações entregues pelo Estado, ou seja, o aspecto tributário passa a ser visualizado em conjunto com a questão da despesa pública e do tamanho do Estado" (1996, p.146-147).

¹⁷ A solidariedade também admite uma visão mais larga. Na versão de NOGUEIRA, implica "[...] ser solidário com os carentes que têm direito subjetivo à solidariedade, é garantir aos credores dessa solidariedade a oferta de bens primários intributáveis; porquanto os pobres, desempregados e os assalariados não podem suportar o ônus tributário do Estado, mas sim, hão que ser suportados pelo Estado via ética tributária da solidariedade mediante a arrecadação e distribuição de riquezas oriundas do pagamento de tributos dos cidadãos-contribuintes" (2002, p. 28). Tal percepção, em homenagem à classificação de TORRES (1996), já mencionada, melhor se enquadraria na vertente da Justiça Orçamentária, se traduzindo no princípio da gratuidade, pelo qual "as pessoas nada devem pagar pela obtenção de bens públicos [...] Informa, em primeiro lugar, a entrega de prestações das prestações positivas para a defesa do mínimo existencial, como ocorre com o ensino primário obrigatório [hoje ensino fundamental] [...] outras vezes a gratuidade protege apenas os pobres: o acesso à Justiça é objeto de tributação, salvo se for comprovado o estado de pobreza das partes (art. 50, LXIV, CF) [...]" (TORRES, 1996, p. 149). Para o autor, essas prestações estariam sujeitas à reserva do possível, isto é, se "as condições financeiras do Estado forem favoráveis" (TORRES, 1996, p. 149).

¹⁸ No particular, o autor sugere, porém, que aqui "seria melhor falar em justiça parafiscal, não fora o tratamento dado à seguridade pela CF 88" (TORRES, 1996, p. 147).

¹⁹ A redistribuição de rendas, como aspecto particular da justiça distributiva, está ligada ao problema da Justiça Orçamentária. Para TORRES, "talvez fosse melhor classificá-lo como diretiva constitucional ou policy, em vista de sua íntima correlação com as políticas públicas. O princípio da redistribuição de rendas não atua sobre a vertente da receita pública [...] Nem opera exclusivamente sobre o lado da despesa pública, mediante a distribuição de bens e serviços a quem deles careça, a entrega de prestações financeiras (subvenções sociais,

imposto de renda negativo, etc.) e o financiamento de programas de saúde e de assistência, até por que não raro a política de incentivos na via dos gastos é perversa, beneficiando os ricos e gerando a corrupção de deputados, senadores e altos funcionários do Executivo [...] O princípio da redistribuição de rendas apenas se viabiliza no processo do orçamento, pelo tratamento em conjunto da receita e da despesa. Observou K. Tipke que o Estado não possui dinheiro originariamente [...] e que a sua missão se reduz a tirar recursos da camada mais rica da população para repassá-la à mais pobre. A redistribuição de rendas se subsume no conceito de 'justiça por transferência' [...] utilizado por Birk, em que ao Estado cabe o papel de árbitro entre o sistema das contribuições e impostos [...] e o dos gastos e prestações [...] O princípio da redistribuição de rendas, conseqüentemente, só se atualiza no processo anual do orçamento, mercê da previsão das receitas e da sua transferência, pessoal ou inominada, em favor das camadas menos privilegiadas da população. É a missão mais difícil do Estado hodierno, posto que se separam juridicamente, pelo aspecto material, as receitas tributárias e a despesa pública, objeto de leis permanentes e muitas vezes conflitantes" (1966, p. 148-149).

²⁰ O interesse aqui a ser satisfeito, compulsoriamente pela intervenção do Estado-juiz, é, por excelência, um interesse primário, como distingue a dogmática do Direito Administrativo. Daí ser descabido falar que a função jurisdicional, no processo de execução fiscal, se reduz a uma atividade de arrecadação.

²¹ Observe-se que a lista proposta não guarda nenhuma relação crescente ou decrescente de importância.

²² Diz MACHADO (2003, p. 372) que "modernamente, porém, já não se contesta a natureza jurídica da relação de tributação, fundada no dever de cidadania. Todos devem contribuir para o custeio do Estado, na medida de sua capacidade econômica". Ademais esse dever decorre de uma visão republicana de mundo, como explica PONTES (2003, p. 105): "O dever de solidariedade prescrito pelo art. 3o. do Texto Constitucional compete à República Federativa do Brasil. Não por acaso o legislador constitucional atribuiu à República e não somente ao Estado Brasileiro a busca dos objetivos ali elencados. A essência do regime republicano está na noção de res publica. Ora, se a coisa pública pertence a todos, todos têm o dever de concorrer para o custeio das ações ligadas à manutenção da mesma". Sobre o dever fundamental de pagar tributos, ver também NABAIS (2004).

²³ No campo do Direito Tributário, são apontadas duas éticas: a ética fiscal privada e a ética fiscal pública. Segundo NOGUEIRA (2002, p. 27-28), "A ética privada é uma ética de condutas que norteia o cidadão-contribuinte que tem o dever fundamental de pagar tributos segundo sua capacidade contributiva. Ao cidadão-contribuinte não é ético contribuir a menos para o montante da riqueza social, em proporção ao que suas faculdades lhe permitiam pagar, o que não deixa de ser uma exigência aristotélica na teoria da justiça tributária contemporânea".

²⁴ Novamente recorre-se a NOGUEIRA (2002, p. 31): "Se é verdade que o Estado fundado na propriedade privada e nos meios de produção é obrigado a sobreviver mediante tributos, não é menos verdade que sem tributos e contribuintes não se pode construir nenhum Estado, nem Estado de Direito, nem muito menos um Estado Social, portanto, é princípio de justiça tributária que todos devam pagar tributos com base em sua capacidade contributiva, capacidade que começa ali onde a sua renda exceda o mínimo existencial [...]".

²⁵ Segundo NOGUEIRA (2002, p. 27), "[...] pode-se enriquecer, sim; todavia, em nome da justiça tributária paga-se mais tributos sobre a parcela maior de riquezas acumuladas em

decorrência de saberes conquistados e desenvolvidos pela oferta pública de qualificação para o trabalho".

- ²⁶ Para BOSIO (1999, p. 23), "[...] pode-se afirmar que o Estado brasileiro gerencia um brutal processo de concentração de renda: tanto em função do sistema tributário vigente, quanto do padrão de desenvolvimento adotado e da forma como o Estado gasta os recursos públicos. Este quadro é o exato oposto do que se imagina como justiça fiscal. Porém, é fundamental que se entenda, este quadro corresponde a uma correlação de forças políticas vigentes na sociedade brasileira. Não há opção neutra, nem técnica. O desafio é traduzir para o conjunto da população algo que é apresentado como de uma natureza eminentemente técnica, para uma dimensão política, onde fique claro a todos que, quando se discute a problemática fiscal, o que se está decidindo é a repartição da renda nacional".
- ²⁷ Os parâmetros constitucionais a serem observados pela legislação tributária ultrapassam a mera legalidade formal, pois, para URSAIA (2003, p. 43), "a nova ideologia constitucional introduziu novos elementos na metodologia de aferição da legalidade tributária, preenchendo seu conteúdo com valores legais contemporâneos adequados aos novos valores constitucionais. Não basta agora, no Estado Democrático de Direito, a mera adequação do ato administrativo ou da lei (stricto sensu) à literalidade dos dispositivos constitucionais, mas tornou-se imperativo sua adequação aos princípios da Justiça Social e da Justiça Fiscal necessários à sobrevivência da sociedade".
- ²⁸ A propósito, veja-se no texto constitucional os arts. 150 e ss., que integram o chamado "Estatuto do Contribuinte", ao estabelecerem limitações ao poder de tributar. Em especial, URSAIA (2003, p. 38) chama atenção que "os princípios ligados a direitos fundamentais, como o da segurança jurídica, o da igualdade, o da justiça da tributação, desempenham função essencial em um sistema tributário que presta atenção à proteção do indivíduo".
- ²⁹ A expressão fraqueza normativa da constituição é o oposto da já consagrada força normativa da constituição. Sintetiza, em termos singelos, o baixo grau de eficácia social e jurídica da normatividade constitucional. Fenômeno esse não pouco desconhecido entre nós. Tanto que MACHADO (1996, p. 371) afirma: "Infelizmente [...] o grau de eficácia das normas da Constituição ainda é muito pequeno, quase nulo em alguns casos, o que exige do jurista um trabalho constante para a conscientização das pessoas, pois somente esta fará com que aos poucos se eleve o grau de eficácia da ordem jurídica, e assim também das normas da Constituição, em particular" (1996:371).
- ³⁰ Ao se proteger a normatividade constitucional, trata-se de preservar a ética fiscal pública. Explica NOGUEIRA (2002, p. 28) que a mesma "[...] é informada por quatro valores superiores, a saber: a liberdade, que consiste na aceitação da opção fiscal ser adotada pelo contribuinte, desde que respeitada a sua capacidade contributiva; a igualdade, no sentido de que todos que estiverem na mesma situação haverão de sofrer a mesma tributação; a segurança, que pugna pela não-tributação de surpresa irracional, etc.; e, finalmente, a solidariedade, ápice da efetivação da ética fiscal pública".
- ³¹ Condena-se a sonegação, pois, nas palavras de NOGUEIRA (2002, p. 27) "[...] sonegar tributos é sonegar a receita dos mais pobres; portanto, é tornar ilegítima a riqueza particular e o sistema jurídico que a fomenta injusto".
- ³² COMPARATO (2003, p. 38) explica esse vínculo: "Na história moderna, esse movimento unificador tem sido claramente impulsionado, de um lado, pela afirmação dos direitos humanos. São os dois grandes fatores de solidariedade humana: um de ordem técnica, transformador dos meios ou instrumentos de convivência, mas indiferente aos fins; e outro

de natureza ética, procurando submeter a vida social ao valor supremo da justiça. A solidariedade técnica traduz-se pela padronização de costumes e modos de vida, pela homogeneização universal das formas de trabalho, de produção e troca de bens, pela globalização dos meios de transporte e de comunicação. Paralelamente, a solidariedade ética, fundada sobre o respeito aos direitos humanos, estabelece as bases para a construção de uma cidadania mundial, onde já não há relações de dominação, individual ou coletiva".

³³ Para NOGUEIRA (2002, p. 27): "Diferentemente das sociedades hierárquicas, nas democracias deve-se reverter para o cidadão, em especial ao cidadão economicamente mais frágil, na forma da oferta de bens primários, o montante da riqueza que cada cidadão-contribuinte produz com sua participação econômica, política e social. Por essa razão, nas democracias a pessoa não trabalha para o engrandecimento da pátria, para merecer a salvação eterna, para honrar o monarca, para enriquecer o empregador, etc.; as pessoas trabalham, galgam melhores cargos e salários, tornam-se cidadãos-contribuintes para verem melhoradas a sua qualidade de vida, a qualidade de vida de sua geração e para verem garantidas a oferta básica de bens primários àqueles que, em nome da solidariedade, têm um direito subjetivo à proteção social, trata-se na verdade de um reconhecimento de direitos e deveres gerados pela relação social".

³⁴ Segundo NOGUEIRA (2002, p. 27), "em uma sociedade democrática há bens primários, cuja característica principal é serem necessários à sobrevivência digna de todos os indivíduos, por força disto devem ser de acesso obrigatório a todos os cidadãos, e.g., moradia, escola, saneamento básico, alimentação, saúde, salários dignos, cultura, etc. A oferta de bens dessa natureza é de obrigação do poder público, ainda que o Estado deva recorrer ao mercado para garanti-los. [...] Tanto mais evoluída é a sociedade democrática do ponto de vista da tributação, quanto mais ela consiga inserir e garantir livre da tributação, na lista dos bens primários.

³⁵ O retrato dessa dívida é de TORRES (1996, p. 132-133): "As desigualdades na sociedade hodierna, máxime nas de economia subdesenvolvida são de tal forma chocantes, que o anseio de redistribuição de bens se coloca como objetivo básico de partidos políticos e tema central das discussões na área da filosofia, do direito, da economia, da sociologia e dos demais ramos do saber. Como, entretanto, fazer a redistribuição de rendas de modo justo em sociedades complexas? Examine-se o caso do Brasil: são quase 160 milhões de pessoas, das quais aproximadamente 30 milhões se encontram abaixo do nível razoável de pobreza, ou seja, na miséria absoluta; a população restante trabalhadora, participa com grande desigualdade na riqueza da nação, sendo dado divulgado pelo Banco Mundial que o Brasil é o país que no Ocidente apresenta a maior e mais iníqua concentração de renda".

³⁶ Sobre o tema da cidadania fiscal, cf. NOGUEIRA, 2002.

³⁷ Essa possibilidade emancipatória pressupõe uma sensível alteração das relações tributárias travadas no seio de nossa sociedade e das próprias relações entre as elites políticas e econômicas, o Poder Público e a cidadania. Em termos de reforma tributária, "tabus" devem ser enfrentados, logo de início, se há um propósito radical de mudanças, compromissadas com uma maior Justiça Fiscal. Nesse sentido, indaga BOSIO (1999, p. 22): "Será que não seria o momento de chamar outros atores sociais para contribuir com a sustentação do Estado brasileiro? Por exemplo, os latifundiários, as famílias detentoras de grandes fortunas, o capital financeiro, as empresas multinacionais que remetem lucros ao exterior, as concessionárias de serviços públicos que obtiveram lucros fantásticos — apesar dos péssimos serviços e do desemprego em massa — as operações nas Bolsas de Valores,

as entradas e saídas do País de capitais especulativos. Enfim, já que se fala tanto em buscar fontes alternativas de receitas públicas, estas são algumas sugestões que não taxariam mais os de sempre, que não aumentariam o dito 'custo Brasil' e nem trariam repercussões inflacionárias".

³⁸ Talvez aqui – quando não se propugna uma postura de radical mudança que leve a um novo desenho de nossas políticas públicas de redistribuição de renda – se perceba uma certa lógica utilitarista, já que apenas se melhora o status quo, sem que as estruturas viciadas sejam mortalmente atingidas. Contudo, reconhecendo que o princípio utilitarista está sujeito a numerosas objeções sérias, adverte RUSSELL (2001, p. 385) que "a ética utilitarista ainda pode ser fonte de uma efetiva ação social, pois o que a doutrina ética proclama é que o bem consiste na maior felicidade para o maior número de pessoas. Isto pode ser sustentado independentemente do fato de os homens agirem ou não de forma a promoverem essa felicidade universal. A função da lei seria, pois, assegurar a obtenção da maior felicidade. Igualmente, o objetivo da reforma em tais bases não é tanto a obtenção de instituições ideais mas sim de instituições viáveis, que de fato confirmam certa felicidade aos cidadãos".

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁLVARES, Manoel et al. **Lei de execução fiscal**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BARRY, Brian. **Theories of justice**. Berkeley: University of California Press, 1989.

BOSIO, Marcos Antônio. Justiça fiscal: universidade e sociedade. **Sindicato ANDES Nacional**, a. IX, n. 18, p. 20-24, mar. 1999.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

JENIÉR, Carlos Augusto. **Execução fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

LOPES, Mauro Luis Rocha. **Execução fiscal e ações tributárias**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Justiça Fiscal. **Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil**, 16, set. 1996, Fortaleza. **Anais**. Fortaleza: Ordem dos Advogados do Brasil, 1996, p. 371-379.

MARTINS, Ives Gandra (coord.) **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2004.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Ética tributária e cidadania fiscal. **Revista de Estudos Tributários**, a. V, n. 27, p. 20-40, set./out. 2002.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

PRUDENTE, Antonio de Souza. Reforma da Execução Fiscal. In: **CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. Propostas da Comissão de Altos Estudos da Justiça Federal**. Brasília, 2003. 2v.

RUSSELL, Bertrand. **História do pensamento ocidental: a aventura das idéias dos pré-socráticos a Wittgenstein**. Rio de Janeiro: Ediouro, 2001.

SILVA, Fernanda Duarte Lopes Lucas da. **O princípio constitucional da igualdade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. Justiça distributiva: social, política e fiscal. **Revista Ciências Sociais [da] Universidade Gama Filho**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 2, p. 132-155, 1996.

_____. **Curso de direito financeiro e tributário**. 7.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

URSAIA, Maria Lúcia Lencastre. Nova ideologia constitucional e justiça fiscal: os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao efeito de confisco: o controle da legalidade tributária. **Revista do Tribunal Regional Federal [da] 3a. Região**. São Paulo, v. 58, p. 35-46, mar./abr. 2003.

DA IMPOSSIBILIDADE DE CESSÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO DIREITO BRASILEIRO

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho

Procurador do Estado do Amazonas. Representante Fiscal no Conselho de Recursos Fiscais da Secretaria da Fazenda do Amazonas.

Mestrando em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (Minter UFPE-UFAM) e pela Universidade Federal de Santa Catarina (Minter UFSC-CIESA)

Professor de Direito Financeiro e Tributário e de Direito Econômico no Centro Integrado de Ensino Superior do Amazonas (CIESA)

1 Introdução

O presente trabalho busca analisar a admissibilidade no ordenamento jurídico pátrio do instituto da cessão de crédito no âmbito das relações tributárias. Procura-se desvendar se o referido instituto – que é expressamente admitido pelo legislador civil (art. 286, CC) no que tange às relações obrigacionais de cunho privado – mostra-se compatível com as relações jurídicas de conteúdo tributário, já que o crédito tributário, como é de sabença, é, por sua própria natureza, cercado de privilégios e garantias especiais.

Cabe destacar a existência de Projeto de Lei (de n. 6.960, de junho/2002, apresentado ao Congresso Nacional pelo Dep. Ricardo Fiúza) que pretende acrescentar ao art. 286 do CC a possibilidade do crédito compensável fiscal ou parafiscal ser cedido¹, reportando-se ao art. 374 do CC.² Percebe-se, do exposto, a atualidade e a importância do tema versado no presente estudo.³

2 Da cessão de crédito: aspectos gerais

O instituto da "cessão de crédito" tem sua aplicação no campo das relações privadas regulada em nosso Código Civil (instituído pela Lei n. 10.406, de 10.01.2002) nos arts. 286 a 298.

A cessão de crédito pode ser definida como o negócio jurídico bilateral por meio do qual o credor de uma obrigação (cedente) transfere, no todo ou em parte, a título oneroso ou gratuito, a terceiro (cessionário), independentemente do consentimento do devedor (cedido), sua posição na relação obrigacional com todos os acessórios e garantias, salvo disposição em contrário, sem que se opere a extinção do vínculo obrigacional.⁴

Infere-se do conceito exposto que o instituto da cessão de crédito opera uma "alteração subjetiva" na obrigação⁵, implicando **substituição no pólo ativo** da obrigação a que se refira, **mantendo-se em vigor o vínculo jurídico original**. Dito de outro modo, o crédito é transferido intacto, tal como contraído.⁶ Assim, a soma dos poderes e das faculdades inerentes ao credor deslocam-se do cedente para a pessoa que lhe ocupa o lugar na relação obrigacional (cessionário), sem solução de continuidade, sem modificação no conteúdo ou natureza da relação jurídica original, sem novação ou extinção da obrigação.⁷

A cessão de crédito não se confunde com a cessão do contrato, que, no dizer de Washington de Barros Monteiro, "compreende indiscriminada transferência de todos os direitos e obrigações", implicando, pois, "a transferência de toda a relação jurídica, no seu complexo orgânico".⁸ A cessão de crédito, ao contrário, "restringe-se exclusivamente à transferência de determinados direitos, passando o cessionário a ostentar, perante o devedor, a mesma posição jurídica do titular primitivo".⁹

A justificativa do instituto da cessão de crédito, segundo Silvio Rodrigues, reside

no fato de o crédito se apresentar como um bem de caráter patrimonial e capaz, portanto, de ser negociado. Da mesma maneira que os bens materiais, móveis ou imóveis, têm valor de mercado onde alcançam um preço, assim também os créditos, que representam promessa de pagamento futuro, podem ser objeto de negócio, pois sempre haverá quem por eles ofereça certo valor. A cessão desempenha, quanto aos créditos, papel idêntico ao da compra e venda, quanto aos bens corpóreos".¹⁰

Qualquer crédito, em princípio, pode ser cedido, conste ou não de um título, esteja vencido ou por vencer¹¹, já que é próprio dos direitos patrimoniais o aspecto da negociabilidade (transmissibilidade).¹² O Código Civil apenas ressalva aqueles que **por sua natureza, vedação legal ou proibição convencional** entre as partes sejam incedíveis (art. 286).¹³ As exceções enunciadas no art. 286 do CC, ressalte-se, devem ser examinadas em cada caso concreto, sendo nula a cessão de crédito que contrarie as exceções legais.¹⁴

3 Da relação jurídica e da obrigação

Antes de adentrarmos no tema central deste artigo, entendemos ser conveniente o estudo, ainda que superficial, do conteúdo e da natureza da **relação jurídica tributária**, para que melhor sejam fundamentadas as conclusões a que chegaremos ao final do presente trabalho.

A **obrigação** constitui o núcleo do Direito Tributário, como direito obrigacional que é.¹⁵ Este ramo da ciência jurídica não possui, contudo, conceito próprio para a relação jurídica tributária nem para a obrigação tributária. Considerando, todavia, que a obrigação tributária não possui peculiaridade que a distinga, em substância, das obrigações jurídicas de outra natureza, apresentamos breve consideração acerca dos conceitos de "relação jurídica" e de "obrigação" oferecidos pela Teoria Geral do Direito.

A relação jurídica, tal como a concebemos, pode ser definida como o **vínculo** entre pessoas¹⁶, em razão do qual uma (**sujeito ativo**) pode pretender uma **prestação** a que outra (**sujeito passivo**) é obrigada. Nesse sentido é a percepção de Wille Duarte Costa, que preleciona:

A representação que podemos fazer do *direito* de um sujeito com o correspondente *dever* de outro oferecemos o juízo de *relação jurídica*. É como se uma linha imaginária ligasse os dois pólos, onde um deles indicasse, forçosamente, um dos sujeitos – o *ativo*, com o seu correspondente direito, enquanto, no sentido oposto, o outro pólo indicasse outro sujeito – o *passivo*, com o dever respectivo".¹⁷ (grifo do autor)

Verifica-se, destarte, que a relação jurídica compreende um **direito subjetivo** e um **dever jurídico**: a faculdade de exigir o objeto (prestação) dá substância ao primeiro (de que é titular o sujeito ativo da relação), enquanto o comportamento de prestá-lo define o segundo (a cargo do sujeito passivo). A todo direito subjetivo de alguém corresponde, pois, um dever de outrem.¹⁸

Os direitos subjetivos classificam-se em **patrimoniais** (quando têm conteúdo econômico, como os direitos reais e os obrigacionais) ou **não patrimoniais** (quando seu objeto não é suscetível de aferição em dinheiro, tais como os direitos de personalidade). As relações jurídicas não patrimoniais são, na verdade, meros **deveres**, não obrigações no sentido técnico-jurídico.

Os direitos obrigacionais (ou de crédito) – únicos que interessam ao presente estudo – têm por objeto uma prestação de pessoa determinada ou determinável a outra,¹⁹ prestação esta que, consoante exposto, há de ser suscetível de **avaliação econômica** (mais precisamente, de **estimação pecuniária**).²⁰ O vocábulo "obrigação" deve, pois, ser tomado como relação jurídica cujo traço característico é ter como objeto uma prestação de caráter patrimonial.²¹

4 Da obrigação tributária e do crédito tributário

No campo tributário, há, segundo o Código Tributário Nacional (instituído pela Lei n. 5.172, de 25.10.1966) duas espécies de obrigação: a **principal** e a **acessória** (art. 113, *caput*).

A obrigação principal, de acordo com o CTN, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113, § 1º). Seu objeto é uma prestação de **dar dinheiro (pagar)**.

A obrigação acessória, segundo o CTN, tem por objeto as prestações, positivas (de fazer) ou negativas (de não fazer), previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º). Por se tratar de relações jurídicas cujo objeto não é suscetível de avaliação econômica (isto é, não têm conteúdo patrimonial), parcela da doutrina considera que as obrigações acessórias não são obrigações no sentido técnico-jurídico, mas meros **deveres administrativos** a que se sujeita o contribuinte. Assim, as referências que, daqui por diante, serão

feitas à relação jurídica tributária ou à obrigação tributária dizem respeito tão somente àquela consistente no pagamento de tributos ou penalidades pecuniárias, e que o CTN batizou de **principal**.

A obrigação tributária principal nasce com a ocorrência do fato gerador, que é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114, CTN).²² O fato gerador é, assim, a situação descrita na norma (hipótese de incidência), que, ocorrida, fará nascer a obrigação tributária.

Convém ressaltar que o CTN estabelece nítida distinção entre dois momentos cruciais no desenvolvimento da relação jurídica tributária: o nascimento da **obrigação tributária** (art. 113, CTN c/c arts. 114 e 115) e o nascimento do **crédito tributário** (art. 139 c/c art. 142). É que somente com o nascimento da obrigação tributária principal, ainda não é possível a cobrança do tributo e/ou da penalidade pecuniária. É necessário que se proceda à constituição do crédito tributário, via **lançamento**.

Com efeito, a obrigação tributária principal nasce com a ocorrência do fato gerador, permanecendo, no entanto, em **estado latente** no que se refere à sua exigibilidade. O crédito tributário dela decorrente só se completa em momento posterior ao nascimento da respectiva obrigação, pela fixação do montante a ser pago, através do lançamento (art. 142, CTN).²³

Crédito tributário é, assim, o direito subjetivo público que tem o sujeito ativo da obrigação tributária principal (art. 113, § 1º c/c art. 139, CTN) de, em decorrência da relação jurídica tributária, perceber do sujeito passivo da mesma obrigação, uma determinada prestação (tributo ou penalidade pecuniária) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, nas condições previstas na lei tributária.

O lançamento é o ato administrativo que torna exigível o crédito tributário, que nasceu apenas **potencialmente** com a ocorrência do fato imponible, apurando a quantia devida pelo sujeito passivo da obrigação tributária e estabelecendo assim, em cada caso particular, os contornos exatos dentro dos quais a obrigação estará delimitada (art. 142, CTN).²⁴

5 Da cessão de créditos tributários

Traçados os contornos dos institutos básicos que interessam à análise a que ora se procede (cessão de crédito, relação jurídica tributária, obrigação tributária, crédito tributário), passamos, enfim, à análise da questão posta no início do presente estudo: seria admissível no ordenamento jurídico pátrio a cessão de crédito de natureza tributária? Entendemos ser **negativa** a resposta à questão formulada e passamos a arrolar os argumentos que nos levam a assim concluir.

Destaca-se, inicialmente, o disposto na parte final do art. 286 do Código Civil, que veda a cessão de crédito se a ela se opuser a **natureza da obrigação**, o que se apresenta no caso em questão, já que o crédito tributário é cercado de privilégios e garantias especiais (arts. 183 a 193, CTN), decorrendo, daí, o seu **caráter indisponível** apregoado pela melhor doutrina.

De fato, o art. 141 do CTN confirma a indisponibilidade do crédito tributário quando estatui expressamente que "o crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exibilidade suspensa ou excluída nos casos previstos nesta Lei, **fora dos quais não podem ser dispensadas**, sob pena de responsabilidade funcional, na forma da lei, a sua efetivação ou **as respectivas garantias**" (grifo nosso).

Sendo o crédito tributário um bem público indisponível, munido de privilégios e garantias especiais, é, por consequência, inalienável, intransmissível, irrenunciável e imodificável pela vontade do próprio titular, posto que representa um instrumento de realização dos fins cometidos às pessoas políticas,²⁵ que é promover o bem-estar da sociedade²⁶. Dito de outro modo, se o poder de tributar – que abarca o de haver o crédito tributário – é outorgado pela Carta Magna às pessoas políticas em função dos encargos a elas atribuídos, exsurtem daí as suas características acima arroladas.²⁷ Assim, não é possível se operar a cessão de crédito tributário para o particular, pois este ficaria sub-rogado em prerrogativas próprias do Poder Público, as quais não podem ser dispensadas (art. 141, CTN) nem transferidas a terceiros.

Poder-se-ia argumentar, para objetar o raciocínio exposto, com o § 3º do art. 7º do CTN, que exclui a função de arrecadar tributos do conceito de competência tributária e, pois, da proibição de delegação de tal competência (art. 7º, *caput*, CTN). Ocorre que a mencionada norma, como é de sabença, refere-se à arrecadação do tributo pago voluntariamente nas redes bancárias, que funcionam como agentes arrecadadores, verdadeira extensão dos cofres públicos.²⁸

Quanto aos créditos tributários não constituídos, um outro argumento que demonstra ser juridicamente impossível sua cessão é o fato de o lançamento tributário ter sido definido pelo CTN como "procedimento **administrativo**" constitutivo do crédito e como atividade **privativa de autoridade administrativa** (art. 142, *caput*). O parágrafo único do art. 142 do CTN reafirma a natureza de "atividade **administrativa**" do lançamento, qualificando-a como vinculada e obrigatória, reforçando, destarte, o disposto na parte final do art. 3º do CTN, que diz ser o tributo uma prestação "cobrada mediante atividade **administrativa** plenamente vinculada". Ademais, a inscrição em Dívida Ativa pressupõe prévio **processo administrativo regular** (art. 201, CTN), que assegure ao sujeito passivo o direito de impugnação (art. 145, I, CTN) e recursos (art. 151, III, CTN) e a um julgamento administrativo, circunstância esta que torna impossível a cessão de créditos tributários, já que subtrai do sujeito passivo o direito ao contraditório e à ampla defesa assegurados pela Constituição Federal (art. 5º, LV).

Ressalte-se, ainda, que o próprio ato de inscrição do débito tributário em Dívida Ativa, cujo registro é minuciosamente disciplinado no CTN (art. 202) e na Lei n. 6.830, de 22.09.1980 (Lei de Execução Fiscal - art. 2º), foi qualificado por esta última como "ato de controle **administrativo** da legalidade" do crédito tributário (art. 2º, § 3º), constituindo-se, destarte, *ato privativo da Administração*. Aliás, assim deve ser em razão de tratar-se de atividade que exige conhecimento jurídico, como enfatiza Bernardo Ribeiro de Moraes: "Diante da relevância de que se reveste o ato da inscrição, mister se faz que o mesmo seja praticado por pessoa ou órgão competente. Para a inscrição da dívida ativa da Fazenda Pública exige-se acurado exame de seu aspecto formal".²⁹ E prossegue o autor citado:

É de se notar que os atos que precedem a inscrição averiguam a constitucionalidade e legalidade do lançamento, bem como a existência dos elementos essenciais que tornam a dívida líquida e certa. Portanto, trata-se de uma prática que exige conhecimento jurídico. Inicialmente podemos dizer que a inscrição da dívida ativa deve ser ordenada **por advogado ou procurador, ligado à Fazenda Pública titular do crédito**.³⁰(grifo nosso)

Caracterizando-se, pois, a inscrição em dívida ativa como ato privativo da Administração e, por conseguinte, intransferível a terceiros, conclui-se ser vedada, por tal motivo, a cessão de créditos tributários não inscritos em Dívida Ativa. A cessão de crédito tributário, no caso, subtrairia do Poder Público o poder-dever de expedir certidão de débitos tributários em relação aos devedores cujos créditos sejam transferidos.

Poder-se-ia, então, sustentar que a cessão de crédito tributário é possível desde que o referido crédito já esteja inscrito na Dívida Ativa. Neste caso, porém, o mesmo óbice anteriormente referido se apresenta, pois a cobrança judicial da dívida ativa também constitui ato **privativo** da Administração, isto é, serviço **exclusivo** do próprio Estado, sendo, por conseguinte, **intransferível** a terceiros. Ainda quanto aos créditos tributários inscritos em Dívida Ativa, outro empecilho que se apresenta à sua cessão é o fato de existir um **procedimento próprio** para a cobrança judicial do crédito fazendário, instituído pela Lei 6.830/80, rito este que, segundo o disposto no art. 1º da referida lei, somente se aplica à "cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias", impedindo, destarte, a cessão do crédito tributário a particulares, que do referido rito não podem utilizar-se.

Ressalte-se que também quanto aos créditos tributários inscritos em Dívida Ativa, outro óbice anteriormente referido se apresenta à cessão: o cessionário **não** teria as garantias, privilégios e preferências da Fazenda Pública (arts. 183 a 193, CTN)³¹. Assim, a cessão do crédito tributário inscrito (em Dívida Ativa) implicaria a "baixa" da inscrição em dívida ativa e, embora o débito não tenha sido pago, a Fazenda Pública não poderia se recusar a expedir certidão negativa de débitos (art. 205, CTN), o contribuinte cujo crédito foi cedido não ficaria impedido de participar de licitação ou de

contratar com a Administração Pública (art. 193, CTN) nem prevaleceria a presunção de fraude sobre a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, pelo contribuinte cujo crédito foi cedido (art. 185, CTN).

Um outro empecilho operacional à cessão de créditos tributários é que, no caso de nulidade da Certidão de Dívida Ativa - CDA, não seria possível a sua substituição até decisão de primeira instância, conforme autorizado pelo art. 203 do CTN e pelo art. 2º, § 8º, da Lei 6.830/80, porquanto não disporia de tais poderes o cessionário, já que, assim como o ato de inscrição do débito em Dívida Ativa, também a emenda ou a substituição da CDA constitui ato **privativo** da Administração, sendo, por conseguinte, intransferível a terceiros. Assim, não tendo o cessionário meios de emendar ou substituir o título executivo, nula será declarada a CDA e, embora existente o crédito, não disporá de ação judicial (execução fiscal) para assegurá-lo.

Outro óbice – talvez o principal – que impossibilita a celebração de contrato com particular para transferir (delegar) os serviços afetos à cobrança da Dívida Ativa, ou os serviços jurídicos como um todo, é a circunstância de tratar-se, no caso, de **serviços típicos do Estado**, que têm por objeto a própria defesa do patrimônio público, sendo, por conseguinte, incompatíveis com o regime jurídico de direito privado, aplicável, em parte, aos serviços comerciais ou industriais do Estado. De fato, como bem salientado por Maria Sylvania Zanella Di Pietro³², a cessão de crédito tributário implicaria em usurpação da competência privativa de órgãos do Poder Público encarregados da cobrança extrajudicial e judicial, representando uma espécie de "terceirização" do serviço público, indelegável, consoante exposto, pela própria natureza, sob pena de enfraquecimento e perecimento do próprio Estado.

Confirmando este último argumento a impossibilitar a cessão da cobrança de créditos tributários está o fato de a Advocacia Pública ter sido inserida no Texto Constitucional de 1988 entre as funções essenciais à Justiça, constituindo, pois, atividade própria (exclusiva) do Estado (e, como tal, indelegável), ao contrário de determinados serviços sociais, que não têm essa natureza, tal como ocorre com a educação e com a saúde, previstos pela Constituição como deveres do Estado (portanto, como serviços públicos), porém, concomitantemente, como atividade aberta à iniciativa privada.³³

6 Conclusão

Conclui-se, por todo o exposto, que a atividade de Advocacia Pública, especialmente a cobrança judicial da dívida ativa, por se tratar de serviço próprio (típico), essencial e permanente do Estado, tem que ser realizada necessariamente sob regime jurídico de direito público – isto é, há de ser regida exclusivamente pelas normas jurídicas de direito público,³⁴ – sem as derrogações próprias dos serviços comerciais ou industriais do Estado, motivo pelo qual se afigura impossível a utilização, no ordenamento jurídico pátrio, do instituto da cessão do crédito no âmbito das relações jurídicas de conteúdo tributário.

Notas:

¹ Com a alteração proposta pelo Projeto de Lei n. 6.960/2002, o art. 286 do CC passaria a ter a seguinte redação: "O credor pode ceder o seu crédito, **inclusive o compensável com dívidas fiscais e parafiscais** (art. 374), se a isso não se opuser a natureza da obrigação, a lei, ou a convenção com o devedor; a cláusula proibitiva da cessão não poderá ser oposta ao cessionário de boa-fé, se não constar do instrumento da obrigação" (grifo nosso).

² O art. 374 do Código Civil assim dispunha: "A matéria da compensação, no que concerne às dívidas fiscais e parafiscais, é regida pelo disposto neste Capítulo". Ressalte-se que o art. 374 do CC/2002 foi revogado pela Lei n. 10.677, de 22.05.2003 (que resultou da conversão em lei da Medida Provisória n. 104, de 09.01.2003), o que, no entanto, não prejudicaria eventual aprovação do Projeto de Lei n. 6.960/2002, tendo em vista que o mesmo não versa sobre compensação, mas sobre cessão de créditos tributários. Cabe destacar que o art. 374 do CC/2002 já havia sido revogado pela Medida Provisória n. 75, de 24.10.2002, que, no entanto, foi rejeitada pelo Congresso Nacional, a teor do Ato Declaratório de 18.12.2002, do Presidente da Câmara dos Deputados.

³ O Estado de Minas Gerais editou a Lei n. 13.243, de 23.06.1999, que autoriza o Poder Executivo daquela unidade da Federação a efetuar cessão, a título oneroso, de créditos tributários formalizados e parcelados, inscritos ou não em dívida ativa, cujo parcelamento esteja em curso. O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), em reunião extraordinária realizada em 29.08.2002, editou o Convênio ICMS 104/2002 (publicado no D.O.U. de 30.08.2002), no qual autoriza diversos Estados e o Distrito Federal a conceder a título oneroso os direitos de recebimento do produto do adimplemento das prestações dos contribuintes do ICMS que sejam objeto de parcelamento. Referido convênio revogou o Convênio ICMS 97/2002 (publicado no D.O.U. de 22.08.2002 e republicado no dia seguinte), que dispunha em idêntico sentido.

⁴ RODRIGUES, Silvio. **Direito civil**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 325. v.2; DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 751-752;

LISBOA, Roberto Senise. **Manual elementar de direito civil**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 76. v. 2.

⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 253. v. 2.

⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 330. v. 2.

⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. op. cit., p. 254. v. 2.

⁸ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 343. v. 5. Para alguns autores, a melhor designação para a cessão de contrato seria "cessão de situações contratuais". Nesse sentido: RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**, op. cit., p. 343, v. 2. Há, ainda, quem prefira a denominação "cessão da posição contratual", tal como o fez o Código Civil português de 1966. Nesse sentido: GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 224-225. v. 2.

⁹ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**, op.cit., p. 343. v. 5.

¹⁰ RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**, op.cit., p. 325. v. 2. Ressalta o autor referido que outro aspecto revelador da idêntica natureza jurídica da cessão de crédito a título oneroso e da compra e venda consiste na obrigação do cedente de responder pela existência da dívida à época do negócio: "Da mesma forma que o vendedor deve fazer boa a coisa vendida e responder pela evicção nos casos legais, também o cedente é responsável pela existência do crédito, à época da cessão, ficando responsável pelas perdas e danos caso o mesmo inexista, em tal momento" (op. cit., p. 334). Destaca, ainda, o autor citado que o "paralelismo entre a compra e venda e a cessão de crédito conduziu o legislador francês e o italiano de 1865 a tratarem deste último sob a rubrica daquele" (op. cit., p. 325).

¹¹ DINIZ, Maria Helena. **Código civil anotado**, op.cit., p. 752.

¹² MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de direito civil**, op. cit., p. 344. v. 5; GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro**, op. cit., p. 199. v. 2.

¹³ No mesmo sentido dispunha o Código Civil de 1916 (art. 1.065). O contrato pode proibir a cessão de crédito, mas, para que essa cláusula possa ser eficaz em relação a terceiro (cessionário) de boa-fé, deve constar do instrumento da obrigação (art. 286, CC).

¹⁴ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**, op. cit., p. 334. v. 2.

¹⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981. p. 51-53.

¹⁶ TELLES JÚNIOR, Goffredo. **Iniciação na ciência do direito**. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 280. A palavra "pessoa" é tomada, no texto, em seu sentido jurídico, como sujeito de direitos e sujeito de deveres (art. 1º, Código Civil).

¹⁷ COSTA, Wille Duarte. **Relação jurídica: conceito e estrutura**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 7.

¹⁸ TELLES JÚNIOR, Goffredo. **Iniciação na ciência do direito**, op. cit., p. 273.

¹⁹ Os direitos obrigacionais, consoante leciona Olímpio Costa Júnior, "são relativos, no sentido de que têm eficácia particular, circunscrita a determinadas pessoas: correspondem ao dever de prestar do sujeito passivo da situação jurídica, caracteristicamente relacional. Nisso diferem de outros direitos pessoais, como os de personalidade ou personalíssimos, que são absolutos e têm eficácia universal, correspondente ao dever genérico de respeito e abstenção imposto a todos" (**A relação jurídica obrigacional**: situação, relação e obrigações em direito. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 28).

²⁰ COSTA JÚNIOR, Olímpio. **A relação jurídica obrigacional**: situação, relação e obrigações em direito. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 28.

- ²¹ No Direito Tributário, contudo, existem obrigações que não têm conteúdo patrimonial: são as chamadas "obrigações acessórias" (art. 113, § 2º, CTN).
- ²² A obrigação acessória também nasce com a ocorrência do seu fato gerador (art. 115, CTN).
- ²³ Para alguns doutrinadores, o crédito tributário – direito à cobrança de tributos e penalidades – e a obrigação tributária de que o mesmo decorre nascem juntos, para o sujeito ativo, com a efetiva ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e não pelo ato que estrutura o crédito que lhe é correspondente.
- ²⁴ Na lição de Carlos Celso Orcesi da Costa, o lançamento pode ser considerado o "divisor de águas" entre a obrigação de direito privado e a obrigação tributária, pois "aquilo que realmente distingue a obrigação tributária, e mesmo a obrigação de direito tributário, da sua congênera de direito privado, reside na imprescindibilidade do lançamento para o aperfeiçoamento de sua eficácia vinculante" (grifo do autor) (**Obrigação, lançamento e relação jurídica tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 153).
- ²⁵ Lei 4.320/1964, art. 9º: "Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, [...] destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades" (grifo nosso).
- ²⁶ HARADA, Kiyoshi. **Prática do direito tributário e financeiro**: artigos e pareceres. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004. p. 127.
- ²⁷ HARADA, Kiyoshi. **Prática do direito tributário e financeiro**: artigos e pareceres, op. cit., p. 97.
- ²⁸ HARADA, Kiyoshi. **Prática do direito tributário e financeiro**: artigos e pareceres, op.cit., p. 129-130.
- ²⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 63.
- ³⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida ativa**, op. cit., p. 63.
- ³¹ Convém ressaltar que, consoante o disposto no § 4º do art. 4º da Lei 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal), aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não-tributária o disposto nos arts. 186 e 188 a 192 do CTN.
- ³² DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Parcerias na administração pública**: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 289.
- ³³ DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. **Parcerias na administração pública**: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas, op. cit., p. 290-291.
- ³⁴ HARADA, Kiyoshi. **Prática do direito tributário e financeiro**: artigos e pareceres, op. cit., p. 127.

A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE OS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET

Harrison André Gomes

Técnico Judiciário da Seção Judiciária do Amazonas,
Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Amazonas

Para aqueles que entendem possível a incidência do ICMS nas operações da rede, classificam-se os serviços prestados pelos provedores de acesso como serviços de comunicação.

Argumentam dizendo que a atividade realizada pelos provedores consiste na recepção de dados enviados pelo usuário e na sua retransmissão à rede e, também, na recepção de informações lançadas na rede e sua retransmissão ao usuário final.

Alegam encontrar total respaldo no ordenamento jurídico pertinente ao assunto, principalmente na Lei 9.472/97, que define precisamente o que são serviços de comunicação.

A Lei 9.472/97, juntamente com a Lei Complementar 87/96, define, na opinião desses estudiosos, o porquê da incidência do ICMS nas operações da Internet.

O artigo 2º, inciso III da Lei Complementar 87/96 diz que o imposto incidirá sobre as "prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza". Descreve aqui a hipótese de incidência do tributo.

A Lei 9.472/97, no seu artigo 60, preceitua que serviço de telecomunicação é o conjunto de atividades que possibilita a oferta da comunicação. E no parágrafo 1º do mencionado artigo expressa que "telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza".

Da análise dos referidos textos legais, verifica-se que todo e qualquer serviço prestado, independentemente do meio, que implique em realizar

emissão, recepção e transmissão de informações, sons e imagens de qualquer natureza, caracteriza-se como serviço de comunicação e está passível, portanto, de incidência do ICMS.

E é diante dessas colocações que parte da doutrina tributária brasileira está se inclinando para a tese de que é possível incidir ICMS nas operações da rede. À primeira vista, a questão se revela pacífica, sem maiores problemas em aceitar essas afirmações. Entretanto, o assunto requer um exame mais aprofundado e não se mostra tão simples o quanto parece.

É que é possível definir o serviço prestado pelos provedores de acesso como **serviço de valor adicionado**, o qual está tipificado na própria lei de telecomunicações, Lei 9.472/97. Assim dispõe o artigo 61 e seus parágrafos 1º e 2º, da mencionada lei, *in verbis*:

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º. **Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações**, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição. (grifo nosso)

§ 2º. É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Da análise do texto legal, verifica-se que os provedores de acesso atuam como intermediários entre o usuário final e a Internet, não oferecendo condições para que a comunicação ocorra e nem realizando a comunicação. Essa condição é oferecida pela concessionária do sistema de telecomunicação.

Percebe-se, claramente, que o usuário e o provedor de serviços Internet apenas participam da comunicação, não tendo o provedor, até o

momento, prestado qualquer espécie de serviços de telecomunicações ao seu cliente. Em síntese, o provedor de serviços Internet não está fornecendo as condições e meios necessários para que a comunicação ocorra (prestações onerosas de comunicação), figurando apenas como mero usuário dos serviços de telecomunicações.

O que se nota, portanto, é que os provedores que prestam serviço de acesso à Internet, escapam do pólo passivo da relação jurídica tributária de incidência de ICMS supostamente existente entre eles e o Fisco. Isto porque, as atividades por eles realizadas não são classificadas como serviços onerosos de comunicação, mas sim como serviços de valor adicionado, nos moldes do artigo 61 da Lei 9.472/97, fugindo, portanto, da hipótese de incidência do ICMS.

Na verdade, as atividades exercidas pelos prestadores de serviços Internet qualificam-se como serviços de valor adicionado, que se definem exatamente pela adição de uma série de facilidades a uma infra-estrutura de telecomunicações preexistente. Não se confundem com os serviços de telecomunicações, ao revés trata-se de espécie do gênero serviços de informática (LAVIERI apud WOLF, 2000).

Diante desse quadro, é possível perceber, através de um raciocínio lógico, que não há como os provedores que prestam serviços de acesso à rede concretizarem o fato gerador do ICMS.

Isto porque, primeiro, para que incida ICMS é necessário que exista uma prestação onerosa de serviço de comunicação. Segundo, porque serviço de comunicação, conforme definido na Lei de Telecomunicações – Lei 9.472/97 – é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, consistindo na transmissão, emissão ou recepção, por qualquer meio eletromagnético, de dados e informações de qualquer natureza. Terceiro, porque a atividade prestada pelo provedor Internet não se caracteriza como serviço de comunicação nos moldes do que traça o texto legal. Os provedores prestam um serviço de valor adicionado que, por sua vez, significa realizar atividades que acrescentam, a um serviço de telecomunicações já existente e que lhe dá suporte, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação e recuperação de informações.

Nas palavras de (LAVIERI apud WOLF, 1998), tem-se por forçoso entender, por expressa definição legal, que os serviços de valor adicionado, gênero no qual se enquadram os Serviços de Internet, não são serviços de telecomunicações e, portanto, não estão sujeitos à incidência do ICMS. O intérprete da lei não pode ater-se única e exclusivamente à legislação fiscal, fazendo tábula rasa de todo o restante do ordenamento jurídico, mas, ao contrário, precisa conciliar as disposições do ICMS com toda a legislação nacional, em especial àquela de regência do setor de telecomunicações.

Portanto, a relação jurídica existente entre o usuário final e o provedor de acesso à Internet não é caracterizada como uma prestação de serviços de telecomunicações – eis que esta prestação se verifica na relação jurídica existente entre o provedor de acesso e a concessionária local do sistema de telecomunicação – mas sim como a prestação de um serviço de valor adicionado, que uma vez realizado através de um serviço de comunicação já existente, acrescenta ao usuário novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

Assim, é possível afirmar que seria um grande erro classificar os serviços dos provedores em serviços de comunicação, como pretendem alguns juristas, pois além de fugirem da clássica definição do que seriam realmente os serviços de comunicação, há, ainda, todas aquelas mazelas, já citadas no corpo do texto, que incidiriam sobre essa questão, tais como a bitributação, a necessidade de autorização, concessão ou permissão do Poder Público para explorar esse serviço, além de outras falhas que a própria legislação que trata dos serviços de telecomunicações deixa visualizar.

O renomado jurista (MARTINS, 2001) quando indagado a emitir parecer sobre a seguinte pergunta: "QUAL O SIGNIFICADO DO TERMO 'SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO' CONTIDO NO ARTIGO 155, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL? PODE ELE SER APLICADO A UM PROVEDOR DE ACESSO À INTERNET PARA FINS DE TRIBUTAÇÃO PELO ICMS?" [...] responde: "os 'serviços de comunicação' a que se refere, o constituinte, são os serviços de veiculação de idéias, mensagens, informações ou relacionamentos entre pessoas".

Aduz o doutrinador que não cuidou, o legislador supremo, de atingir o conteúdo da comunicação, mas o serviço que a permite, ou seja, o veículo,

que, com intuito econômico, objetiva viabilizar a comunicação entre as pessoas, a saber: a comunicação de massa (social) ou a comunicação privada ou particular.

O veículo, sim. A mensagem – adotando-se esta expressão como a bi ou multipolarização de qualquer relação verbal, informação, idéia, pensamento etc. – não constitui o fato gerador, a hipótese de imposição do imposto estadual incidente sobre meios de comunicação. O vocábulo **relação** é o que melhor explicita a comunicação, em face da necessária bi ou multipolarização da comunicação entre quem a transmite e aqueles que a recebem.

O veículo de comunicação, pois, pode ser o mais variado possível (cartas, periódicos, livros, rádio, televisão, internet, ligações telefônicas e quaisquer outras formas de telecomunicações).

Neste ponto, cabe uma segunda consideração. Qualquer serviço de comunicação pode ser tributado pelo ICMS?

Segundo Martins (2001) não. Para ele apenas a comunicação que se faz por veículo, posto à disposição com intuito econômico. Na linguagem dos fundadores do direito econômico, o espírito da economicidade é que justifica a incidência. Se alguém escreve uma carta e a deixa na portaria de um prédio para ser entregue ao destinatário, ter-se-á auto-prestado serviços e o veículo (carta) contendo mensagens não tributáveis, também não pode ser incidido, visto que não é a comunicação, mas o serviço que lhe permite gerar a bi ou multipolarização relacional com intuito econômico é que completa a hipótese de imposição do ICMS.

Em outras palavras, não basta a **comunicação**. É necessário haver prestação de **serviço** para que a comunicação se faça e esse serviço é que pode, conforme a hipótese, deflagrar a incidência do tributo.

Na hipótese citada, se a pessoa remetente da carta tivesse pedido a um menino de rua que fizesse o serviço de levá-la ao destinatário, estaria ele prestando um **serviço de comunicação**, mas, de rigor, sem densidade econômica, não se sujeitando ao ICMS.

Um terceiro ponto merece ser considerado. A quem cabe definir o que sejam serviços de comunicação? Ao poder tributante ou às entidades com competência de atribuições e legislativa para fazerem-no? Entende o ilustre mestre que ao poder tributante cabe apenas estabelecer a incidência

sobre **serviços de comunicação**, mas não lhe cabe a definição do que sejam tais serviços, se a Constituição outorgar a outro ente competência privativa ou exclusiva para tanto.

Assim sendo, não é qualquer serviço, nem qualquer comunicação que podem servir de base de imposição para o poder tributante estadual.

No presente texto interessa saber, se os provedores de acesso da Internet podem ser considerados sujeitos passivos do ICMS.

E aqui, à luz dos rápidos comentários atrás expostos, entende o renomado tributarista que não podem.

Com efeito, à lei de telecomunicações é que cabe definir o que sejam serviços de telecomunicações.

De início, afasta-se a conveniente interpretação de que se um serviço for vinculado ao segmento de comunicação, mas não configurar serviço de telecomunicação, poderia ser incidido pelo ICMS, bastando que o legislador estadual o considerasse serviços de **comunicação**, embora – repita-se – não represente serviço de telecomunicação.

Ora, se o serviço estiver vinculado ao setor de telecomunicação, mas não for considerado serviço de telecomunicação por quem tem competência de definição fiscal, à evidência, não será serviço de comunicação de forma alguma. Ou são serviços de telecomunicações, por estarem vinculados a telecomunicações, ou não são meios de comunicação, por falta de pertinência com outras formas de comunicação.

Ocorre que a lei de telecomunicações com clareza define, em seus artigos 60 e 61 quais são os serviços de telecomunicações, cujo artigos já destacamos alhures.

É de se lembrar que a competência para legislar sobre esta matéria é privativa da União, não cabendo aos Estados definir quais são os meios de telecomunicação.

Ocorre que a lei de telecomunicações, claramente, exclui os serviços prestados pelos provedores como serviços de telecomunicação, em seu artigo 61, § 1º, como já vimos.

São serviços adicionais, auxiliares, mas não são serviços de telecomunicação, como não o seriam todos aqueles prestados como suporte às telecomunicações, desde a limpeza desses estabelecimentos, quando terceirizados, até aqueles enunciados no dispositivo acima.

Por outro lado, não estão, também, sujeitos ao ISS, visto que a lista taxativa de serviços não prevê a atividade exercida pelos provedores de acesso como tributável e elencada. Não sendo, pois, serviços de telecomunicações, mas apenas adicionais, auxiliares dos serviços de comunicação - a utilização de veículo do provedor é tributada, por ser serviço de telecomunicação - não estão sujeitos ao ICMS e, por não constarem da lista de serviços, não estão também sujeitos ao ISS.

O entendimento no STJ era também divergente. A primeira turma entendia cabível a incidência do ICMS aos provedores de internet, enquanto a segunda turma entendia o contrário. Assim em recente julgamento (maio/2005) em embargos de divergência a questão foi dirimida em favor do pensamento da segunda turma. Colaciono a seguir o julgamento, veiculado na seção de notícia do referido tribunal:

Primeira Seção decide pela não incidência do ICMS sobre provedores de acesso à internet

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) acabou de decidir que não incide Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre os serviços prestados pelos provedores de acesso à internet. Ao proferir o seu voto-vista, o ministro Francisco Falcão acompanhou a divergência, considerando que os serviços prestados pelos provedores configuram serviço de valor adicionado. 'Em face do serviço de provimento de acesso à internet classificar-se como serviço de valor adicionado, nos moldes do disposto no artigo 61 da Lei nº 9.742/1997, não há como caracterizá-lo como serviço de comunicação nos termos da Lei Complementar nº 87/1996. Desta feita, não há como tal tipo de serviço ser fato gerador do ICMS, não havendo como tributá-lo por este imposto estadual', disse o ministro.

No entanto, frisou o ministro Falcão, os provedores de acesso exercem atividade sujeita ao Imposto sobre Serviço (ISS), dependendo, para que seja tributada, de lei complementar que a coloque em lista de serviços. O voto proferido pelo ministro Falcão desempatou o julgamento. Os ministros José Delgado, relator do processo, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise

Arruda são favoráveis à incidência do ICMS, pois entendem que os serviços relacionados à internet seriam serviços de comunicação independentes e onerosos.

Os ministros Peçanha Martins, Franciulli Netto, que inaugurou a divergência, João Otávio de Noronha e Castro Meira votaram pela não-tributação, considerando que tais serviços se constituem efetivamente em serviços de valor adicionado.

Com a decisão, a Primeira Seção, por maioria, rejeitou os embargos de divergência (tipo de recurso no qual se alega haver julgados sobre o mesmo tema com conclusão divergente) opostos pelo Estado do Paraná contra a empresa Convoy Informática Ltda.

Histórico – A Convoy Informática Ltda. entrou com mandado de segurança para pedir a desobrigação do pagamento do imposto, alegando ser mero serviço de valor adicionado. A empresa ganhou em primeira instância, e o Estado do Paraná entrou com um recurso especial no STJ.

Ao votar, a ministra Eliana Calmon, relatora do processo na Segunda Turma do Tribunal, concordou com o argumento da empresa, julgando não ser procedente o pedido do governo paranaense. 'Os serviços prestados pelos provedores de acesso à Internet, embora considerados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) como serviços de telecomunicações (...), não podem ser assim classificados', afirmou a relatora, ao negar provimento ao recurso do Estado. 'O serviço desenvolvido pelos provedores da Internet é serviço de valor adicionado (artigo 61, Lei n. 9.472/97), o qual exclui expressamente da classificação de serviços de telecomunicações (parágrafo 1º, artigo 61)', explicou na ocasião, concluindo pela não-incidência.

Naquele ocasião, após vários pedidos de vista, a Segunda Turma acompanhou o voto da ministra por unanimidade. O estado, então, recorreu da decisão com embargos de divergência afirmando haver decisão da Primeira Turma em sentido contrário, envolvendo

outra empresa do Paraná, a Sercomtel Telecomunicações S/A.
(ERESP 456650, UF: PR, REGISTRO: 2003/0223462-0, Min. JOSÉ DELGADO. PRIMEIRA SEÇÃO, SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA)

CONCLUSÃO

O ICMS demonstra, sem dúvida alguma, um caráter mercantilista dentro da esfera tributária brasileira. É um imposto que, por tributar operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação, lida diretamente com o mercado econômico, constituindo-se, dessa forma, numa importantíssima fonte de receita para os Estados arrecadadores.

Nesta seara, é preciso levar em consideração não só a lucratividade do Estado enquanto detém essa valiosa fonte de recursos, mas, principalmente, o ônus que recai sobre o contribuinte deste imposto, eis que o setor econômico de um país é o centro da Nação.

Assim, levando-se em conta que o Brasil é um país em desenvolvimento, com graves mazelas nas áreas econômica e social e que apresenta um ônus tributário elevadíssimo, mister se faz analisarmos atentamente a possibilidade de incluirmos as operações da rede na pauta tributária. É preciso equilibrar os pratos da balança da Justiça, para que o contribuinte consiga suportar mais um pesado tributo sobre um serviço tão importante como este de acesso à Internet.

Analisando normas gerais de Direito Tributário e cotejando-as com a Lei Complementar nº87/96 – que rege o ICMS – com a Lei de Telecomunicações – Lei 9.472/97 (vale lembrar que a Lei 9.472/97, muito embora tenha revogado o artigo 10, parágrafo único da Lei 9.295/96, não modificou o entendimento do que seriam os serviços de valor adicionado. Apenas reestruturou-os, acrescentando mais algumas considerações a respeito da definição destes serviços), bem como com a Constituição Federal foi possível definir os serviços prestados pelos provedores de acesso como serviços de valor adicionado, o que indica que estão estes serviços fora do alcance de incidência tributária do ICMS.

Da análise do que são os serviços de valor adicionado e do que são os serviços de comunicação, pode-se vislumbrar que estes são um conjunto de atividades realizadas para que a comunicação ocorra ou que ofereçam meios para ela ocorrer, enquanto que aqueles são uma série de atividades realizadas encima de um serviço de comunicação preexistente, ou seja, eles têm um serviço de comunicação como suporte.

A jurisprudência do STJ tem se posicionado da seguinte forma: provedores de acesso à Internet apenas viabilizam o caminho dos usuários à informações da Rede, não se constituindo tal atividade serviço de telecomunicação ou comunicação a ensejar a incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias-ICMS.

Em síntese, são estas as conclusões do STJ sobre o tema, após o julgamento dos embargos de divergência:

- a) o provedor de serviço da rede internacional de computadores é tão usuário dos serviços de comunicação quanto aqueles que a ele recorrem para obter a conexão à rede maior;
- b) o provedor de serviço da Internet propõe-se a estabelecer a comunicação entre o usuário e a rede, em processo de comunicação, segundo a Lei 9.472/97 (art. 60, § 1º);
- c) o serviço prestado pelos provedores de comunicação enquadra-se, segundo as regras da lei específica (art. 61), no chamado Serviço de Valor Adicionado;
- d) o referido serviço é desclassificado como sendo serviço de telecomunicação (art. 61, § 1º da Lei 9.472/97);
- e) se a lei específica retira da rubrica serviço de telecomunicação, o "Serviço de Valor Adicionado", não poderá o intérprete alterar a sua natureza jurídica para enquadrá-lo na Lei Complementar 87, de 13/9/96, em cujo art. 2º está explicitado que o ICMS incidirá sobre: prestações onerosas de Serviços de Comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.
- f) para ser aplicado o art. 2º da LC 87/96, que disciplina o ICMS, é preciso ter em apreciação a lei especial e posterior, que conceitua os serviços de comunicação;

g) independentemente de haver entre o usuário e o provedor ato negocial, a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do ICMS;

h) os provedores de acesso exercem atividade sujeita ao Imposto sobre Serviço (ISS), dependendo, para que seja tributada, de lei complementar que a coloque em lista de serviços.

Referências bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro. Forense. 1991.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BRASIL. **Constituição** (1988). 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Primeira Seção decide pela não incidência do ICMS sobre provedores de acesso à internet**. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/webstj/Noticias/detalhes_noticias.asp?seq_noticia=13941>. Acesso em: 22 maio 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

CASTRO, Aldemario Araújo. Os meios eletrônicos e a tributação. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 5, n. 48, dez. 2000. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1813>>. Acesso em: 22 nov. 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e Direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

LAVIERI, João Vicente. Internet: incidência do IMCS ou ISS? **Revista Jurídica Consulex**, n. 13, p. 54, 1998.

MARTINS, Yves Gandra da Silva (coord.). **Tributação na Internet**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. (Pesquisas Tributárias: nova série; 7).

NEGROPONTE, Nicholas. **A Vida Digital**. 2 ed. Tradução Sergio Tellaroli. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

WOLF, Karen Emilia Antoniazzi. A possibilidade de incidência do ICMS nas operações da Internet. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 4, n. 45, set. 2000. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1811>>. Acesso em: 12 ago. 2002.

PIS e COFINS NA IMPORTAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. CUMULATIVIDADE E NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO PRESUMIDO E REAL. ISONOMIA. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E TRIBUTÁRIOS

Arnoldo Bentes Coimbra
Advogado em Manaus-AM

A Emenda Constitucional nº 42/ 2003, inseriu o § 12 ao inciso IV do art. 195 da Constituição Federal, que dispõe sobre o financiamento da seguridade social. Esta inserção foi para dizer que "a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, "b" e IV *caput*, serão não-cumulativas".

Como resultado desta previsão legal, foram editadas a Lei nº. 10.833/03, a Lei nº 10.865/04 e a Lei nº 10.925/04, todas para disciplinar não só a antiga previsão relativa ao PIS, mas também para estender estes primados à cobrança da COFINS.

A Lei nº 10.865/04 criou duas obrigações fiscais para as empresas importadoras. A primeira, diz respeito à cobrança do PIS à alíquota de 1,65% e a segunda, à cobrança da contribuição devida à COFINS à alíquota de 7,6%, ambas calculadas sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Com a EC nº 42/2003, inserindo o § 12 ao inciso IV do art. 195 da CF, foi que se estabeleceu que as contribuições sociais – PIS e COFINS – seriam não cumulativas, tendo desde logo, o legislador constitucional, elegido como *discrimen jurídico* "os setores da atividade econômica" que seriam submetidos ao regime da não-cumulatividade. Ficou, portanto, desde logo assentado que não poderia o legislador infraconstitucional, ao disciplinar esta previsão – cumulatividade ou não-cumulatividade das contribuições – escolher qualquer outro critério que não fosse "setores da economia". Assim subentende-se lidar com contribuintes que desempenham a mesma forma de atividade e, portanto, estão sujeitos às mesmas realidades quando subsumidos à contribuição devida ao PIS/COFINS.

O que caracteriza a não-cumulatividade é a possibilidade de se compensar o montante devido na operação subsequente, com o montante cobrado na operação anterior. Significa dizer que os valores destes serão cobrados de acordo com o valor que lhe for agregado, incidindo a contribuição, na verdade, apenas sobre a diferença do preço.

Como consequência de a legislação infraconstitucional não haver obedecido ao primado fixado no § 12, inserido ao inciso IV, da CF pela EC nº 42/2003, pois fixou outros discrimens legais à aplicação do regime da cumulatividade e da não-cumulatividade quando da cobrança do PIS/COFINS, se verificaram violação a diversos princípios constitucionais e do sistema tributário.

Uma clara demonstração de que o legislador infra-constitucional não obedeceu ao discrimen legal previsto no texto constitucional, está no tratamento dispensado às empresas importadoras de produtos estrangeiros previsto no art. 15 da Lei nº 10.865/04.

Embora submetidas às mesmas alíquotas do PIS-Importação e da COFINS-Importação, as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido não têm direito a utilizar o valor pago quando do desembaraço aduaneiro para desconto das contribuições pagas ao PIS/COFINS devidas nas vendas no mercado interno. Ao contrário das empresas optantes pelo lucro real para efeito de pagamento do imposto de renda, têm direito de promover a compensação do valor pago ao PIS/COFINS-Importação com o valor pago nas vendas posteriores realizadas no mercado interno.

Permitindo a lei o desconto da contribuição paga ao PIS/COFINS-Importação apenas para as empresas tributadas pelo lucro real, o legislador dispensou tratamento antiisonômico entre estas pessoas jurídicas e aquelas tributadas pelo lucro presumido, acarretando a estas uma maior carga tributária.

O respeitado léxico De Plácido e Silva (1999), ensina que ISONOMIA exprime a igualdade legal para todos. Em outras palavras, todos são iguais perante a lei, significando dizer que, indistintamente e em igualdade de condições, todos serão submetidos às mesmas regras jurídicas.

Esse é, evidentemente, o ideal jurídico. Porém, nem sempre é assim que acontece, especialmente quando se trata de aplicação de lei tributária.

A isonomia deve estar sempre presente no sistema de direitos, diante de todas as oportunidades que o Estado oferece, seja para o gozo de seus serviços, seja para o uso de seus bens, seja quanto às regras disciplinares e quanto à carga tributária imposta aos seus jurisdicionados.

O prof. Celso Antônio Bandeira de Mello (2002, p. 34), dissertando sobre o conteúdo jurídico do princípio da igualdade, destaca que "é agredida a igualdade quando o fator diferencial adotado para qualificar os atingidos pela regra não guarda relação de pertinência lógica com a inclusão ou exclusão no benefício deferido ou com a inserção ou arredamento do gravame posto."

A Constituição Federal, quanto trata do Sistema Tributário Nacional, assim dispõe em seu art. 150, inciso II:

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 da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

É evidente que esse princípio de igualdade de todos perante a lei, é um desdobramento do contido no art. 5º, *caput*, da CF/88, e foi inserido como primado do Sistema Tribunal Nacional como um alerta do constituinte ao legislador infra-constitucional para que este tratamento tributário isonômico deva ser observado, quando da criação ou majoração de tributos.

O texto constitucional é claro como água da fonte, quando deixa assentado o princípio de que aos contribuintes que se encontram em situação equivalente, deve ser dado o mesmo tratamento jurídico-tributário, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da isonomia.

Na lição de Aroldo Gomes de Mattos (2001, p. 7-28) quando disserta sobre situação equivalente de contribuintes para efeito de tributação, está consignado:

Desnecessário, pois, que os contribuintes se encontrem em situações exatamente iguais. Basta serem parecidas, equiparadas ou similares para exigirem tratamento rigorosamente uniforme, vedado distingui-los em "razão de ocupação profissional ou função por eles exercida", fazendo aí uma inequívoca alusão às pessoas físicas.

Ora, devem receber igual tratamento tributário, quanto ao pagamento não cumulativo do PIS/COFINS, se, obedecido o princípio da igualdade perante a lei, duas empresas que importam do exterior mercadorias, não importando se são tributadas pelo imposto de renda sobre o lucro presumido ou pelo lucro real.

No caso, o fato gerador é a importação de mercadorias estrangeiras. As empresas importadoras revelam, assim, a mesma capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF), constatado, *in concreto*, no fato **importação**. No caso, atendido o princípio da isonomia, deve ser levado em conta apenas o fato econômico da operação de importação considerada em si mesma.

Com efeito, revelam igual capacidade contributiva, a reclamar tratamento tributário isonômico, os contribuintes que estão na mesma situação descrita na lei tributária como necessária e suficiente para desencadear o fato gerador do tributo, nos precisos termos do art. 114 do Código Tributário Nacional.

É pertinente assegurar a inter-relação dos princípios constitucionais constantes dos arts. 145, § 1º e 150, II, Constituição Federal/88, para afirmar que as pessoas jurídicas que importam do exterior possuem a mesma capacidade contributiva quanto ao pagamento das contribuições devidas ao PI/COFINS-Importação. Mostra-se irrelevante para a tributação o regime jurídico tributário que adotem em relação a outras operações sujeitas a outros tributos, seja em relação ao imposto de renda – pagamento pelo lucro real ou presumido – seja em relação às contribuições para o PIS/COFINS, quanto ao regime cumulativo ou não cumulativo.

Rememore-se a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello, para afirmar que inexistente pertinência lógica na discriminação feita pelo art. 15 da Lei n. 10.865/04, pelo qual se concedem créditos das contribuições PIS/COFINS-Importação apenas às empresas que paguem imposto de

renda com base no lucro real, deixando de fazê-lo em relação às empresas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido.

A disposição contida no art. 15 da Lei n. 10.865/04 fere de morte o princípio da isonomia tributária geral, inscrito no art. 5º, *caput* da Constituição Federal, bem como ao específico princípio da isonomia tributária, expresso no art. 150, II, da Lei Maior.

Sob esse aspecto, não ocorre o pretendido tratamento isonômico quanto à cobrança do PIS-COFINS que a Lei n. 10.865/04 pretendeu estabelecer entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados. A cumulatividade das contribuições do PIS/COFINS-Importação, calculadas e recolhidas, respectivamente, pelas alíquotas de 1,65% e 7,6%, sem a contrapartida dos créditos, acarreta ônus tributário maior ao contribuinte optante pelo lucro presumido, encarecendo o produto importado e diminuindo a sua competitividade com as importações realizadas pelas empresas optantes pelo lucro real, às quais é permitido fazer o creditamento das contribuições recolhidas com as devidas.

A par de violar o princípio da isonomia inserto nos artigos 5º, 150, II, da CF e da capacidade contributiva constante do art. 145, § 1º do Código Tributário Nacional, o disposto no art. 15 da Lei n. 10.865/04 agride o art. 5º, § 2º, da Constituição Federal e o art. 98 do Código Tributário Nacional, na medida em que ali está expressamente consignado: " Art. 98 - Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha."

O Brasil é signatário do Acordo Geral de Tarifas-GATT, hoje OMC-Organização Mundial de Comércio, e ali está previsto que os produtos importados por qualquer país signatário do Acordo

gozarão de tratamento não menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional no que concerne a todas as leis, regulamentos e exigências que afetem a sua venda, colocação no mercado, compra, transporte, distribuição ou uso no mercado interno. (Parte II, art. III, 2, do Acordo).

Vale destacar que os tribunais pátrios têm, através de seus julgados, garantido igual tratamento entre os produtos nacionais e os estrangeiros, em

obséquo à vigência dos tratados e convenções internacionais sobre normas internas.

Esse entendimento está consolidado nas Súmulas 20 e 575 do Superior Tribunal de Justiça, intérprete oficial da legislação federal, verbis:

Súmula 20 – A mercadoria de país signatário do GATT é isenta do ICMS, quando contemplado com esse favor o similar nacional.

Sumula 575 – À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou mesmo da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre a circulação de mercadorias concedida a similar nacional.

Deste modo, também sob o crivo da aplicação dos tratados e convenções internacionais, é patente a contrariedade à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional, no que se refere à imposição às empresas optantes pelo lucro presumido da contribuição cumulativa do PIS/COFINS na importação de produtos estrangeiros.

É verdade que esta regra somente se aplica às empresas comerciais optantes da tributação do imposto de renda pelo lucro presumido, uma vez que as empresas industriais sediadas na Zona Franca de Manaus podem importar, com suspensão do pagamento da contribuição ao PIS/COFINS, desde que os bens importados sejam aplicados no processo de industrialização, cujo projeto industrial tenha sido aprovado pela SUFRAMA. (IN n. 424 - SRF, 19.05.04)

Por fim, é de se concluir que não pode subsistir a tributação cumulativa do PIS/COFINS-Importação, relativamente às empresas comerciais que importam mercadorias do exterior e que são optantes pelo lucro presumido, pois se encontram em situação de equivalência quanto ao mesmo fato gerador com as empresas comerciais optantes do lucro real, às quais é permitido a não-cumulatividade da contribuição.

Admitir-se a não-cumulatividade da contribuição do PIS/COFINS – Importação apenas para as empresas tributadas pelo lucro real é convalidar a violação ao princípio da isonomia tributária geral inserta no art. 5º, *caput* e ao princípio específico previsto no art. 150, II da Constituição Federal,

ocorrência que merece corrigenda por parte do Poder Judiciário em obséquio ao primado da justiça tributária.

Referências bibliográficas

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MATTOS, Aroldo Gomes de. A cumulatividade das Contribuições PIS/PASEP/COFINS e a desigualdade de tratamento entre seus contribuintes. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 63, p. 7-28, fev. 2001.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SANÇÕES POLÍTICAS DECORRENTES DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA E OFENSA AOS DIREITOS DO TRABALHO E AO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA

Maria do Socorro Lima Costa

Analista Judiciário da Seção Judiciária do Amazonas,
Especialista em Direitos Civil e Processual Civil pelo Centro
Integrado de Ensino Superior do Amazonas- CIESA

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A conciliação entre poder de tributar do Estado, em sentido amplo - no qual se inclui o direito à arrecadação dos tributos legalmente instituídos - e os direitos e garantias individuais, a par de constituir meta a ser perseguida pelas nações que se pretendem desenvolvidas, em nosso país, tem sido objeto de recorrentes embates.

Como é cediço, o tributo constitui o instrumento de que se vale o Estado para realizar suas finalidades sociais, pelo que se "tem como inconteste que a manutenção da máquina estatal tem de ser custeada pelos integrantes da sociedade, o que se dá essencialmente através da transferência de uma parte da riqueza privada para os cofres público".¹

Noutro giro, constituem expressão da cidadania os direitos constitucionais ao livre exercício de atividade econômica e de atividade profissional (arts. 170 e 5º, inciso XIII da Constituição Federal), os quais, apesar de não serem absolutos, devem ser tidos em perspectiva quando do exercício do direito de arrecadação de receitas tributárias por parte do Estado.

Nesse sentido, a atividade tributária, com todos os seus consectários, é tarefa que deve ser compatibilizada com as prerrogativas antes referidas e condicionada por princípios que visem ao seu asseguramento, sejam eles expressos - como os da legalidade, da anterioridade, da capacidade contributiva, da igualdade tributária e da proibição ao confisco - ou implícitos.

Nessa última categoria se destaca o princípio que veda a instituição de imposto proibitivo, qual seja, "aquele que obsta o exercício de qualquer atividade, trabalho, ofício e profissão, bem como aquele que produz embaraços de tal ordem, que retira do contribuinte o estímulo normal ou o impulso animador do respectivo empreendimento".²

Mesmo em face do inadimplente recalcitrante, esses são os paradigmas que devem nortear a atividade fiscal.

SANÇÕES POLÍTICAS E LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA

A despeito da cogência dos aludidos parâmetros, o fato é que se verificam, na prática, várias condutas dos agentes públicos que os contrariam. Dentre estas, merecem relevo as que são objeto deste esboço, quais sejam, as sanções políticas.

Tais sanções, no dizer do mestre Hugo de Brito Machado "consistem nas mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte como forma oblíqua de obrigá-lo ao pagamento de tributos".³

São exemplos delas: a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o chamado **regime especial de tributação**, a recusa de autorização de imprimir notas fiscais, a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes, a recusa de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte, a suspensão e o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, enfim, quaisquer expedientes que visem coagir, de forma indireta, ao pagamento do débito tributário, que não sua cobrança pelos meios ordinários.

Os gravames decorrentes desses subterfúgios fazem-se sentir de forma imediata na atividade desempenhada pelo contribuinte que, ou se vê premido a recolher o tributo que lhe é exigido sem qualquer discussão, para livrar-se dos inconvenientes que as outras exigências lhe causam, ou, não tendo condições de fazê-lo, assiste, perplexo, à inviabilização do seu negócio, ou, por fim, quando lhe é possível, tem de recorrer ao Poder Judiciário para ver resguardados seus direitos.

Afrontam-se, com isso, as garantias de livre desempenho de atividade econômica lícita e de exercício profissional e a sanção imposta revela-se, portanto, inconstitucional por desatendimento à proporcionalidade, pois "embora arrimada na busca do alcance de um objetivo protegido pela ordem jurídica, assume uma dimensão que inviabiliza o exercício de outros direitos individuais, igualmente assegurados pela ordem constitucional".⁴

Ressalte-se que, embora a norma do parágrafo único do artigo 170 da Constituição Federal faça ressalva aos casos especificados em lei, como bem assevera Hugo de Brito Machado⁵

isso não quer dizer que a lei possa condicionar o exercício da atividade econômica ao pontual pagamento dos tributos. Admitir que somente os que pagam pontualmente os tributos têm direito ao exercício da atividade econômica, e em consequência, admitir o cancelamento da inscrição do contribuinte inadimplente, seria converter em regra a exceção prevista no art. 170, parágrafo único, da Constituição. Como as atividades econômicas estão, em princípio, sujeitas aos tributos, a inscrição funcionaria como autorização para o respectivo exercício. A ressalva contida no final do dispositivo na verdade diz respeito a certas atividades que, por questão de segurança, fica a depender da autorização estatal, como acontece, por exemplo, com o fabrico e comercialização de determinadas armas e munições.

Assim sendo, diante de exigências da natureza das acima exemplificadas, muitos são os que têm optado por levar ao Poder Judiciário a sua irresignação.

A REAÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO

Há muito se consolidaram, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, entendimentos que visam a coarctar a aplicação de sanções políticas aos contribuintes como meio de recolhimento de exações fiscais.

As manifestações mais contundentes sobre a matéria consubstanciam-se nos verbetes de n. 70, 323 e 547 daquela Corte Maior, sumulados como a seguir transcrito:

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

No que tange, especificamente à apreensão de mercadorias, cumpre ressaltar que nem sempre esta será ilícita.

Nos casos em que não haja outra maneira de se comprovar a ocorrência da operação considerada irregular, não existam condições para se apurar o montante do tributo devido, ou não seja identificado o contribuinte, é lícito à autoridade administrativa proceder à apreensão para apurar tais fatos e lavrar o respectivo auto.⁶

Os tribunais inferiores também têm tido oportunidade de rechaçar a imposição das sanções políticas, tendo em vista a freqüência com que demandas trazendo à baila a questão lhes são submetidas, posicionamentos estes de que são exemplos os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. CGC. EXCLUSÃO DE NOME. INSTRUÇÃO NORMATIVA N. 82/97. ILEGITIMIDADE ATIVA. PRELIMINAR REJEITADA. NEGATIVA. SANÇÃO. SÚMULAS DO STF.

1. omissis;
2. As chamadas sanções políticas, como meio de pressionar o contribuinte ao pagamento de débito tributário, já foram repelidas pelas Súmulas n.s. 70, 323 e 547.

3. Apelação e remessa oficial a que se nega provimento.

(TRF 1ª Região, AMS 1999.01.000371873/GO, Rel. Des. Federal Hilton Queiroz, DJ: 15.05.2003, p. 98)

ADMINISTRATIVO. CONSTITUCIONAL. PROCESSO CIVIL. IBAMA. CONDICIONAMENTO DA EXPEDIÇÃO DE GUIA PARA PAGAMENTO DE TAXA À SOLUÇÃO DE PENDÊNCIAS. DESPROPORCIONALIDADE NO COTEJO DO DIREITO AO TRABALHO E AO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA COM O DIREITO DE CRÉDITO DO PODER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE SUPORTE VÁLIDO PARA O CONDICIONAMENTO. REMESSA EX OFFICIO. PERDA DO OBJETO.

1. Ainda que os fatos não possam mais ser alterados, impõe-se o julgamento do feito em sede recursal à vista da eficácia declaratória quanto à ocorrência ou não de ilegalidade no ato atacado.

2. omissis;

3. Não tem suporte constitucional o condicionamento da expedição de documento indispensável para o exercício regular da atividade econômica ao pagamento, pelo interessado, dos débitos pendentes junto ao IBAMA.

4. Os direitos fundamentais ao trabalho e ao livre exercício de atividade econômica não podem ser condicionados pelo direito da Autarquia a uma prestação pecuniária.

5. Preliminar rejeitada e sentença mantida. Recurso voluntário e remessa de ofício improvidas.

(TRF 4ª Região, AMS 62542/SC, Rel. Juiz Leandro Paulsen, DJ: 05.07.2000, p. 124)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. AUTORIDADE ADMINISTRATIVA NEGOU SEGUIMENTO AO PEDIDO DE ALTERAÇÃO DO CGC, ALEGANDO SER A EMPRESA INTERLIGADA A OUTRA QUE NÃO

APRESENTOU DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. SÚMULA 547 DO STF. SANÇÃO POLÍTICA, INCABIMENTO.

1. As chamadas sanções políticas já foram repelidas pelo Supremo Tribunal Federal através das Súmulas 70, 323 e 547 que em síntese admitem serem ilícitos os procedimentos coercitivos para pagamento de tributos.

2. "Tem-se nos autos, uma forma indireta de exigibilidade dos tributos, impediendo da atividade comercial do contribuinte, protegida constitucionalmente pelos princípios da liberdade de trabalho e da liberdade econômica".

3. Apelação e remessa improvidas.

(TRF 5ª, AMS n. 50781/CE, Rel. Juiz Araken Mariz, DJ: 26.04.1996, p. 27241)

Como se pode constatar, assim se posicionam os Tribunais, tendo em conta os preceitos constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas e a liberdade de exercício profissional, antes mencionados, "no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivada tal limitação pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas (RTJ 125/395, Rel. Min. Octavio Gallotti)".

Consideram, ademais, a inarredável verificação de que o fisco dispõe de outros mecanismos eficazes para proceder à satisfação de seus créditos, v.g., por meio dos executivos fiscais.

A despeito da jurisprudência firmada por nossos tribunais, persistem as tentativas de implementação da aludidas sanções, tanto que, recentemente⁷, o Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, teve oportunidade de proferir decisão no Recurso Extraordinário n. 374981/RS em que se posiciona contrariamente à exigência de prévia satisfação do crédito tributário como requisito necessário à outorga, pelo Poder Público, de autorização para a impressão de documentos fiscais.

A decisão em referência foi ementada da forma a seguir transcrita:

SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO. INDAMISSIBILIDADE DA

UTILIZAÇÃO PELO PODER PÚBLICO, DE MEIOS GRAVOSOS E INDIRETOS DE COERÇÃO ESTATAL DESTINADOS A COMPELIR O CONTRIBUINTE INADIMPLENTE A PAGAR O TRIBUTOS (Súmulas 70, 323 e 547 do STF). RESTRIÇÕES ESTATAIS, QUE, FUNDADAS EM EXIGÊNCIAS QUE TRANSGRIDEM OS POSTULADOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE EM SENTIDO ESTRITO, CULMINAM POR INVIABILIZAR, SEM JUSTO FUNDAMENTO, O EXERCÍCIO PELO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE ATIVIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL LÍCITA. LIMITAÇÕES ARBITRÁRIAS QUE NÃO PODEM SER IMPOSTAS PELO ESTADO AO CONTRIBUINTE EM DÉBITO, SOB PENA DE OFENSA AO 'SUBSTANTIVE DUE PROCESS OF LAW'. IMPOSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL DE O ESTADO LEGISLAR DE MODO ABUSIVO OU IMODERADO (RTJ 160/140-141 - RTJ173/807-808 - RTJ 178/22-24). O PODER DE TRIBUTAR - QUE ENCONTRA LIMITAÇÕES ESSENCIAIS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL, INSTITUÍDAS EM FAVOR DO CONTRIBUINTE - 'NÃO PODE CHEGAR À DESEMEDIDA DO PODER DE DESTRUIR'(MIN. OROSIMBO NONATO, RDA 34/132). A PRERROGATIVA ESTATAL DE TRIBUTAR TRADUZ PODER CUJO EXERCÍCIO NÃO PODE COMPROMETER A LIBERDADE DE TRABALHO, DE COMÉRCIO E DE INDÚSTRIA DO CONTRIBUINTE. A SIGNIFICAÇÃO TUTELAR EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO, DO 'ESTATUTO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE'.DOCTRINA. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

Observa-se que a transcrição da ementa do *devisum* ora comentado é suficiente à compreensão dos fatos sob comento.

Por sua abrangência, é paradigmático o julgado ora referido, mas sua atualidade revela, tristemente que, a despeito da firme postura do Judiciário, o tratamento da questão na esfera administrativa ainda merece reforma.

CONCLUSÕES

Não se propugna com essas considerações, por óbvio, que a elisão tributária seja tolerada em nome dos direitos ao livre exercício de atividade econômica ou profissional, "pois sonegar tributos é sonegar a receita dos mais pobres, portanto, é tornar ilegítima a riqueza particular e o sistema jurídico que a fomenta: injusto".⁸

É de rigor, contudo, não perder de vista que a atividade tributária é realizada em favor de toda a coletividade e a esta também beneficia a pujança das atividades profissionais e empresariais, razão por que não podem ser subtraídos ao cidadão empreendedor os mais mezinhos direitos.

Tem-se, assim, que é defeso privilegiar a necessidade de arrecadação de receitas e, com esse propósito, ou a pretexto disso, aplicar sanções políticas ao contribuinte inadimplente, pois da mensuração entre o direito do fisco ao crédito e daquele (contribuinte) ao livre exercício de atividade econômica ou profissional, ressaí evidenciada a desproporcionalidade das medidas coercitivas sob comento.

Notas:

¹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. rev e atual. conforme EC 42/03. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004. p. 15.

² ROSA JÚNIOR, Luis Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 17. ed. atual. de acordo com as alterações da Lei Complementar 104/2001 e de acordo com o Novo Código Civil. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 365.

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 477.

⁴ Cf. PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**, p. 141-143 apud Min. Celso de Mello RE 374981/RS.

⁵ Cf. PAULSEN, Leandro, idem, p. 1065.

- ⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Apreensão de mercadorias e indenização por perdas e danos. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 4, n. 38, jan. 2000. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1327>>. Acesso em: 24 maio 2005.
- ⁷ Informativo n. 381, STF, de 06 de abril de 2005.
- ⁸ Cf. RAWLS, John apud NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. In: **Ética tributária e cidadania fiscal**. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3356>>. Acesso em: 10 maio 2005.

ZONA FRANCA DE MANAUS: INTEGRADA OU FORA DO MERCOSUL?

Ernesto Roessing Neto

Acadêmico de Direito Diurno, UFAM, 9º período

O presente ensaio tem por objetivo discorrer sobre a posição da Zona Franca de Manaus dentro da estrutura do Mercosul e verificar se ela encontra-se fora da área de abrangência dessa associação ou se ela também a integra.

Inicia-se com um breve histórico do Mercosul, como forma de possibilitar a compreensão de alguns conceitos e de permitir a contextualização das idéias aqui expostas. Posteriormente, discorre-se brevemente sobre o tratamento dispensado às zonas francas dentro do Mercosul e aos entendimentos efetuados entre Brasil e Argentina sobre o tema. Por fim, tenta-se responder à indagação formulada no presente ensaio.

MERCOSUL: BREVE HISTÓRICO

Brasil e Argentina, apesar da rivalidade histórica, sempre buscaram, ao longo do século XX, formas de integração, especialmente no que concerne à integração econômica. Os movimentos rumo a uma integração efetiva entre os dois países caracterizaram-se por diversas **idas e vindas** decorrentes das conjunturas políticas internas instáveis e de ambiente internacional ora mais favorável, ora menos favorável.

Na década de 1980, a conjuntura internacional apresentou-se favorável aos planos de integração entre os dois países. Rapoport faz uma excelente abordagem sobre o tema a qual com fins de se evitar prejuízo da compreensão, citar-se-á, aqui, na íntegra:

O cenário internacional de meados dos anos 80 incidiu favoravelmente na convergência política entre a Argentina e o Brasil. As duas potências mundiais estavam-se distanciando da América Latina e deixavam o terreno livre para políticas mais autônomas. A União Soviética, que, a princípios dos anos 80 havia sido um

sócio comercial importante da Argentina, experimentava uma forte crise econômica e os preâmbulos da crise política que a levaria a ter que aceitar a dissolução de seu próprio bloco e a perda de seu papel de superpotência. Os Estados Unidos, por sua vez, estavam cientes de que se aproximava o fim da Guerra Fria e constatavam, ao mesmo tempo, o fracasso simultâneo dos regimes militares e dos movimentos contestadores na região, o que rearranjava seus interesses no mundo e diminuía a pressão sobre os governos latino-americanos (RAPOPORT, 2003, p. 1082).

O momento foi bem compreendido pelos governos do Brasil e Argentina, os quais mostraram vontade política de implementar um programa sério de integração econômica. Deste modo, em novembro de 1985, o presidente Sarney reuniu-se com seu congênere argentino, Raúl Alfonsín, durante a inauguração da ponte internacional **Tancredo Neves** (sobre o rio Iguaçu). Ambos decidiram pela criação de uma comissão mista de alto nível para estudar a cooperação e a integração entre as duas nações.

Assinou-se, em julho de 1986, uma Ata para a Integração Argentino-Brasileira, que continha a idéia de transformar ambos os territórios num espaço econômico comum e permitir a adaptação, gradual e flexível, das empresas e pessoas às novas condições de concorrência e legislação econômica que se apresentavam no mundo. Segundo a Ata, a remoção das barreiras tarifárias e não-tarifárias, e a harmonização das políticas a serem aplicadas seriam tratadas mediante acordos específicos. O resultado foi o PICE (Programa de Integração e Cooperação Econômica entre Argentina e Brasil), o qual se compunha de "de doze protocolos referentes a diferentes setores econômicos como bens de capital, energia, trigo, biotecnologia, assuntos financeiros, expansão do comércio e empresas binacionais, entre outros"(RAPOPORT, 2003, p. 1083).

Segundo Bandeira (1998, p. 325) as orientações seguidas pelos presidentes Sarney e Alfonsín, quando da gestação da idéia, foram três:

- a) promoção das condições para a criação de um mercado comum, ao qual outros países poderiam associar-se, gerando um maior grau de

auto-suficiência na América do Sul, substituindo o dólar por uma moeda comum e diluindo-se, assim, as grandes pressões sobre o balanço de pagamentos;

- b) cooperação para o desenvolvimento de setores capazes de gerar avanços científicos e tecnológicos, tais como informática, robótica, biotecnologia e energia nuclear, de modo a evitar a permanência da condição de Brasil e Argentina como produtores de matérias-primas e manufaturas simples;
- c) aumento do poder político e da capacidade de negociação dos dois países, com a institucionalização de um sistema de consultas bilateral (que, na prática, já funcionava).

O número de protocolos foi ampliado para dezessete em 1986, por meio da Ata de Amizade Brasileiro-Argentina, passando a incluir os transportes terrestres e marítimos, siderurgia, comunicações e cooperação nuclear. Nessa ocasião, o PICE foi fortalecido e pôs-se, como meta "a multiplicação do intercâmbio bilateral a partir da eliminação de barreiras tarifárias e não-tarifárias" (RAPOPORT, 2003, p. 1083).

Em 1987, mais protocolos setoriais foram aprovados e elaborou-se uma declaração conjunta sobre política nuclear. Prosseguindo com essas diretrizes políticas, em abril de 1988, os presidentes de Brasil e Argentina, com o presidente uruguaio Julio Maria Sanguinetti, assinaram, em Brasília, a Ata Alvorada, a qual previa a incorporação do Uruguai à associação econômica entre Brasil e Argentina.

Em abril de 1988, mais uma nova etapa do PICE foi aprovada, incorporando-se dois outros protocolos setoriais: indústrias automotivas e de alimentos. Em novembro do mesmo ano, assinou-se o Tratado de Integração, Cooperação e Desenvolvimento entre a Argentina e o Brasil, o qual foi aprovado pelos parlamentos dos dois países e baseava-se " na eliminação gradual dos obstáculos que obstruíam o comércio, a harmonização de diversas legislações, medidas alfandegárias e comerciais, e a coordenação de políticas macroeconômicas: o processo de integração começou assim a transformar-se em realidade" (RAPOPORT, 2003, p. 1083).

Em 6 julho de 1990, os presidentes Carlos Menem e Fernando Collor de Mello deram prosseguimento ao PICE, referendando-o por meio da Ata

de Buenos Aires. Na ocasião, foram encurtados os prazos: em vez da formação de um espaço comum em dez anos, optou-se pela redução do prazo para quatro anos. Entretanto, "o desmantelamento das barreiras comerciais, mais que o cumprimento dos protocolos setoriais que enfatizavam a integração interindustrial, passou a ser o objetivo central do processo de integração" (RAPOPORT, 2003, p. 1083-1084). Foi criado, também, um organismo binacional, o GMC (Grupo Mercado Comum), para reforçar a execução do processo de integração entre os dois países.

Na primeira reunião do GMC, realizada na capital Argentina em setembro de 1990, acertou-se a harmonização de políticas macroeconômicas e foi fixado um cronograma de reduções tarifárias a terminar em 31 de dezembro de 1994. Todo esse processo atraiu também as atenções do Paraguai. Deste modo, em 26 de março de 1991, os presidentes da Argentina (Menem), do Brasil (Collor de Mello), do Uruguai (Lacalle Herrera) e do Paraguai (Rodríguez) assinaram aquilo que pode ser classificado como a certidão de nascimento do Mercosul: o Tratado de Assunção, o qual fixou como data de formação definitiva do Mercosul o dia 1º de janeiro de 1995.

Várias foram as medidas acordadas na ocasião para serem implementadas durante o período de transição, quais sejam, segundo Rapoport (2003, p. 1084)

1. um regime geral de origem que possibilitasse determinar a procedência dos produtos comercializados entre os países membros;
2. um sistema de solução de controvérsias;
3. cláusulas de salvaguarda para proteger produtos especialmente sensíveis ao processo de abertura.

Por sua vez, os instrumentos com que se formou o mercado foram, segundo Rapoport (2003, p. 1084):

1. um programa de liberalização comercial;
2. a coordenação de políticas macroeconômicas;
3. uma tarifa externa comum;
4. a adoção de acordos setoriais.

Quanto ao objetivo inicial do Mercosul, a consolidação de uma zona de livre comércio, este foi sendo logrado paulatinamente, embora ainda houvesse alguns pontos de conflito, como os setores açucareiro e automotivo.

Em julho de 1994, foi feita a primeira reunião técnica para analisar a formação de uma área de livre comércio entre o Mercosul e a Bolívia. Posteriormente, tanto a Bolívia como o Chile passaram a ser associados ao mercado comum, participando como observadores nos grupos de trabalho.

Em 1994, também, realizou-se, em Ouro Preto, a XVI Reunião do GMC (Grupo Mercado Comum), na qual, segundo Rapoport (2003, p. 1086), analisaram-se os seguintes pontos:

1. o problema da tarifa externa comum;
2. o código aduaneiro;
3. normas de origem;
4. o acordo automotivo;
5. têxteis, vinhos e trigo;
6. restrições não-tarifárias

Pouco depois, subscreveu-se, na VII Reunião do Conselho do Mercado Comum, o Protocolo de Ouro Preto, o qual estabelecia que o Mercosul começaria o trânsito rumo à união aduaneira a partir de 1º de janeiro de 1995, data a partir da qual seria unificada a tarifa externa comum (TEC) para 85% dos produtos que compunham o universo tarifário. A taxa média seria de 14%, chegando a um máximo de 20%. Para os outros 15% do universo tarifário, cada um dos países estabeleceu taxas diferentes entre 0% e 35%. Foi criado, também, um regime de adequação para os produtos que cada país decidiu proteger da competição de seus sócios do Mercosul.

De início, o Mercosul apresentou um grande potencial de crescimento, gerando expectativas tanto na região como no resto do mundo. Os fluxos de capital rumo aos países membros foram significativos, sendo aplicados tanto em títulos do governo como em investimentos diretos. Diante do sucesso inicial, os Estados Unidos sugeriram logo a criação da Área de Livre Comércio das Américas (ALCA), a qual englobaria desde o Alasca até a Terra do Fogo, excluindo-se Cuba. Segundo Rapoport (2003, 1086), "isso demonstrava que a aparição do Mercosul foi uma atraente

proposta para definir uma estratégia de aproximação de blocos regionais ante a eventual construção de uma zona de livre comércio hemisférica".

TRATAMENTO GENÉRICO DAS ZONAS FRANCAS DENTRO DO MERCOSUL

As Zonas Francas, as Zonas de Processamento de Exportação e as Áreas Aduaneiras Especiais existentes dentro do território dos países que constituem o Mercosul, devem, via de regra, ser tratadas como um terceiro país. Isso significa que os produtos delas oriundos devem sujeitar-se à TEC ou, no caso dos produtos incluídos nas listas de exceção pelos países membros, ao tributo alfandegário vigente no país. Entretanto, o que vem a ser a TEC?

A TEC – Tarifa Externa Comum – é algo inerente a uma União Aduaneira. Uma União Aduaneira é uma zona composta por diferentes países que acordam, entre si, em não cobrar tributos sobre a importação de bens uns dos outros, transformando os seus territórios num só mercado. Desse modo, a TEC é o resultado de um acordo por meio do qual os países membros de uma União Aduaneira decidem impor uma única tarifa alfandegária para a importação de bens de fora da união.

Os produtos originados de Zonas Francas, por serem tratados como provenientes de um terceiro país, isto é, de um país localizado fora da área do Mercosul, devem sujeitar-se à incidência da TEC ou da tarifa alfandegária vigente (no caso dos produtos excepcionados). Tal entendimento resulta do artigo 2º da decisão número 8/94 do Conselho de Mercado Comum do Mercosul (ver Anexo A).

Além do tratamento como terceiro país, a decisão também impõe como limite para funcionamento da Zona Franca de Manaus e da Área Aduaneira Especial da Terra do Fogo, no regime atual, o ano de 2013 (art. 6º). Outrossim, restringe a presença de zonas francas e suas congêneres, dentro do Mercosul, somente às já existentes ou àquelas que se instalem em virtude de norma já vigente ou em trâmite nos parlamentos dos países membros (art. 5º).

ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREA ADUANEIRA DA TERRA DO FOGO: NOÇÕES GERAIS

A Zona Franca de Manaus e a Área Aduaneira da Terra do Fogo foram ambas criadas com o intuito de fomentar a atividade econômica e promover o povoamento de regiões distantes dos grandes centros econômicos dos seus respectivos países, que se apresentavam com economias estagnadas e como um grande vazio demográfico. Manaus apresentava-se, à época da criação da Zona Franca, com uma economia praticamente de subsistência; a Terra do Fogo, na Argentina, baseava sua atividade econômica essencialmente na criação de gado e no extrativismo, o que, somado ao clima inóspito da região, oferecia poucos incentivos para a fixação de pessoas na região.

Atualmente, as duas **zonas especiais** conferem incentivos às empresas situadas na região como forma de atrair investimentos. Os principais incentivos, para melhor compreensão, são listados no quadro a seguir:

Incentivos		
	Manaus	Terra do Fogo
Atividade	Industrial e comercial	Industrial
	a) isenção de 88% do Imposto de Importação para insumos destinados à produção de bens consumidos na própria Zona; b) isenção total de Imposto de Importação para bens destinados à exportação; c) isenção parcial do Imposto de Importação para a compra de automóveis e bens de informática;	a) isenção total de tributos sobre importação para insumos destinados à produção de bens b) isenção da "taxa de estatística"; c) isenção do "IVA - Compras" (Imposto sobre Valor Agregado).

	<p>d) isenção total de outras taxas e emolumentos para as compras de insumos;</p> <p>e) suspensão do pagamento do ICMS para as compras;</p> <p>f) isenção do IPI para as mercadorias destinadas à exportação.</p>	
--	---	--

Elaboração própria.

Fonte: MINISTERIO DE ECONOMÍA Y PRODUCCIÓN

É interessante notar que os dois regimes possuem mecanismos de incentivo bem delimitados e controlados, especialmente o regime instalado na **Zona Franca** de Manaus. Desse modo, é questionável a denominação de Zona Franca conferida ao regime que se opera em Manaus. Veja-se conceito de Hargain e Mihali (2003, p. 20) sobre o que vem a ser uma Zona Franca:

[...] as zonas francas constituem exceções ao regime aduaneiro geral ou normal, estando subordinadas a sistemas jurídicos especiais nesta área: a entrada e saída de mercadorias estão isentas de impostos e da aplicação de restrições econômicas. Trata-se de enclaves com territórios claramente delimitados, onde vigora um regime de franquia tributária mais ou menos geral, como forma de estímulo à instalação de indústrias ou outra classe de empreendimentos econômicos. (HARGAIN & MIHALI, 2003, p. 20).

A Zona Franca de Manaus foi constituída, sim, como forma de incentivar o estabelecimento de empreendimentos econômicos. No entanto, nela são aplicáveis restrições econômicas (como as limitações às importações efetuadas pelas empresas, e o PPB – Processo Produtivo Básico) e não há uma área claramente delimitada. Outras zonas francas típicas, como a de

Colônia, no Uruguai, possuem uma área claramente delimitada dentro da cidade, na qual se deve passar por um controle para adentrar e para sair, e na qual não há habitantes. Desse modo, inteligente foi a decisão Argentina de nomear a sua área como **Área Aduaneira Especial**, pois se trata, na verdade, não de uma Zona Franca, mas de um regime de incentivos com vistas a promover o povoamento de determinada região.

Desse modo, os governos de Brasil e Argentina, ambos cientes de que seus modelos não constituíam zonas francas típicas, assinaram, paralelamente aos protocolos de Ouro Preto, em 16 de dezembro de 1994, o "Acordo Bilateral entre a República Argentina e a República Federativa do Brasil para Isenção de Tributos Referentes à Importação dos Produtos Oriundos da Área Aduaneira da Terra do Fogo e da Zona Franca de Manaus" (ver Anexo B).

ACORDO BILATERAL ENTRE BRASIL E ARGENTINA

Conforme já exposto, Brasil e Argentina firmaram um acordo bilateral com vistas a isentar os produtos oriundos da Zona Franca de Manaus e da Área Aduaneira Especial da Terra do Fogo do pagamento de tributos relativos à importação. O acordo apresenta-se em conformidade com o artigo 2º da Decisão n. 8/94 do Conselho de Mercado Comum, a qual estabelece que os países devem aplicar a TEC sobre os produtos oriundos das Zonas Francas e Áreas Aduaneiras Especiais **salvo decisão em contrário**.

A isenção estabelecida pelo Acordo aplica-se, a teor de seu artigo 2º, aos produtos efetivamente produzidos dentro dessas zonas, e excetua da isenção os produtos oriundos dessas zonas que estejam incluídos nas listas do regime de adequação à TEC (artigo 5º).

É interessante observar que o acordo vem sendo descumprido em parte pela Argentina no que concerne à importação de televisores, que vem sendo alvo de restrições desde 2004. Inicialmente, passou-se a cobrar tarifa alfandegária da ordem de 21,5%, segundo o estabelecido na Resolução 463/2004 do Ministério da Economia e Produção da Argentina (ver Anexo C). Segundo a Argentina, a restrição foi imposta seguindo-se o artigo 3º da Decisão 8/94 do Conselho de Mercado Comum, ou seja, "à ameaça de dano

para o país importador". Posteriormente, como fruto de negociações diplomáticas e empresariais, revogou-se a cobrança de imposto aduaneiro e estabeleceram-se quotas de importação anual; para 2005, por exemplo, a quota é de 100.000 (cem mil) televisores. Também, por meio dessas negociações, estabeleceu-se que os televisores de plasma e de cristal líquido, os quais não são fabricados na Argentina, podem entrar livremente sem restrições.

CONCLUSÃO

A afirmação de que a Zona Franca de Manaus encontra-se fora do Mercosul, como um terceiro país, é corrente e tomada como correta por muitos. Entretanto, a mesma merece uma análise mais crítica.

De fato, a Zona Franca de Manaus encontra-se submetida às regulamentações impostas pela Decisão 8/94 do Conselho de Mercado Comum do Mercosul, a qual estabelece que as compras de produtos oriundos de Zonas Francas, Áreas Aduaneiras Especiais e Zonas de Processamento de Exportações devem ser tratadas como importações originadas de países não pertencentes ao Mercosul, sujeitando-se, portanto, à aplicação da Tarifa Externa Comum ou do tributo correspondente, no caso dos produtos constantes dos regimes de exceção à TEC.

Entretanto, como já se demonstrou, há um acordo bilateral entre Brasil e Argentina que isenta as importações da Zona Franca de Manaus do pagamento de impostos de importação no país vizinho. Desse modo, a Argentina trata a Zona Franca de Manaus da mesma maneira que trata o resto do Brasil, ou seja, segundo as normas gerais do Mercosul, como parte integrante do Mercosul. O Brasil trata a Área Aduaneira da Terra do Fogo da mesma forma. Desse modo, as exportações da Zona Franca de Manaus somente se encontram sujeitas à TEC, caso se destinem ao Uruguai e ao Paraguai, posto que não existe acordo semelhante firmado com esses dois países membros do Mercosul.

O Brasil e a Argentina compõem o chamado "eixo do Mercosul" (Rapoport, 2003, p. 1095), isto é, respondem pela maior parte do comércio efetuado dentro da região. As economias dos dois países correspondiam, em

2002, a 98% do Produto Interno Bruto da região, ou seja, a 98% de toda a riqueza gerada dentro do Mercosul. Ora, embora não se tenha tido acesso aos dados exatos de comércio, pode-se inferir que a participação de Paraguai e Uruguai no comércio intra-regional não é muito significativa.

Desse modo, pode-se afirmar que, ainda que a Zona Franca de Manaus esteja, formalmente, sujeita às limitações da Decisão n. 8/94 do CMC, faz ela, de fato, parte do Mercosul, em virtude do acordo bilateral entre Brasil e Argentina e da participação que o comércio entre os dois países possui dentro dessa União Aduaneira.

Referências bibliográficas

BANDEIRA, L. A. Moniz. As relações regionais no Cone sul: iniciativas de integração. In: CERVO, Amado Luiz; RAPOPORT, Mario (Coord). **História do Cone Sul**. Rio de Janeiro: Revan; Brasília: UNB, 1998.

HARGAIN, Daniel; MIHALI, Gabriel. **Direito do comércio internacional e circulação de bens no Mercosul**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y PRODUCCIÓN – SECRETARÍA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA – CENTRO DE ESTUDIOS PARA LA PRODUCCIÓN. **El Área Aduanera Especial de Tierra del Fuego y la Zona Franca de Manaos: Objetivos Comunes, Trayectorias Divergentes**. Buenos Aires. Disponível em: <[www.industria.gov.ar/cep/pdf/mana-tierra\(final\).doc](http://www.industria.gov.ar/cep/pdf/mana-tierra(final).doc)>. Acesso em: 24 maio 2005.

PRIMER INFORME SEMESTRAL DE LA SECRETARIA DEL MERCOSUR – UN FOCO PARA EL PROCESO DE INTEGRACIÓN REGIONAL. Montevidéo: Mercosur. Secretaria del Mercosur. Julho de 2004. Disponível em: http://www.mercosur.org.uy/espanol/sdyd/actas/cmc/2004/ANEXO%20%20VIII%20_1er-Informe%20Semestral%20SM.pdf> Acesso em: 08 ago. 2004.

RAPOPORT, Mario. et al. **Historia económica, política y social de la Argentina (1880-2000)**. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 2003.

Anexo A

MERCOSUR/CMC/DEC N° 8/94

ZONAS FRANCAS, ZONAS DE PROCESAMIENTO DE EXPORTACIONES Y AREAS ADUANERAS ESPECIALES

VISTO: El Art. 10 del Tratado de Asunción, las Decisiones N° 1/92 y N° 13/93 del Consejo del Mercado Común y la Resolución N° 39/94 del Grupo Mercado Común.

CONSIDERANDO:

Que los Estados Partes del Mercosur poseen disposiciones legales, reglamentarias y administrativas que permiten el establecimiento de zonas francas y áreas aduaneras especiales, en las cuales las mercaderías pueden tener un tratamiento distinto al registrado en el territorio aduanero general;

Que estas disposiciones presentan ciertas disparidades que, de subsistir con posterioridad al establecimiento de la Unión Aduanera, podrían provocar distorsiones en los flujos comerciales, de inversiones y en los ingresos aduaneros;

Que el tratamiento a ser otorgado a las mercaderías provenientes de dichos enclaves debe ser armonizado en el territorio del MERCOSUR.

EL CONSEJO DE MERCADO COMUN DECIDE:

Artículo 1o.— La presente Decisión será de aplicación a las zonas francas comerciales, zonas francas industriales, zonas de procesamiento de exportaciones y áreas aduaneras especiales.

Artículo 2o.— Salvo decisión en contrario, los Estados Partes aplicarán el Arancel Externo Común o, en el caso de productos excepcionados, el arancel nacional vigente, a las mercaderías provenientes de zonas francas comerciales, de zonas francas industriales, de zonas de procesamiento de exportaciones y de áreas aduaneras especiales, sin perjuicio de las disposiciones legales vigentes en cada uno de ellos para el ingreso de dichos productos al propio país.

Artículo 3o.– Podrán aplicarse salvaguardias bajo el régimen jurídico del GATT cuando las importaciones provenientes de zonas francas comerciales, de zonas francas industriales, de zonas de procesamiento de exportaciones y de áreas aduaneras especiales, impliquen un aumento imprevisto de importaciones que cause daño o amenaza de daño para el país importador.

Artículo 4o.– En caso de incentivos concedidos a la producción de estas zonas francas, zonas de procesamiento de exportaciones y áreas aduaneras especiales no compatibles con las normativas correspondientes del GATT, el país receptor de la importación podrá aplicar dicha normativa.

Artículo 5o.– Podrán operar en el Mercosur las zonas francas que actualmente se encuentran en funcionamiento y las que se instalen en virtud de normas legales vigentes o en trámite parlamentario.

Artículo 6o.– Las Areas Aduaneras Especiales existentes de Manaos y Tierra del Fuego, constituidas en razón de su particular situación geográfica, podrán funcionar bajo el régimen actual hasta el año 2013.

Anexo B

Acordo Bilateral entre a República Argentina e a República Federativa do Brasil para Isenção de Tributos Referentes à Importação dos Produtos Oriundos da Área Aduaneira da Terra do Fogo e da Zona Franca de Manaus

(Ouro Preto, 16/12/1994)

A República Argentina e a República Federativa do Brasil, doravante denominadas as "Partes";

TENDO EM CONTA o Tratado de Assunção, de 26 de março de 1991, pelo qual foi criado o Mercado Comum do Sul - Mercosul;

CONSIDERANDO a Decisão 08/94 do Conselho do Mercado Comum, que dispõe sobre o funcionamento das Zonas Francas, Zonas de Processamento de Exportações, Zonas Francas Comerciais e Áreas Aduaneiras Especiais;

RECONHECENDO o regime previsto pela supracitada Decisão à Zona Franca de Manaus e à Área Aduaneira Especial da Terra do Fogo;

DESTACANDO a importância de estimular o comércio entre Brasil e Argentina, de acordo com os princípios de liberalização comercial do Mercosul;

Acordam:

Artigo 1º

A partir de 01/01/95, e para efeito exclusivo de comércio bilateral entre as Partes, os bens produzidos na Zona Franca de Manaus e na Área Aduaneira Especial da Província da Terra do Fogo gozarão de isenção da Tarifa Externa Comum ou de impostos nacionais de importação, quando aplicáveis.

Artigo 2º

A isenção será concedida somente aos produtos efetivamente produzidos na Zona Franca de Manaus e na Área Aduaneira Especial da Província da Terra do Fogo. Para gozar das isenções tarifárias, os bens em questão deverão obedecer a critérios de origem a serem acordados entre as Partes. Deverão, igualmente, apresentar selo ou marca de identificação claramente visível que os identifiquem como oriundos da Zona Franca de Manaus ou da Área Aduaneira Especial da Província da Terra do Fogo.

Artigo 3º

As Partes aprovarão, até 31/03/1995, lista de bens produzidos na Zona Franca de Manaus e na Área Aduaneira Especial da Província da Terra do Fogo que se beneficiarão das isenções tarifárias supracitadas, bem como os requisitos de origem que deverão atender. A lista e as regras em questão poderão ser revistas e modificadas de comum acordo entre as Partes. Esta lista será elaborada tendo em conta os bens efetivamente produzidos até 30 de novembro de 1994.

Artigo 4º

Os produtos oriundos da Zona Franca de Manaus e da Área Aduaneira Especial da Província da Terra do Fogo incluídos no Regime de Adequação à Tarifa Externa Comum não gozarão das preferências citadas no Artigo 1º.

Artigo 5º

Serão observadas as legislações nacionais para a internação de produtos nos países em que a respectiva Área Aduaneira Especial estiver sediada.

Artigo 6º

Os benefícios determinados no presente Acordo não poderão ser estendidos às demais Zonas Francas, Zonas de Processamento de Exportação, Zonas Francas Comerciais ou Áreas Aduaneiras Especiais.

Feito na cidade de Ouro Preto, República Federativa do Brasil, aos dezessete dias do mês de dezembro de mil novecentos e noventa e quatro, em um original, no idioma português.

Anexo C

Ministerio de Economía y Producción

COMERCIO EXTERIOR

Resolución 463/2004

Declárase procedente la apertura de investigación por salvaguardia para operaciones de aparatos receptores de televisión color, incluidos los que disponen de función PIP (Picture in Picture) y excluidos a los denominados aparatos combinados que presentan en la misma envoltura el receptor de televisión más un aparato de registro o reproducción de imagen y/o sonido provenientes de la Zona Franca de Manaus en el marco de la Decisión MERCOSUR CMC N° 8/94.

Bs. As., 16/7/2004

VISTO el Expediente N° S01:0003841/2004 del Registro del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, y

CONSIDERANDO:

Que mediante el expediente citado en el Visto la ASOCIACION DE FABRICAS ARGENTINAS TERMINALES DE ELECTRONICA solicitó la apertura de una investigación para la aplicación de una medida de salvaguardia a las operaciones de exportación hacia la REPUBLICA ARGENTINA de aparatos receptores de televisión color, incluidos los que

disponen de función PIP (Picture in Picture) y excluidos a los denominados aparatos combinados que presentan en la misma envoltura el receptor de televisión más un aparato de registro o reproducción de imagen y/o sonido provenientes de la ZONA FRANCA DE MANAOS en el marco de la Decisión MERCOSUR CMC N° 8/94 las que se despachan a plaza por la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N. C. M) 8528.12.90.

Que el Artículo 3° de la citada Decisión MERCOSUR dispone que "Podrán aplicarse salvaguardias bajo el régimen jurídico del GATT cuando las importaciones provenientes de zonas francas comerciales, de zonas francas industriales, de zonas de procesamiento de exportaciones y de áreas aduaneras especiales, impliquen un aumento imprevisto de importaciones que cause daño o amenaza de daño para el país importador".

Que la Dirección de Legales del Area de Industria, Comercio y Minería dependiente de la Dirección General de Asuntos Jurídicos del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION por el Dictamen N° 734 de fecha 2 de abril de 2004 dictaminó que "... la Decisión CMC N° 8/94 constituye una excepción a la prohibición de aplicar medidas de Salvaguardias a los Estados Miembros del MERCOSUR".

Que continúa manifestando que "... queda claro entonces como se señaló oportunamente mediante el Dictamen N° 444 de fecha 27 de febrero de 2004 la viabilidad de aplicar una medida de salvaguardia aplicada a la Zona aduanera Especial de Manaos, en el supuesto de cumplirse con los extremos previsto para su aplicación...".

Que la referida Dirección expresa que "... a los beneficios tributarios que gozan los productos originarios de las Zonas Francas de Manaos y Tierra del Fuego se le adiciona la aplicación del Arancel del 0%, lo cual responde a un objetivo de liberalización del comercio bilateral entre Argentina y Brasil." Agregando que "... la Zona Franca de Manaos, que no pertenece al Territorio Aduanero General de la República Federativa del Brasil, se encuentra en una situación especial en lo que hace al comercio con la República Argentina, tanto respecto a las exportaciones provenientes de terceros países, como a las originarias del propio Estado brasilero, lo cual la coloca en una particular situación, sobre todo en cuanto a la posibilidad de que las mismas puedan afectar a la producción local".

Que asimismo señala que "... luego del dictado de la Decisión CMC N° 8/94 la Zona Franca de Manaus recibía un trato similar al de un tercer país ajeno al MERCOSUR; posteriormente con la celebración del Acuerdo Bilateral entre Argentina y Brasil y la consiguiente fijación de un derecho de importación del 0% para la mercadería proveniente de la misma, Manaus goza de una situación de privilegio que la diferencia claramente del resto de los países." Agregando que "Como resultado de esa preferencia las operaciones de exportación hacia la República Argentina de los bienes objeto de la denuncia originarias de la citada Zona Franca, podrían eventualmente causar daño a la rama de la industria nacional, sin que necesariamente se compruebe dicho extremo respecto de las importaciones provenientes de terceros países; por ello, de verificarse las circunstancias necesarias para la aplicación de una medida de salvaguardia y en la medida que se determine que el daño sólo es atribuible a las importaciones provenientes de Manaus, podría imponerse una medida de salvaguardia sólo respecto de este origen...".

Que así continua indicando que "... si la Decisión N° 8 en su origen previó la posible aplicación de una salvaguardia por sobre el arancel externo común, con más razón aún debe entenderse que existe la posibilidad de aplicar dicha medida por debajo de éste y hasta el límite del derecho que pagan los terceros países".

Que finalmente la Dirección de Legales del Area de Industria, Comercio y Minería concluye que "... este Servicio Jurídico entiende que no existirían impedimentos legales para que, si se determinase que el daño a la producción nacional sólo es atribuible a las importaciones provenientes de la Zona Franca de Manaus, se proceda a la apertura de una investigación para la aplicación de una medida de salvaguardia únicamente para las importaciones de productos provenientes de la misma".

Que la COMISION NACIONAL DE COMERCIO EXTERIOR organismo desconcentrado en el ámbito de la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION por medio del Acta de Directorio N° 1025 de fecha 5 de julio de 2004 consideró que "... en base al análisis efectuado de la información obrante en el expediente, en esta etapa, que las importaciones provenientes de la Zona

Franca de Manaus tuvieron una evolución capaz de producir daño grave a la industria local de "aparatos receptores de televisión color, incluidos los que disponen de función PIP (Picture in Picture) y excluidos a los denominados "aparatos combinados que presentan en la misma envoltura el receptor de televisión más un aparato de registro o reproducción de imagen y/o sonido".

Que finalmente la COMISION NACIONAL DE COMERCIO EXTERIOR consideró que "... dado el crecimiento de las importaciones provenientes de la ZF de Manaus-Brasil, el ritmo de las mismas y sus precios así como su participación en el consumo aparente, configuran condiciones que requieren la aplicación de medidas provisionales a efectos de impedir el perjuicio irreparable que podría acontecer a la rama de producción de mantenerse las actuales circunstancias dada la determinación, en esta instancia, de que la situación de daño grave ha sido configurada por el comportamiento de las importaciones del origen mencionado".

Que, por su parte, la SUBSECRETARIA DE POLITICA Y GESTION COMERCIAL de la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA dependiente del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION elevó el Informe Relativo a la Viabilidad de Apertura de Investigación tendiente a la aplicación de una medida de salvaguardia a la importación del producto objeto de investigación.

Que el Informe citado en el considerando inmediato anterior fue conformado por la SUBSECRETARIA DE POLITICA Y GESTION COMERCIAL dependiente de la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA.

Que, asimismo, se ofrecieron las consultas en los términos de la legislación aplicable con la REPUBLICA FEDERATIVA DEL BRASIL.

Que, asimismo, la SUBSECRETARIA DE POLITICA Y GESTION COMERCIAL elevó a la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA la Recomendación acerca de la Apertura de investigación con aplicación de medidas provisionales, señalando, además, que producida la misma se procederá a realizar las consultas a los sectores interesados de acuerdo a lo previsto en el Artículo 10, inciso b) apartado VII del Decreto N° 1.059 de fecha 19 de septiembre de 1996.

Que las Resoluciones Nros. 763 de fecha 7 de junio de 1996 y 381 de fecha 1 de noviembre de 1996, ambas del ex- MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, instituyen el contenido y los procedimientos referidos a la presentación de un certificado en los términos del denominado control de origen no preferencial, para el trámite de las importaciones sujetas a tal requerimiento, de acuerdo a lo previsto en el Acuerdo sobre Normas de Origen que integra el Acuerdo General de Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, aprobado por la Ley N° 24.425, sobre Acuerdos Internacionales de Comercio (GATT).

Que de acuerdo a lo dispuesto por las resoluciones citadas en el considerando precedente, la SECRETARIA DE INDUSTRIA, COMERCIO Y DE LA PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA es la Autoridad de Aplicación del referido régimen y en tal carácter dispone los casos y modalidades en que corresponda cumplimentar tal control.

Que a tal efecto puede decidir la exigencia de certificados de origen cuando la mercadería esté sujeta a la aplicación de derechos antidumping o compensatorios o específicos o medidas de salvaguardias de acuerdo a lo dispuesto por el Artículo 2° inciso b) de la Resolución N° 763/96 del ex-MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS.

Que en razón de lo expuesto en los considerandos anteriores, resulta necesario notificar a la Dirección General de Aduanas dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION a fin de que exija los certificados de origen.

Que a tenor de lo manifestado en los considerandos anteriores, se encuentran reunidos los extremos exigidos por el Acuerdo Relativo a la Aplicación del Artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, incorporado a nuestro ordenamiento jurídico mediante Ley N° 24.425 sobre Acuerdos Internacionales de Comercio (GATT), para proseguir la investigación con la aplicación de medidas antidumping provisionales, a las operaciones de exportación hacia la REPUBLICA ARGENTINA del producto descrito en el considerando primero de la presente resolución, originarias de la ZONA FRANCA DE MANAOS.

Que ha tomado la intervención que le compete la SECRETARIA DE POLITICA ECONOMICA del MINISTERIO DE ECONOMIA.

Que la DIRECCION GENERAL DE ASUNTOS JURIDICOS del MINISTERIO DE ECONOMIA ha tomado la intervención que le compete.

Que la presente medida se dicta en uso de las facultades conferidas por el Acuerdo sobre Salvaguardias, incorporado a nuestro ordenamiento jurídico mediante la Ley N° 24.425 sobre Acuerdos Internacionales de Comercio (GATT) y la Decisión MERCOSUR CMC N° 8/94.

Por ello,

EL MINISTRO DE ECONOMIA Y PRODUCCION

RESUELVE:

Artículo 1° - Declárase procedente la apertura de investigación por salvaguardia para las operaciones de exportación hacia la REPUBLICA ARGENTINA de aparatos receptores de televisión color, incluidos los que disponen de función PIP (Picture in Picture) y excluidos a los denominados aparatos combinados que presentan en la misma envoltura el receptor de televisión más un aparato de registro o reproducción de imagen y/o sonido provenientes de la ZONA FRANCA DE MANAOS en el marco de la Decisión MERCOSUR CMC N° 8/94, las que se despachan a plaza por la posición arancelaria de la Nomenclatura Común del MERCOSUR (N. C. M) 8528.12.90.

Art. 2° – Fíjase como medida de salvaguardia provisional un Arancel Externo Común al producto descrito en el Artículo 1° de la presente resolución de VEINTIUNO COMA CINCO POR CIENTO (21,5%).

Art. 3° – Cuando se despache a plaza la mercadería descrita en el Artículo 1° de la presente resolución, el importador deberá constituir una garantía en los términos de la legislación aduanera.

Art. 4° – Notifíquese a la Dirección General de Aduanas, dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, que las operaciones de importación que se despachen a plaza del producto descrito en el Artículo 1° de la presente resolución, se encuentran sujetas al régimen de control de origen no preferencial en los términos de lo dispuesto por el inciso b) del Artículo 2° de la Resolución N° 763 de fecha 7 de junio de 1996 del ex- MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS.

Art. 5º – Instrúyase a la Dirección General de Aduanas, dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS entidad autárquica en el ámbito del MINISTERIO DE ECONOMIA Y PRODUCCION, para que exijan los certificados de origen de todas las operaciones de importación que se despachan a plaza, del producto descrito en el Artículo 1º de la presente resolución, a fin de realizar la correspondiente verificación. Asimismo se requiere que el control de las destinaciones de importación para consumo de las mercaderías alcanzadas por la presente resolución, cualquiera sea el origen declarado, se realice según el procedimiento de verificación previsto para los casos que tramitan por Canal Rojo de Selectividad. A tal efecto se verificará físicamente que las mercaderías se corresponden con la glosa de la posición arancelaria por la cual ellas clasifican como también con su correspondiente apertura SIM, en caso de así corresponder.

Art. 6º – El requerimiento a que se hace referencia en el artículo anterior se ajustará a las condiciones y modalidades dispuestas por las Resoluciones Nros. 763 de fecha 7 de junio de 1996 y 381 de fecha 1 de noviembre de 1996, ambas del ex- MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS.

Art. 7º – La presente resolución comenzará a regir a partir del día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial y tendrá vigencia por el término de DOSCIENTOS (200) días.

Art. 8º – La publicación de la presente resolución en el Boletín Oficial se tendrá a todos los fines como notificación suficiente.

Art. 9º – Comuníquese, publíquese, dése a la Dirección Nacional del Registro Oficial y archívese. - Roberto Lavagna.

BREVES COMENTÁRIOS ACERCA DA INCIDÊNCIA DO PIS E COFINS NA IMPORTAÇÃO DE BENS DE CAPITAL PELAS EMPRESAS INDUSTRIAIS INCENTIVADAS, INSTALADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS

Cláudia Alves Lopes Bernardino

Advogada – Sócia do Escritório Jurídico, **Denys&Lopes
Advogados Associados**, Conselheira na 1ª. Câmara,
do 1º. Conselho de Contribuintes da Receita Federal,
Representante da CNI perante o 1º Conselho de Contribuintes

1 Introdução

Com o advento da Lei 10.865/2004, as importações de bens de capital (máquinas e equipamentos) para compor o ativo das pessoas jurídicas industriais instaladas na Zona Franca de Manaus, vêm sendo tributadas por meio de duas exações, supostamente instituídas com fundamento nos artigos 149, parágrafo II e 195, IV¹, da Constituição Federal, denominadas "PIS/PASEP - Importação" e "COFINS – Importação".

Essas exações, cujas alíquotas nominais são de 1,65% para o PIS / PASEP – Importação e 7,6% para a COFINS – Importação, incidem sobre o valor aduaneiro que serviria de base de cálculo para o imposto de importação – II, acrescido do montante desse imposto, do ICMS, do valor das próprias contribuições (art. 7º, I)².

Na prática, esta situação revela-se grave, pois as empresas que se encontram em processo de implantação, modernização ou ampliação de seu parque fabril, na Zona Franca de Manaus, e neste cenário precisam importar diversos equipamentos para compor suas linhas de produção, estão contando desde então com um custo a mais que onera sobremaneira suas operações.

Destaca-se que imediatamente ao ato da chegada à área da Zona Franca de Manaus de tais bens, estes estarão sujeitos às referidas exações, as quais, apesar de manifestamente ilegítimas, passaram a ser exigidas com o advento da Lei 10.865/2004.

2 Da Inconstitucionalidade das Contribuições instituídas pela Lei 10.865/2004 por ofensa aos artigos 40 e 92 – ADCT

Como é cediço, a Zona Franca de Manaus é área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais tendo sido instituída com a finalidade de proporcionar condições econômicas que permitam o desenvolvimento de um centro industrial, comercial e agropecuário na região, em virtude dos fatores locais e da grande distância a que se encontra dos centros consumidores de seus produtos.

O conjunto de incentivos outorgados à Zona Franca de Manaus passou a encontrar fundamento no art. 43, parágrafo 2º, III³ da Carta Magna, que arrola, entre os instrumentos da ação do Estado para promover o desenvolvimento do país e reduzir as desigualdades regionais, os incentivos fiscais, entre os quais as isenções de tributos federais e foi fortalecido pelo artigo. 3º, II e III⁴, da Constituição Federal, que tem como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil a garantia do desenvolvimento nacional, erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades regionais.

Por sua vez, a parte final do artigo 151, I⁵ da Constituição Federal admite expressamente que a concessão de incentivos fiscais é destinada a promover o equilíbrio e o desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país.

Na mesma esteira, o artigo 170, VII, da Carta Magna dispõe:

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:

[...]

VII – redução das desigualdades regionais e sociais. (grifo nosso)

A Constituição Federal de 1988 manteve a Zona Franca, prorrogando o seu prazo até 2023, uma vez que, sem essa condição a estabilização do Estado do Amazonas sofreria sérios riscos.

Desta forma, incluídos no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988, os artigos 40 e 92 possuem a seguinte redação:

Art. 40 – É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único: Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos a Zona Franca de Manaus.

[...]

Art. 92 São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (grifo nosso)

A esse respeito Celso Bastos, em parecer lançado a propósito da Medida Provisória nº 1.602, porém aplicável ao diploma impugnado, observa:

Diante deste estudo hermenêutica, fica certo que a **Zona Franca de Manaus ganhou status constitucional**, o que significa dizer, **tornou-se um direito consagrado com força própria da supremacia constitucional, o que repele qualquer normatividade que a ofenda e até mesmo a interpretação que não leve em conta as diretrizes básicas da hermenêutica.**

Ao afirmar que é mantida a Zona Franca de Manaus, o texto **conferiu-lhe uma duração imodificável, ao menos por lei infraconstitucional.**

Mais adiante é certo, o Texto Constitucional vai definir a duração mínima da instituição, a partir de sua promulgação: **optou pelo prazo certo de vinte e cinco anos.**

Ao proceder assim, o art. 40 **não beneficiou a Zona Franca de Manaus com uma mera formalidade, o que aconteceria** se entendesse que não se pode é

expressamente suprimir a Zona Franca de Manaus. É que seria possível, na linha desse entendimento, suprimir os incentivos fiscais e a própria área de livre comércio.

Isto seria a mais bárbara das interpretações constitucionais. Seria admitir que a Constituição brinca com as palavras, ou adota pseudo-preceitos, que na verdade nada obrigam de substancial. É, portanto, forçoso aceitar-se que a Zona Franca de Manaus é, na verdade, um nome que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com os seus incentivos fiscais. (grifo nosso).

Assim, verifica-se que o rol de incentivos não pode ser objeto de redução, com a criação de novos encargos a serem suportados pelas empresas sediadas nesta região.

Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, temos:

ZONA FRANCA DE MANAUS – PRESERVAÇÃO CONSTITUCIONAL.

Configuram-se a relevância e o risco de manter-se com plena eficácia o diploma atacado se este, por via direta ou indireta, implica a mitigação da norma inserta no artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Carta de 1988:

[...]

Suspensão de dispositivos da Medida Provisória nº 2.037-24, de novembro de 2000. (DJ 04.1103) (grifo nosso)

Do voto do Ministro Marco Aurélio se extraem os seguintes comentários acerca do parecer acima transcrito, do constitucionalista Celso Bastos:

A jurisprudência tem-se mostrado harmônica com esta óptica.

No julgamento da Ação Direta de inconstitucionalidade nº 310.1, o Relator, Ministro

Sepúlveda Pertence, entendeu pelo conflito, com a Carta da República, de toda e qualquer norma que, no prazo de vinte e cinco anos, restrinja, reduza ou elimine favores fiscais existentes, como veio a ocorrer com a edição da Medida Provisória nº 2.037/24. Ao acompanhar Sua Excelência, considerado o conflito com a Constituição Federal de convênio que acabava por reduzir o status quo fiscal da Zona Franca de Manaus, tive oportunidade de ressaltar:

Quando se alude incentivo fiscal, estabelece-se a necessidade de prestação da prática fiscal tal como operada à época da promulgação da Carta. Assim, creio que procede a argumentação do nobre Relator no que aponta que há relevância jurídica para deferir-se a liminar, suspendendo-se os convênios, no que esses convênios implicaram modificação, repito, do status quo existente no campo dos incentivos fiscais à época da promulgação da Carta. (grifo nosso)

Criar novos tributos que venham atingir as empresas industriais instaladas nesta região, implica em violar o conjunto de benefícios que a Constituição Federal pretendeu perenizar, até 2023, para a Zona Franca de Manaus.

Pretender tributar, através de PIS/ PASEP – Importação e COFINS – Importação, criados pela Lei 10.865/2004, as aquisições de bens de capital, os quais serão destinados para compor o ativo permanente das empresas industriais incentivadas instaladas na Zona Franca de Manaus significa violar frontalmente os dispositivos constitucionais supracitados.

É importante observar que, quando a MP 164 foi convertida na Lei 10.865/2004, as então recém-criadas contribuições denominadas de PIS e COFINS – Importação incidiam **em todos os bens importados** adquiridos pelas empresas Industriais sediadas na Zona Franca de Manaus, **não havendo distinção se se tratavam de insumos ou outros bens a serem empregados na composição do processo fabril, ou bens (máquinas e equipamentos) para compor o ativo permanente das empresas ali instaladas.**

Como este quadro se confrontava totalmente com a realidade até então vivida pelas empresas industriais instaladas na Zona Franca de Manaus, visto que onerava sensivelmente as mesmas, praticamente inviabilizando as atividades destas, a situação, através das entidades de classe, foi levada ao conhecimento das autoridades competentes e ao Presidente da República, para que, através da Lei 10.925/2004, fosse corrigida esta distorção.

Com o advento da Lei 10.925/2004, foi inserido na Lei 10.865/2004, o artigo 14- A⁶, através do qual as importações de matérias-primas, materiais de embalagens e produtos intermediários para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus, passaram a ter a exigibilidade de PIS e COFINS – Importação suspensa.

Ou seja, com o advento da Lei 10.925/2004, corrigiu-se a distorção da exigibilidade de PIS e COFINS incidentes na importação dos insumos, entretanto, as importações de bens de capital (máquinas e equipamentos) para integrar o processo produtivo das empresas industriais incentivadas, estabelecidas na Zona Franca de Manaus, não receberam o mesmo tratamento, permanecendo com a exigibilidade do PIS e COFINS incidentes na importação.

3 Da previsão legal de aproveitamento do crédito de PIS e COFINS incidentes na Importação quando da apuração de PIS e COFINS a recolher mensalmente e da impossibilidade do aproveitamento dos referidos créditos

A Lei 10.865/2004, em seu artigo 15, V, prevê que as pessoas jurídicas sujeitas à apuração de contribuição de PIS e COFINS , nos termos das leis 10.637/2002 e 10.833/2003, **poderão descontar crédito, para fins de contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de PIS e COFINS – Importação, incidentes sobre a aquisição de máquinas , equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.**

A uma primeira análise do dispositivo acima , parece que estamos frente a frente com uma vantagem para o contribuinte, considerando que

esta condição proporcionária que o valor desembolsado no pagamento das supracitadas e combatidas contribuições retornasse a este (contribuinte), pois dispõe ainda o parágrafo 2º, artigo 15 da Lei 10.865/2004 que o crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes. Vejamos:

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos artigos 2o e 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1o desta Lei, nas seguintes hipóteses:

[...]

V – máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

[...]

§ 2o O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes. (grifo nosso)

Todavia, verifiquemos o dispositivo em relação às empresas fabricantes de componentes sediadas na Zona Franca de Manaus. Estas **não estão sujeitas ao recolhimento de PIS e COFINS sobre o faturamento de seus produtos, quando estes forem vendidos para empresas também sediadas na Zona Franca de Manaus, que possuam projetos aprovados na SUFRAMA e que utilizem referidos bens na fabricação de bens finais. (base legal, artigo 5 A⁷– Lei 10.637/2002, com as alterações dadas pela Lei 10.925/2004)**

Ou seja, a aparente **vantagem** oferecida pela Lei 10.865/2004, de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS, é o que se chama popularmente de **elefante branco**, pois algumas empresas estarão simplesmente impossibilitadas de aproveitar os créditos de PIS e COFINS que recolheram na Importação das máquinas e equipamentos, eis que não

estão sujeitas à incidência destas contribuições quando da venda de seus produtos. O que significa dizer: Terão que suportar o ônus do recolhimento dos tributos em comento, sem que possam reavê-los!

4 Do tratamento tributário empregado para as importações de bens de capital (máquinas e equipamentos) que se destinem ao ativo fixo das empresas industriais incentivadas sediadas na Zona Franca de Manaus nas esferas federal e estadual

Para traçar uma analogia de como é tratada na legislação federal e estadual a importação de bens de capital (máquinas e equipamentos) destinados a compor o ativo fixo de empresas industriais incentivadas, sediadas na Zona Franca de Manaus, faremos um pequeno resumo:

– Das condições dispostas na legislação federal em vigor:

Determina o artigo 3º do Decreto Lei 288/67⁸ que estão isentas do Imposto de Importação e Imposto Sobre Produtos Industrializados as mercadorias estrangeiras que ingressarem na Zona Franca de Manaus, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza bem como a estocagem para reexportação.

– No âmbito estadual:

O Decreto N° 20.686, de 28 de dezembro de 1999 (Regulamento do ICMS do Estado do Amazonas) determina em seu artigo 4º⁹ que o Imposto não incide sobre as operações de entrada que destinem máquinas ou equipamentos ao ativo permanente de estabelecimento industrial ou agropecuário, para utilização direta e exclusivamente no seu processo produtivo, de procedência nacional ou estrangeira, bem como suas partes e peças.

Observa-se que, como forma de incentivo para o desenvolvimento desta região, a importação de bens de capital, para compor o ativo fixo ou

permanente dos estabelecimentos industriais estabelecidos na Zona Franca de Manaus, que possuem projetos industriais aprovados na esfera federal (através da SUFRAMA) e na esfera estadual (através do CODAM), está isenta dos principais impostos (Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados e ICMS), como também ocorria para PIS e COFINS, eis que estas contribuições jamais incidiram sobre a importação, até o advento da Lei 10.865/2004.

5 Da forma de cálculo do PIS e COFINS incidentes na Importação

Como vimos acima, entre os incentivos regionais existentes em 1988 para a Zona Franca de Manaus, encontra-se a isenção do IPI e do II, concedida pela legislação em relação à aquisição de bens de capital (máquinas e equipamentos) estrangeiros utilizados na industrialização de produtos fabricados na Zona Franca.

A Lei 10.865/2004 ao determinar que, no cálculo do PIS/ PASEP – Importação e da COFINS – Importação, deve-se levar em consideração o valor aduaneiro que serviria de base de cálculo para o II, obriga a que sejam computados os valores supostamente devidos a título de IPI. Outra conclusão não é possível, já que não há, na lei, qualquer previsão de abatimento dos valores de IPI, quando existir isenção.

Fica, portanto, configurada a completa violação ao texto constitucional, visto que o cálculo das contribuições em apreço sobre os valores que deveriam incidir a título de IPI, **contraria a isenção concedida pelo Decreto Lei 288/67 e mantida, até 2.023, pelos já citados artigos 40 e 92 dos ADCT.**

A Lei 10.865/04 previu em seu artigo 9º diversas isenções estabelecidas, nos termos da exposição de motivos,

nos moldes da regra isencional vigente para Imposto sobre Produtos Industrializados vinculado às importações, tais como: importações realizadas pela União, Estado, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público; pelas missões diplomáticas e repartições consulares de caráter permanente e pelos respectivos integrantes: bagagem de viajantes

procedentes do exterior; bens adquiridos em loja franca, no País; objetos de arte recebidos em doação por museus instituídos e mantidos pelo poder público ou por outras entidades culturais reconhecidas como de utilidade pública.

Todavia, mesmo com a Zona Franca de Manaus, sendo prestigiada pelo texto constitucional como objetivo fundamental da República no equacionamento das desigualdades regionais, a Lei 10.865/2004 **não trouxe qualquer excepcionalidade para a aquisição de bens a compor o ativo das pessoas jurídicas industriais incentivadas, sediadas na região da Zona Franca de Manaus, tributando-as com o PIS e COFINS-Importação.**

Desta forma, resta burlado o princípio da isonomia, uma vez que, se todas as desonerações previstas na lei ordinária foram encampadas pela Lei 10.865/04, não há razão para prever a incidência das exações que institui, sobre a aquisição de bens para compor o ativo, por indústria da Zona Franca de Manaus, que é desonerada do II, do IPI e do ICMS nas referidas hipóteses.

Destaque-se que uma empresa, ao **decidir se instalar na região da Zona Franca de Manaus, levou em consideração o conjunto de benefícios fiscais outorgados pela legislação, a compensarem todos os demais dispêndios com investimento.** Pretender, agora, instituir novo encargo, não previsto quando da análise dos custos organizacionais, é transgredir e ignorar totalmente o princípio da segurança jurídica e a confiança do contribuinte que acreditou na observância, pelo Estado, dos artigos 40 e 92, ADCT.

6 Considerações Finais

Ante o exposto e obviamente sem a intenção de esgotar as discussões sobre o tema, entende-se que a Lei 10.865/2004, ao introduzir a incidência dos chamados PIS e COFINS-Importação, claramente ofendeu os ditames constitucionais, no que diz respeito à isonomia, ao direito adquirido, à segurança jurídica, dentre outros, o que a torna passível de diversos questionamentos perante o Poder Judiciário.

Notas:

¹ 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.

[...]

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços (redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

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:

[...]

§ 4º – A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

² 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 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; ou

³ 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.

[...]

§ 2º – Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

[...]

III – isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

⁴ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

[...]

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

⁵ Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o 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.

⁶ DOS REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS

Art. 14. As normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de que trata o art. 1º desta Lei.

§ 1º O disposto no *caput* deste artigo aplica-se também às importações, efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, de bens a serem empregados na elaboração

de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, de que trata o art. 5º A da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002. § 2º A Secretaria da Receita Federal estabelecerá os requisitos necessários para a suspensão de que trata o § 1º deste artigo.

Art. 14-A. Fica suspensa a exigência das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA. (Incluído pela Lei nº 10.925, 2004). (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

⁷ Art. 5º-A Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)

⁸ Art. 3º – A entrada de mercadorias estrangeiras na Zona Franca, destinadas a seu consumo interno, industrialização em qualquer grau, inclusive beneficiamento, agropecuária, pesca, instalação e operação de indústrias e serviços de qualquer natureza e a estocagem para reexportação, será isenta dos impostos de importação e sobre produtos industrializados.

⁹ Art. 4º O imposto não incide sobre:

[...]

XI – operações de entrada que destinem máquinas ou equipamentos ao ativo permanente de estabelecimento industrial ou agropecuário, para utilização direta e exclusivamente no seu processo produtivo, de procedência nacional ou estrangeira, bem como suas partes e peças.

PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES À SEGURIDADE SOCIAL E O SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

Paulo Christian Souza Costa

Analista Judiciário da Seção Judiciária do Estado do Amazonas

CONCEITO

A discussão em torno da prescrição e da decadência das contribuições à seguridade social tem se acentuado sobremaneira ultimamente, sobretudo em função do disposto na Constituição da República, art. 146, III, b.

Entretanto para melhor debater este tópico, é forçoso, a priori, recordarmos seu conceito e sua natureza jurídica. As aludidas figuras jurídicas constituem espécies daquelas chamadas contribuições especiais, que podem ser sociais, de interesse das categorias profissionais ou econômicas ou mesmo de intervenção econômica. As contribuições sociais, por seu turno, configuram-se em espécie do gênero tributo.

Até a promulgação da Constituição de 1988, pululavam os debates acerca de sua natureza jurídica. Tal dissenso evidencia-se claramente no fato de o Supremo Tribunal Federal não reconhecê-las como tributos entre a EC nº 8/77 à Constituição de 1967 e a promulgação da Constituição de 1988.

De outro modo não poderia ser, tendo em vista que as contribuições sociais consistem em obrigações em dinheiro estabelecidas pela União, com a finalidade de financiar as atividades dos entes políticos, instituídas por lei, sem se constituírem em sanção de ilícito.

Em razão disso, submetem-se ao regime normativo imposto pelo Texto Constitucional, bem como à legislação infraconstitucional, em especial às normas gerais de direito tributário.

No entanto, como já se afirmou, as contribuições à seguridade social têm sido alvo de acirrados debates no que diz respeito à disciplina de sua prescrição e decadência.

Em razão do disposto no artigo 149 da Constituição, o regime jurídico das referidas contribuições deve observar o disposto no artigo 146, III, b, também da Constituição. Este dispositivo disciplina, *verbis*:

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.

Como a Lei nº 8.212/91 possui *status* de lei ordinária, suscitou-se a questão da constitucionalidade dos seus artigos 45 e 46, que tratam de prescrição e a decadência, em face do disciplinado nos artigos 174 e 175 do Código Tributário Nacional, que possui status de lei complementar. Afinal, a prescrição e decadência das contribuições à seguridade social devem ser reguladas pelo CTN, ou este foi derogado, neste aspecto, pela Lei nº 8.212/91?

A essência da discussão está no conceito e no alcance das normas gerais de Direito Tributário veiculada por lei complementar, nos termos da Constituição, art. 146. A doutrina tem buscado formular o conceito e o alcance dessas normas, mas, apesar dos esforços empreendidos, ainda não se chegou a uma conclusão rigorosa apta a situá-los dentro do nosso ordenamento jurídico.

Impende salientar a delimitação estabelecida por Carvalho Pinto¹, que se propôs a fazê-lo com a utilização de proposições negativas:

- a) não são normas gerais as que objetivem especialmente uma ou algumas dentre várias pessoas congêneres de direito público, participantes de determinadas relações jurídicas;
- b) não são normas gerais as que visem, particularizadamente, determinadas situações ou institutos jurídicos, com exclusão de outros, da mesma condição ou espécie;
- c) não são normas gerais as que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores ou detalhes.

Todavia, muito já se discutiu a esse respeito e, seguramente, pode-se afirmar o estabelecimento de duas correntes, quais sejam, a corrente dicotômica e a corrente tricotômica. Passa-se aos argumentos defendidos por cada uma delas.

CORRENTE DICOTÔMICA

Para um de seus principais expoentes, Ataliba, Geraldo (1982 apud SAKAKIHARA, 1998, p. 207)

as normas gerais de direito tributário não são quaisquer normas de direito tributário, ao contrário, a dicção do qualificativo 'gerais' já demonstra que se trata de certas e especiais normas e, portanto, implica obrigatoriamente uma limitação, restrição do campo de atuação do legislador complementar,

razão pela qual as normas que se permite à União Federal editar em caráter geral seriam apenas aquelas normas de "regulação de competências legislativas", tendo em vista que "não há nada em matéria tributária, que esteja fora do alcance do legislador ordinário estadual e municipal."²

Em seu entendimento, Ataliba não admite que a Constituição de 1969, art. 18, § 1º, autorizasse a União a editar quaisquer normas gerais de direito tributário, mas apenas aquelas que dispunham sobre conflitos de competência e regulação das limitações constitucionais de tributar, sob pena de violar a autonomia das unidades da federação, com a invasão de suas competências tributárias.

Relativamente ao Código Tributário Nacional, assevera que "em seus 217 artigos viola os limites constitucionalmente dispostos às normas gerais, excede a área de competência do Congresso e fere a autonomia dos Estados e Municípios."³ Prossegue, arguindo que "o legislador – animado pelo gênio extraordinário de Rubens Gomes de Souza – sistematizou os principais conceitos e institutos do Direito Tributário, enunciou definições e erigiu um magnífico monumento didático e pedagógico", mas "esbarra ele com a Constituição, entretanto, reiteradas vezes."⁴

Para os defensores da corrente dicotômica, as normas gerais tributárias a serem disciplinadas por Lei Complementar, conforme preceitua a Constituição da República, art. 146, III, b, deverão cingir-se a diretrizes e a regras gerais. Não se lhes permite disciplinar pormenores e peculiaridades referentes aos entes políticos tributantes. Será permitido, assim, disciplinar a decadência e a prescrição como causas extintivas das obrigações tributárias (Código Tributário Nacional, arts. 174 e 175), o termo inicial, quer da decadência, quer da prescrição, as causas impeditivas, suspensivas e interruptivas da prescrição tributária.

As pessoas políticas tributantes, por seu turno, no exercício de suas competências tributárias, deverão observar apenas as diretrizes estabelecidas na Constituição. Poderão, dessa forma, editar normas para criação *in abstracto* de tributos, o modo de apuração e a forma de extinção do crédito tributário, entre as quais a decadência e a prescrição.

Nesse pensar, a matéria disciplinada pelo Código Tributário Nacional, artigos 173 e 174, consiste em objeto de lei ordinária própria de cada ente político tributante. Em razão disso, não haveria óbice algum para o estabelecimento de novos prazos decadenciais e prescricionais para determinada espécie de tributo federal, pelo que os prazos decadencial e prescricional fixados na Lei 8.212/91, arts. 45 e 46, seriam plenamente constitucionais.

CORRENTE TRICOTÔMICA

De acordo com essa corrente, a lei complementar prevista nas Constituições de 1967 e 1969, visava não apenas dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, sobre a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar, mas também sobre normas gerais de direito tributário.

As normas gerais de direito tributário devem garantir a uniformidade das normas constitucionais quanto aos tributos da União, dos Estados e dos Municípios. Nesse sentido, o CTN era considerado lei complementar à luz das Constituições de 1967 e 1969, de modo que seus dispositivos foram recepcionados como normas gerais de direito tributário, somente passíveis de alteração por meio de lei complementar.

Neste aspecto, critica-se veementemente que a União, ao legislar sobre normas gerais de direito tributário, violaria o pacto federativo, tendo em vista que invadiria matéria própria dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Em resposta, os que advogam a causa da corrente tricotômica salientam as peculiaridades do federalismo adotado no Brasil. Não se trata, asseveram, do federalismo norte-americano, tendo em vista que foi criado do centro para a periferia, com concessões graduais do poder central e não de parcelas soberanas de unidades federadas.

Particularmente, concordamos com os argumentos formulados pelos defensores da corrente tricotômica. Apesar da afirmação e preocupação com eventual violação do pacto federativo, entendemos pela total inexistência dessa ameaça.

O sistema federativo adotado pelo Brasil destaca-se por peculiaridades que não se encontram no sistema federativo norte-americano, adotado como modelo por vários estados no mundo, em especial em nosso continente. Nossa federação consiste em sistema que privilegia o fortalecimento do poder central e o intervencionismo da União em campos os mais diversos. Tal se evidencia nas diversas Constituições adotadas no Brasil, que, diversamente daquela promulgada na Filadélfia, não se consubstancia apenas em declaração de princípios, mas chega a tratar de impostos de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Importante, neste sentido, a lição de Coelho, Sacha Calmon Navarro (1990 apud SAKAKIHARA, 1998, p. 206)

Ocorre que o federalismo brasileiro, como talhado na Constituição de 1988, é *normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado*. Há tantos federalismos, diversos entre si, quantos Estados federativos. O importante é que haja um *minimum* de autodeterminação política, de auto-governo e de produção normativa da parte dos Estados federados. Quanto à repartição das competências legislativas, a questão resolve-se pela opção do legislador. No Brasil, ao menos em termos de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento das prerrogativas do poder central. Este fato, por si só,

explica porque avultou a área legislativa reservada à lei complementar tributária."⁵ (grifo do autor)

CONCLUSÕES

Sem embargo dos fundamentos articulados com maestria por eminentes tributaristas pátrios, orientamo-nos pelos argumentos formulados pela corrente tricotômica.

Como já se delineou, não há falar em violação do pacto federativo, tendo em vista a natureza da federação adotada em nosso país. Nossas constituições, principalmente desde 1967, em razão do regime de exceção instaurado no Brasil em 1964, destacam-se pelo marcante e violento fortalecimento do poder central, por seu intervencionismo nos mais diversos setores, olvidando-se, inclusive, dos direitos e garantias fundamentais mais **fundamentais**. Embora o constituinte de 1988 se tenha orientado por necessária reação contra a ordem anterior, não se afastou da característica centralizadora do poder, permitindo apenas pequenas faixas de atuação política aos entes que compõem a Federação.

Nesse aspecto, a federação brasileira configura-se de modo próprio, suas unidades não apresentarão a parcela de poder por que pugnam os doutrinadores mais ortodoxos.

À vista disso, as normas gerais de direito tributário, ao disciplinarem o instituto da prescrição e da decadência tributárias, não deverão apenas cingir-se a apontar diretrizes e regras gerais, mas também poderão fixar os prazos em que ambos os institutos se operarão. Como corolário disso, as normas gerais de direito tributário, disciplinadas no Código Tributário Nacional, artigos 174 e 175, são aplicadas a quaisquer tributos, entre os quais às contribuições à seguridade social.

Merece destaque especial que o Tribunal Regional da 4ª Região já se pronunciou pela inconstitucionalidade do citado art. 45, por ocasião do julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade no AI 2000.04.01.09228-3/PR, por violação à Constituição da República, em seu artigo 146, III, b.

Por tudo isso, as contribuições à seguridade social, visto que tributos, são efetivamente disciplinadas pelo Código Tributário Nacional, pelo que se configura inválida lei ordinária que venha a disciplinar normas gerais de

direito tributário, matéria reservada a lei complementar. Inaceitável será, portanto, a alteração de tais dispositivos por legislação ordinária, a exemplo do que se poderia cogitar com a Lei 8.212/92, arts. 45 e 46, bem como será necessário homenagear o critério da hierarquia das leis como forma de resolver o aparente conflito de normas.

Notas:

¹ PINTO, Carvalho. **Normas gerais de direito financeiro**. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1949. p. 24

² SAKAKIHARA, Zuudi. [Coomentários ao] Art. 8º, § 2º [da Lei nº 6.830, de 22.09.1980]. In: **Execução Fiscal**: doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 207.

³ Ibid., p. 206.

⁴ Ibid., p. 208

⁵ Ibid., p. 206

O PRAZO PRESCRICIONAL DAS AÇÕES DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO RELATIVAS À TAXA E SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS (TSA)

Gustavo Bastos Seráfico de Assis Carvalho
Procurador Jurídico da SUFRAMA

A Zona Franca de Manaus,

área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram os centros consumidores de seus produtos¹ (BRASIL, 1967. art. 1º),

tem como seu órgão governamental gestor a Superintendência da Zona Franca de Manaus-SUFRAMA, que é a entidade autárquica federal "encarregada da administração das instalações e serviços da Zona Franca"² (BRASIL, 1967, art. 10).

Para a consecução de seu mister, a SUFRAMA necessita, obviamente, de recursos para a manutenção de sua máquina administrativa e para a aplicação em ações voltadas ao fomento do desenvolvimento regional, em ordem a dar concretude à política governamental que lhe deu gênese.

Hodiernamente, a principal fonte de custeio da SUFRAMA é a arrecadação da Taxa de Serviços Administrativos instituída pela Lei 9.960, de 28 de janeiro de 2000.

A Taxa de Serviços Administrativos (TSA) tem como fato gerador "o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição pela Superintendência da Zona Franca de Manaus-SUFRAMA"³ (BRASIL, 2000, art. 1º).

Trata-se, portanto, de espécie tributária cujo fundamento é a atuação direta do ente estatal, que exerce poder de polícia ou presta ou põe à

disposição do contribuinte, serviço público específico e indivisível, conforme o disposto no art. 77 do Código Tributário Nacional.

No que se refere ao lançamento da TSA, o legislador remeteu o disciplinamento da matéria a norma infralegal, consoante o art. 7º da Lei 9.960/2000, *in verbis*:

Art. 7º. O Superintendente da SUFRAMA disporá, em portaria, sobre os prazos e as condições de recolhimento da TSA, inclusive sobre a redução de níveis de cobrança diferenciados para segmentos considerados de interesse para o desenvolvimento da região, sujeita essa redução à homologação do Conselho de Administração da SUFRAMA. (grifo nosso)

O recolhimento da TSA está, hoje, regulamentado pela Portaria nº 197, de 16 de julho de 2004, que estabelece que a exação será vertida aos cofres federais por meio da Guia de Recolhimento Único-GRU, cuja expedição é feita pelo próprio contribuinte mediante acesso a rede mundial de computadores (Internet), nos termos do art. 4º do ato normativo sob comento, e já contém os dados necessários ao seu pagamento.

Lançamento de ofício (ou *ex officio*) é o **procedimento tendente a verificar a ocorrência de fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa por força de lei.** Tal conceito é extraído, na hipótese, da combinação do disposto nos arts. 142 e 149, I, do CTN.

Fica, pois, caracterizado que o tributo de que falamos é lançado *ex officio*.

Em outras palavras, o lançamento da TSA não se sujeita a posterior homologação, dado que feito de ofício.

Esta constatação é de fundamental importância para que passemos a abordar a questão relativa ao prazo de que dispõe o contribuinte para requerer, em juízo, o *quantum* indevidamente pago a título de TSA.

Dito isto, impende reconhecer a inaplicabilidade parcial, em relação à TSA, do teor do art. 173 do CTN, que reza:

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.

Portanto, diferentemente das hipóteses em que o contribuinte declara o *quantum debeat* e efetua o pagamento correspondente, sob condição resolutória, sem a participação do ente tributante (lançamento por homologação – CTN, art. 150), em relação à TSA não há prazo decadencial para que a Administração (a SUFRAMA, no caso) homologue o respectivo lançamento, posto que a apuração dos elementos constitutivos do crédito tributário, que, em última análise, confere exigibilidade à obrigação tributária, foi feita pela própria Administração, que expede, ou coloca à disposição do contribuinte, o documento (GRU) por meio do qual a obrigação há de ser satisfeita e o correlato crédito, por conseguinte, extinto.

Subsiste apenas a hipótese de a Administração não colocar, de imediato, à disposição do contribuinte a GRU correspondente aos serviços utilizados, para o que, evidentemente, dispõe do prazo **decadencial** de 5 (cinco) anos previsto no art. 173 do CTN para efetuar o lançamento de ofício. Ou, ainda, de efetuar lançamentos complementares de ofício, quando revistos os lançamentos originais.

Assim, uma vez pago o valor alegadamente indevido, tem o contribuinte o prazo **prescricional** de 5 (cinco) anos para requerer a restituição. É o que se extrai da leitura dos arts. 165 e 168 do CTN, *ipsis litteris*:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do

seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I – nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II – na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Não cabe aplicar, pois, a nosso sentir, à devolução dos valores pagos a título de TSA o entendimento jurisprudencial consolidado no âmbito do egrégio Superior Tribunal de Justiça segundo o qual o prazo para a repetição do indébito, quando inexistente a homologação expressa, atingiria lapso decenal, resultante da soma dos cinco anos que a Administração tem para homologar o lançamento mais os cinco anos que o contribuinte tem para acionar o Estado (decadência + prescrição).

Admitindo-se a premissa de que a TSA tem seus valores lançados de ofício pela SUFRAMA, que expede a GRU já com os dados de pagamento do tributo, não é apropriado contar-se, em juízo, o prazo prescricional acrescido de mais cinco anos além daqueles estabelecidos no art. 168 do CTN, posto prescindir de homologação (tácita ou expressa) o respectivo lançamento.

Extinto o crédito tributário pelo pagamento do valor lançado de ofício pela Administração, inicia-se, imediatamente, a contagem do prazo

prescricional para o contribuinte demandar em juízo a restituição do *quantum* pago, por força do princípio da *actio nata*.

Não fora isso, mesmo nos casos de tributo cujo lançamento se submete a homologação, a recém editada Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, a pretexto de dar interpretação autêntica ao disposto no art. 168 do CTN, dispôs da seguinte forma:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

A novel alteração legislativa não está sendo resignadamente aceita pelos tribunais pátrios, como é exemplo a ementa de recente julgado do eg. STJ que aponta eiva de inconstitucionalidade no diploma em comento, *litteris*:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ORIENTAÇÃO FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO DO STJ, NA APRECIACÃO DO ERESP 435.835/SC. LC 118/2005: NATUREZA MODIFICATIVA (E NÃO SIMPLEMENTE INTERPRETATIVA) DO SEU ARTIGO 3º. INCONSTITUCIONALIDADE DO SEU ART. 4º, NA PARTE QUE DETERMINA A APLICAÇÃO RETROATIVA. ENTENDIMENTO CONSIGNADO NO VOTO DO ERESP 327.043/DF. CORREÇÃO MONETÁRIA. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DE DIFERENTES ESPÉCIES. SUCESSIVOS REGIMES DE COMPENSAÇÃO. APLICAÇÃO RETROATIVA OU EXAME DA CAUSA À LUZ DO DIREITO SUPERVENIENTE. INVIABILIDADE. JUROS.

1. A 1ª Seção do STJ, no julgamento do ERESP 435.835/SC, Rel. p/ o acórdão Min. José Delgado, sessão de 24.03.2004, consagrou o entendimento segundo o qual o prazo prescricional para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos, contados da data da homologação do lançamento, que, se for tácita, ocorre após cinco anos da realização do fato gerador - sendo irrelevante, para fins de cômputo do prazo prescricional, a causa do indébito. Adota-se o entendimento firmado pela Seção, com ressalva do ponto de vista pessoal, no sentido da subordinação do termo a quo do prazo ao universal princípio da actio nata (voto-vista proferido nos autos do ERESP 423.994/SC, 1ª Seção, Min. Peçanha Martins, sessão de 08.10.2003).

2. O art. 3º da LC 118/2005, a pretexto de interpretar os arts. 150, § 1º, 160, I, do CTN, conferiu-lhes, na verdade, um sentido e um alcance diferente daquele dado pelo Judiciário. Ainda que defensável a "interpretação" dada, não há como negar que a Lei inovou no plano normativo, pois retirou das disposições interpretadas um dos seus sentidos possíveis, justamente aquele tido como correto pelo STJ, intérprete e guardião da legislação federal. Portanto, o art. 3º da LC 118/2005 só pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

3. O artigo 4º, segunda parte, da LC 118/2005, que determina a aplicação retroativa do seu art. 3º, para alcançar inclusive fatos passados, ofende o princípio constitucional da autonomia e independência dos poderes (CF, art. 2º) e o da garantia do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (CF, art. 5º, XXXVI). Ressalva, no particular, do ponto de vista pessoal do relator, no sentido de que cumpre ao órgão fracionário do STJ suscitar o incidente de inconstitucionalidade perante a Corte Especial, nos termos do art. 97 da CF.

[...]

(RESP 714397/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 12.04.2005, DJ 02.05.2005, p. 236)

A questão está longe de ser pacífica, tanto no plano judicial quanto doutrinário. Contudo, independentemente do que venha a ser declarado nos juízos de controle de constitucionalidade (difuso ou concentrado) a respeito da LC 118/2005, mantém-se inabalável, pelos fundamentos aqui declinados, o entendimento de que **a ação de repelição de indébito movida com intuito de reaver os valores pagos a título de TSA só pode atingir os cinco anos imediatamente anteriores ao ajuizamento do feito, considerando que não há se falar, na espécie, em mais cinco anos de prazo para a homologação tácita do lançamento da exação.**

¹ BRASIL. Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. **Lex: legislação federal e marginalia**, São Paulo, v. 31, p. 665-671, 1967.

² Ibid., p. 665.

³ BRASIL. Lei nº 9.960, de 28 de janeiro de 2000. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, n. 20-A, 29 jan. 2000. Seção 1, p.1.

AS VEXATAE QUAESTIONES DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR

Mário Antonio Sussmann

Advogado em Manaus-AM

1 Conceitos

Antes de analisar a dissolução irregular das sociedades, cumpre aclarar aquilo que se dissolve, ou seja, o até então existente.

Não se pretende esgotar as espécies, mas concentrá-las, tanto quanto possível, em menor número de definições.

A não-personificada é a sociedade regularmente constituída a que falta registro (Cód. Civil arts. 986 e ss.). Na verdade é momentânea, personificando-se com o registro. A de fato, pessoas que se reúnem para atividade em comum, sem intenção de formalizar sociedade. A irregular, sem registro constitutivo. E a regular, devidamente registrada.

A não-personificada, sem registro ao longo do tempo próprio ou razoável para fazê-lo, converte-se em irregular. Mas dissolução não houve, já que inexistiu formalmente. A de fato esgota-se na conclusão da atividade que foi sua causa. Esta não se pode desconstituir em face de registro que não chegou a haver. Apenas a regular pode ser dissolvida sem baixa no registro.

Na literalidade, dissolução irregular é a da empresa que se desativa, ou fisicamente desaparece, sem baixa no registro correspondente, a que precedem diversos procedimentos.

Luiz Felipe Silveira Difini (Manual de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 204), acrescenta à falta da observância burocrática a divisão ou dissipação do estoque de bens sem saldar obrigações pendentes, inclusive fiscais. O conceito passa a abranger a disposição irregular sobre o destino dos bens da pessoa jurídica, gerando a responsabilidade dos sócios.

O mesmo autor registra ser hoje dominante no STJ a tese de que o não-recolhimento do tributo, por si só, não enseja a responsabilidade dos sócios, ainda que exerçam gerência, sendo necessário provar que agiram com fraude ou excesso de poderes.

O Exmo. Sr. Ministro José Delgado, na Primeira Turma do STJ, AI 2004/00541100-6, DJ 28.02.2005, p. 216, manifesta-se que a responsabilidade se transfere aos sócios se desconhecida a destinação dos bens.

Cristalino que são abordagens diversas: a dissolução irregular e a atribuição de responsabilidade aos sócios ou a outros **agentes**, posto que de condutas tratam os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Como não se excepciona que a pessoa jurídica possa simplesmente **desaparecer**, há de prevalecer, em princípio, que será irregular toda sociedade desfeita que continua com registro na junta comercial. A previsão do CTN quanto à imputação subjetiva das figuras referidas no seu art. 134 é **repercussão** ou **efeito** e não **situação** (dissolução irregular).

2 A valoração da conduta

A destinação dos bens implica em valoração da conduta, com ou sem má-fé. No segundo caso diversas podem ser as causas, desde a **alea** dos negócios, até o **fato de príncipe**, que a doutrina e a jurisprudência do E. STJ equiparam a caso fortuito ou força maior. Em todas estas hipóteses há o liame da **irresistibilidade**.

Podem os sócios dar destinação indevida aos bens da empresa e torná-la inviável. Pode ainda algum ato de administrador, mandatário ou até mesmo empregado, ser de tal maneira lesivo que igualmente inviabilize a empresa. **Há, portanto, nexos de causalidade. A mera dissolução atinge os sócios que perdem a empresa, mas não é suficiente para demonstrar que são os responsáveis pelo fato.**

O *caput* do artigo 135 do CTN, se pretendesse o **redirecionamento por automatismo**, teria formulado com redação de onde se extraísse a norma: **quando a pessoa jurídica não quitar o tributo devido, são pessoalmente responsáveis**, seguindo-se lista, com **benefício de ordem** ou não.

A maior evidência do princípio subjetivo está no inciso III, art. 135 do CTN, que inclui até empregados.

E ainda: quando responderão as pessoas referidas no artigo 134 do CTN, e os mandatários, prepostos e empregados, os diretores, gerentes ou

representantes de pessoas jurídicas de direito privado senão quando for **apurado o ato do indigitado em que se concentre a responsabilidade pessoal?**

Ou por outras palavras, qual ou quais dos elencados na lei serão pessoalmente responsabilizados senão através da apuração fática onde se obedeça ao devido processo legal, inclusive na fase administrativa?

Na hipótese de atraso de tributo, sem investigação, **o eventual redirecionamento para qualquer das pessoas físicas passíveis torna-se aleatório.** Por que redirecionar para o gerente e não para o procurador ou para o empregado? Ser sócio é situação jurídica, enquanto os dispositivos em causa do CTN verificam condutas.

O entendimento, para além do mero cumprimento de exigências burocráticas, de que toda dissolução é irregular é indução às avessas: em vez do particular para o geral, qualquer caso particular se enquadra no geral.

3 O momento da dissolução

Na concreticidade da vida o desfazimento da pessoa jurídica pode ser um processo, com o encolhimento das vendas, do estabelecimento ou diminuição do número de filiais. Enquanto estiver funcionando, ou ao menos com potencial de operações, não há como falar em desativação/dissolução em face da obviedade de que continua em funcionamento. É no momento em que sua atividade paralisa de todo que - é até redundância - ocorre sua desativação, pré-condição para a dissolução. A desativação, portanto, é **fenômeno** instantâneo. Os que ligam a dissolução irregular e este momento elucubram no plano da concreticidade, mas não no mundo jurídico. Isso porque há permissivos, e até imperativos, para a **continuidade formal** da sociedade.

Há, por conseguinte, de se distinguir a sociedade que se dissolve no **mundo fático** sem que o mesmo ocorra, ao menos de imediato, no **mundo jurídico**.

4 O Código Comercial e o Código Civil

Em seu artigo 335 o Código Comercial relaciona as hipóteses de dissolução da empresa e dispõe:

"Em todos os casos deve continuar a sociedade, somente para se ultimarem as negociações pendentes, procedendo-se à liquidação das ultimadas."

As implicações se impõem cristalinas: as negociações pendentes, sendo intuitivo que incluem processos administrativos e judiciais não-encerrados, devem ser concluídas. Só podem prosseguir com negociações as pessoas jurídicas **ainda** autorizadas porque, se dada a baixa, tornar-se-iam **inexistentes**, e portanto **impossibilitadas** ou **impedidas** de participar de negociações a serem ultimadas.

Exsurge da lei o diferimento em que há de ocorrer a dissolução: quando concluída a última negociação pendente. Até então não há como se apontar dissolução, muito menos irregular.

O Código Civil, no artigo 1.033, IV, relaciona como causa de dissolução da sociedade a unipessoalidade por mais de cento e oitenta dias.

Admita-se a hipótese de sociedade por quotas de responsabilidade limitada com dois sócios e um faleça, deixando como herdeiro menor impúbere. O inventário tende a ultrapassar seis meses. Se nenhum herdeiro quiser integrar a pessoa jurídica, a unipessoalidade só poderá ser superada com a venda de quotas originais de um e/ou do outro sócio convertidas em espólio, que no entanto terá de esperar o encerramento do inventário onde intervém, necessariamente, o Ministério Público.

Pode ser que o sócio sobrevivente não consiga superar a unipessoalidade no prazo de lei, que o negócio permaneça rentável, a natureza do objeto social obstaculize a firma individual, e, se não houver impedimento, não poderá constituí-la antes de encerrado o inventário.

Não se pretende discorrer sobre os prejuízos econômicos e sociais ou **preferir** alternativas hipotéticas para o sócio na hipótese, apenas chamar a atenção para que as decisões judiciais não surtem aos borbotões, mas vinculadas efetivamente ao caso específico, até porque a garantia constitucional de acesso ao Judiciário é o direito ao julgamento

individualizado, ou seja, consideradas as circunstâncias e peculiaridades pertinentes a cada caso.

No comando do Código Comercial a empresa desfeita pode, ou deve continuar a existir formalmente durante a pendência de negociações. Porque *ex lege*, a desativação sem a baixa não constitui dissolução irregular. No exemplo inspirado no Código Civil, se a unipessoalidade ultrapassar os seis meses e ainda constar no contrato social o nome do sócio falecido, haverá inveridicidade. Deve o sócio, em tese, apresentar a certidão de óbito ao registro correspondente. Mas a destinação das quotas resguarda-se aos herdeiros. O inventariante até pode fiscalizar a empresa, mas não intervir sem consentimento ou ordem judicial. A unipessoalidade além do prazo é **causa** de dissolução. Sem baixa, reputar-se-á irregular. A **causa** foi o descumprimento do requisito, mas este requisito não resulta da conduta do sócio sobrevivente, no exemplo da pendência do inventário.

Em resumo, o entendimento de que toda dissolução é irregular é indução às avessas: em vez de do particular para o geral, qualquer caso particular se enquadra no geral.

Concessa venia, tal entendimento colide frontalmente com os arts. 134 e 135 do CTN, que determinam apuração de conduta. Porque cada conduta é necessariamente individualizada, impossível conceber que o caso particular se enquadre por automatismo no geral.

5 Do exame preliminar

Para facilitar a exposição, enfoca-se de imediato apenas o artigo 335 do Código Comercial.

Havendo pendência de negociações pela empresa paralisada ou desativada, elementar que descabe, **neste momento ou fase**, a atribuição de dissolução irregular, sendo afastada a incidência do art. 134 do CTN.

Cediço que a função do exame preliminar é esclarecer a incidência da norma. Óbvio que se não há pendência de negociações, a análise se dá à luz do CTN, em especial do art. 134, sem esquecer que se impõe determinar condutas para a sua aplicação, o que se estende ao art. 135.

Trata-se de clássica aplicação do aforisma **dá-me o fato que te darei a lei**.

É decisão equivocada apelar ab *initio* para o CTN se nos autos se informa a pendência de negociações, mesmo porque, para haver débito tributário devido, indispensável a determinação do *quantum* que pode depender do trânsito em julgado de ação anulatória, por exemplo.

6 A dissolução irregular e o art. 135 do CTN

Dispõe o CTN:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Exige-se, portanto, antes de redirecionar a execução fiscal:

1 - Obrigação tributária de ato praticado com excesso de poder ou infração de lei. Não é, por conseguinte, qualquer obrigação, mas a que se origina de conduta irregular, tornando imprescindível a imputação subjetiva;

2 - **A individualização fática** do excesso de poder ou infração de lei;

3 - A imputação e prova da autoria ou conduta entre os possíveis agentes elencados nos arts. 134 e 135, CTN, que incluem até empregados.

A questão que se coloca, sem prejuízo de determinar a responsabilidade subjetiva para a imputação de responsabilidade pessoal, é se a infração de lei referida no art. 135 alcança a dissolução irregular de que trata o art. 134, ambos do CTN.

Infração de lei, no art. 135, são as obrigações tributárias resultantes de atos ilegítimos. A dissolução irregular da sociedade, em si mesma, não gera nenhuma obrigação tributária, apenas, eventualmente, pode deixar sem pagamento o que era devido pela sociedade quando em atividade. Excetuando-se, exemplificativamente, o alvará de funcionamento, que pode ser cobrado mesmo com a empresa paralisada, mas sem baixa, os débitos tributários, regra geral, surgem da atividade empresarial. Se dissolvida ou

paralisada, todos os débitos tributários foram necessariamente gerados **antes**.

Mesmo a hipótese de imposto de renda devido pela empresa desfeita, o fato gerador remete-se ao tempo em que existia, ao período antecedente. Não se vislumbra, portanto, a aplicação do art. 135 do CTN à dissolução irregular porque esta gera a **inadimplência** e não **obrigação tributária** que pode ser transferida (redirecionada) ou não.

7 A hermenêutica e a topologia

Dispõe o art. 134 do CTN:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(omissis)

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Exige-se por igual:

- 1) que o ato ou a omissão sejam identificados;
- 2) Que o ato ou omissão tenham sua autoria especificamente atribuída;
- 3) Que ao indigitado se garanta o direito à ampla defesa e ao contraditório, ou seja, o **devido processo legal**, se o caso, desde a fase administrativa. Não há, por conseguinte, atribuição de responsabilidade ou omissão por mera presunção.

De novo sobressai, no *caput*, a imputação subjetiva: "nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis".

Além de, conforme demonstrado no item anterior, o art. 135 do CTN não se estender como infração de lei a dissolução irregular da sociedade, claramente o art. 134 do CTN também excluiu a "dissolução" das sociedades

como infração enquadrável no art. 135 do mesmo diploma por torná-la **dispositivo específico que derroga o gênero.**

Há de se atender ao princípio topológico assinalado por notáveis hermenêutas, destacando-se Carlos Maximiliano.

A dissolução irregular é prevista em artigo (134) que antecede o conceito genérico de infração à lei (135), restringindo a obrigação apenas às multas moratórias e às sociedades de pessoas.

A antecedência integrou, com exclusividade, no artigo 134, do CTN, a dissolução irregular, ou seja, excluiu como infração à lei prevista no artigo 135 do mesmo diploma, que remete às pessoas referidas no artigo anterior, **mas não às situações nele previstas, e requer, para sua incidência, que nasça obrigação tributária, o que, conforme exposto, incorre.**

Outro seria o alcance da norma, se houvesse primeiro a previsão de dissolução irregular da sociedade em geral como infração à lei, eventualmente alcançando as pessoas físicas, e em seguida se excepcionasse, apenas com as multas moratórias, a sociedade de pessoas.

Há de se reverenciar a parêmia **Jura scripta vigilantibus: as leis foram escritas por aqueles que não são negligentes.**

Ao atribuir a solidariedade aos sócios apenas na sociedade de pessoas, e não nas sociedades de outros tipos, em face dos atos ou omissões que às pessoas que a formam forem imputáveis, o art. 134 do CTN, pela própria essência da sociedade de pessoas que é *intuitu personae*, diminuiu a separação entre as identidades de pessoa jurídica e de pessoa física.

Aliás, há coerência de vinculação quanto às demais pessoas referidas no art. 134 do CTN: os pais com os filhos; os tutores e curadores por seus tutelados e curatelados; os administradores de bens de terceiros que agem como se titulares fossem; o síndico e o comissário pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício.

Persiste a imputação subjetiva: o síndico não será solidário se a massa falida for insuficiente para quitar a Fazenda, mas se a preterir em favor de credor quirografário. Os tabeliães dos registros de imóveis se não diligenciarem o pagamento dos tributos por ocasião da formalização das transações.

Em todas as previsões ressalta a vinculação pessoal com a responsabilidade atribuída em razão da função, culminando, no inciso VII, do art. 134 do CTN, com os sócios das sociedades de pessoas.

Podem os sócios dar destinação indevida aos bens da empresa e torná-la inviável. Pode ainda algum ato de administrador, mandatário ou até mesmo empregado, ser de tal maneira lesivo que igualmente inviabilize a empresa, sem esquecer a *alea dos negócios*. **Há, portanto, nexos de causalidade. A mera dissolução atinge os sócios que perdem a empresa, mas não é suficiente para demonstrar que são os responsáveis pelo fato.**

O caput do artigo 135 do CTN, se pretendesse o **redirecionamento por automatismo**, seria formulado com redação de onde se extraísse a norma: **quando a pessoa jurídica não quitar o tributo devido, são pessoalmente responsáveis**, seguindo-se lista, com **benefício de ordem** ou não.

A maior evidência do princípio subjetivo está no inciso III, que inclui até empregados.

E ainda: quando responderão as pessoas referidas no artigo 134 CTN, e os mandatários, prepostos e empregados, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado senão quando for **apurado o ato do indigitado em que se concentre a responsabilidade pessoal?**

Ou por outras palavras, qual ou quais dos elencados na lei serão pessoalmente responsabilizados senão através da apuração fática onde se obedeça ao devido processo legal, inclusive na fase administrativa?

Na hipótese de atraso de tributo, sem investigação, **o redirecionamento torna-se aleatório**. Por que redirecionar para o gerente e não para o procurador ou para o empregado? Conforme observado supra, ser sócio é situação jurídica, enquanto os dispositivos em causa do CTN verificam condutas.

Há que se apurar o ato ensejador da responsabilidade e o art. 135 do CTN é cristalino ao diferenciar entre o ato do administrador e o da pessoa jurídica.

8 Da prática predominante

A Constituição vem sendo regularmente agredida, em várias de suas garantias, com o redirecionamento das execuções fiscais, por mero automatismo para as pessoas físicas dos sócios, sem prévia imputação subjetiva na fase administrativa, sem o pronunciamento jurisdicional que reconheça a imputação. A **escolha** é pela situação jurídica e não pela conduta.

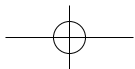
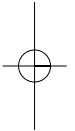
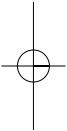
A comodidade ou o acúmulo de trabalho somada, ainda, a inconsciência do reflexo da processualística sobre a vida das pessoas - já ouvi de procurador fazendário, diante de redirecionamento evidentemente absurdo, "ora, doutor, o senhor está recebendo honorários, o contribuinte que se defenda" e de secretário da fazenda, sobre o mesmo tema, "dez contestam, mas cinco pagam e aí está o nosso ganho", absoluto desrespeito ao art. 37 da CF - não servem, a qualquer título, de justificativa para o redirecionamento aleatório. E assim se emperra o Judiciário.

A aplaudir, enfaticamente, os magistrados e tribunais que vêm condicionando o redirecionamento à imputação subjetiva, respeitado o devido processo legal.

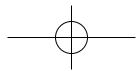
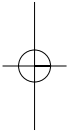
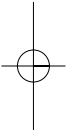
Suas posturas e decisões vêm sendo o **sal da terra** contra os que divorciam do processo, como se fosse apenas burocracia, das injustiças e sofrimentos provocados por decisões arbitrárias, angústias que duram tanto quanto o percurso até a decisão transitada em julgado. Ou seja, muito tempo.

São esses Magistrados resposta coerente e engrandecedora, coerentes com o postulado de Jürgen Habermas e Niklas Luhman: a jurisprudência se legitima quando deixa de defender primordialmente os poderes do Estado para defender os direitos do cidadão **no Estado**.

O Julgador não está a serviço da arrecadação, mas do Direito que se faz Justiça.



MEMORIAL



JUÍZA FEDERAL ISA TÂNIA CANTÃO BARÃO P. DA COSTA

Além de graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, a Doutora Isa Tânia Barão Pessoa da Costa é Mestre em Direito Internacional, em Política Européia e em Direito Marítimo e Aéreo pela Université Libre de Bruxelles.

No Centre Européen Universitaire de Nancy, pertecente à Université de Nancy.

No início de sua carreira lecionou na Escola de Altos Estudos de Administração Internacional, no Rio de Janeiro e na Pontifícia Universidade Católica do mesmo Estado.



Posteriormente, na República de El Salvador, ensinou História das Doutrinas Políticas e Jusrisprudência y Ciências Sociales de la Univarsidad de El Salvador.

No Brasil, exerceu as funções de Assessora Jurídica na Consultoria Jurídica do Ministério das Relações Exteriores e ocupou o cargo de Procuradora da Fazenda Nacional, lotada na Procuradoria Geral, em razão do que exerceu na Coordenadoria de Operações Financeiras a atribuição de efetuar o controle de legalidade das contratações financeiras com entidades privadas e organismos internacionais, tais como o Banco Mundial e o BID.

No âmbito da Justiça Federal, iniciou sua carreira na Seção Judiciária do Estado do Amazonas, em 3 de agosto de 1990, na qual foi dois anos Diretora do Foro.

Em nosso Estado, integrou o Tribunal Regional Eleitoral, na vaga destinada a um Juiz Federal.

Interinamente respondeu pelas Seccionais dos Estados do Acre e de Roraima.

Removida para Brasília, é titular da 13ª Vara da Seção Judiciária do Distrito Federal desde que esta foi criada em dezembro de 1992.

Com o objetivo de reviver um momento da própria história, a Seção Judiciária do Amazonas resgata de seus arquivos um dos pronunciamentos jurisdicionais da ilustre magistrada e o publica nesta edição, com o que lhe presta justa e merecida homenagem.

SENTENÇA

Sentença nº. 134/91 -2ª VARA

Classe VII AÇÃO CRIMINAL Nº 89.0963-0

Autora: JUSTIÇA PÚBLICA

Réu: MÁRIO ADOLFO

Juíza Federal Subst.: DRª ISA TÂNIA CANTÃO BARÃO PESSOA DA COSTA

Vistos, etc.

MÁRIO ADOLFO ARYCE DE CASTRO foi denunciado (fls. 2/4), como incurso nas penas dos artigos 21 e 22, c/c o artigo 23, II e III, da Lei 5.250/67, por haver publicado artigo (fls.5), em 2.4.89, contendo afirmações e fotografia injuriosas e difamatórias, transcritas no corpo da denúncia, contra a pessoa do Delegado Regional da SUNAB.

Diz o representante do Ministério Público Federal que "o achincalhe publicado contra a autoridade representante está ilustrado com fotografia flagrantemente injuriosa" ao ofendido "porque através da fotomontagem o rosto do Delegado Regional da SUNAB é sobreposto a um corpo em meio a um grupo de marginais indecorosamente nus, apenas cobertos por folhas de jornais" (fls. 2). Eis a legenda que acompanha a fotografia: "A crise do abastecimento atinge também o vestuário. Na foto, uma equipe da Sunab sai para mais uma fiscalização".

Aponta o ilustre Representante do Ministério Público Federal as frases ofensivas à pessoa do dirigente da SUNAB, órgão público controlador de preços:

"Depois da carne, do frango e do óleo, a crise de abastecimento provocada pelo PCV (Porra que Choque de Verão) atingiu agora o vestuário e muitos brasileiros e brasileiras que não abasteceram seus estoques de cuecas e calcinhas, tiveram que apelar para o jornal".

– Infelizmente temos que admitir que esta é a verdade nua e crua – admitiu o Delegado Geral da Sunab (Sabendo Usar Não Aparece a Bunda), Oi Ama.

Oi Ama disse que está muito difícil, mas vai tentar fazer os donos de supermercados colocarem seus produtos à venda, principalmente o frango:

– Comigo eles vão ter que soltar a franga! – disse aos seus fiscais o delegado geral da SU-NABundinha Não Vai Nada. Já em relação à carne, ele disse que não pode fazer nada.

– A carne é fraca e agora, quem quiser comer, vai ter que abater as lebres ou se virar com carne de veado! - finalizou Oi Ama."

Constam dos autos: a defesa prévia (fls. 14/15), o recebimento da denúncia (fls. 17), qualificação e interrogatório do réu (fls. 22), alegações finais (fls. 25/27) e as defesas (fls. 28/32).

A acusação ratifica os termos da denúncia e pede a condenação do réu; a defesa, sua absolvição.

É o relatório. Decido.

Do exposto, conclui-se que a denúncia foi oferecida em razão do teor injurioso e difamatório do artigo, publicada no dia 02.04.89 (fls. 05).

Recebida a denúncia, em 2 de agosto de 1989, interrompeu o curso da prescrição, vez que as causas interruptivas da prescrição arroladas no artigo 117 do CP abrangem, também, os delitos cometidos pela imprensa.

Na verdade, o artigo 48, da Lei 5.250/67 (editada quando em vigor a antiga Parte Geral do C.P.), ordena sejam usadas as normas deste diploma legal quanto às matérias que deixa de disciplinar.

O Código Penal, por seu turno, em seu artigo 10 (atual artigo 12 da Lei 7.209/84), é expresso sobre a extensibilidade das regras gerais aos fatos incriminados por leis especiais.

Face à clareza dos cânones mencionados, haveria incoerência se no texto da Lei de Imprensa ou de outras leis especiais, viesse a transcrever-se

os incisos do art. 117 do CP, que ele mesmo mandou aplicar. Retranscrevê-los constituiria redundância.

É bem verdade, que a matéria não foi sumulada, como no caso dos crimes falimentares (Súmula 592 do STF): "nos crimes falimentares, aplicam-se as causas interruptivas da prescrição, previstas no Código Penal". Contudo, os precedentes jurisprudenciais são numerosíssimos: RTJ 38/558, 46/677 E 562, 48/339, 54/224, 55/203, 61/581 E 579, 66/61, 71/656, 73/96, 49/333, 50/595 e 73/97. Além da autoridade da jurisprudência referida, assim, apregoam renomados catedráticos, tais como Antônio Rodrigues Porto (Da Prescrição Penal, 2ª ed. 1977, nº 86, págs. 169 e 170), Magalhães Noronha (Direito Penal, 9ª ed. Vol. I/404), Damásio Evangelista de Jesus (Parte Geral, 10ª ed. Pág. 645) e Nelson Hungria (Comentários ao Código Penal, 4ª ed. vol. I, págs. 213 e 214).

O artigo mencionado foi publicado no Suplemento do Jornal "Amazonas em Tempo", denominado "Candiru", aliás, maroto peixe das águas amazônicas.

Nas alegações finais, a douta Representante do Ministério Público Federal julga que o decoro e a honra do ofendido foram atingidos: presente, logo, a infração da injúria, pois juntamente com a desonra está o "animus injuriandi" Também, presentes as imputações difamatórias, ao atingir "as atividades do órgão, denegrindo a imagem do ofendido, de seus servidores, desmoralizando-os em suas atividades perante a sociedade, tornando-se evidente, pois, o "animus difamandi" na vontade de ofender, de denegrir a reputação do órgão" (fls. 27).

Antes de qualquer apreciação sobre os anima a serem detectados no artigo, cabe tecer algumas considerações sobre o ser sociológico, destinatário do que é publicado, neste largamente tropical, miscigenado e "sui generis" país Brasil.

Dizem que ele é produto de três raças tristes. Ao povo, atribuído feito raro na História, sobretudo, quando situada a ocorrência neste fracionado continente, em que a identidade nacional dos vizinhos só se realizou após resolverem-se fundas dissensões internas, conturbadoras da vida política. Basta voltar-se ao caso da próxima Argentina, que só logrou alcançar a estabilidade federal decorrido mais de meio século da Independência, e depois de percorrer um Gólgota de lutas fratricidas, de que são exemplos

claros as rivalidades intestinas do tempo de Rosas (1828-1852). Por outro lado, a dissolução das Províncias Unidas do Rio da Prata, de onde se foram quatro Estados soberanos, bem como de outras entidades hispânicas, coloca a gente nossa à margem do que ocorre em volta, e faz "sui generis" a nossa conduta em nascer territorialmente unidos e aí permanecer coesos, meio às diferenças inerentes ao grande fenômeno dos Brasis que formam a nacionalidade única.

Roger Bastide identifica apenas dois, contudo, a pluralidade aí não se contém. Na nossa sociedade, caboclos nisseis, descendentes de polacos e de outros, conservando a tradição e o peculiar, convergem esforços, para compor uma sociedade de multirracial, de índole amena, em que o "jeito" é arte e a "gozação" uma constante.

Fala-se que o país realizou a simbiose dos contrários econômicos absolutos, cuja fórmula é a BELÍNDIA, isto é, misto de Bélgica e de Índia, visto concentrar a prosperidade e opulência de poucos e a orfandade de recursos da maioria.

O que se constata, na realidade nossa, é a presença de um povo pouquíssimo dado ao tratamento formal: Nossos Chefes de Estado são referidos por prenomes, nomes de guerra, como se vizinhos fossem de geminada casa. No que toca às nossas entidades e instituições, diferentemente de povos hispânicos: "si hay autoridad, soy contra", para nós, se há autoridade, vamos "goza-la". Por isso, os fatos públicos não escapam ao gracejo vitriólico, ao trocadilho esperto, à fabricação da piada, ou mesmo à sua inclusão em tema de Escola de Samba. Aliás, o carnaval deste ano tratou da questão – indisponibilidade dos cruzados – com a irreverência inerente ao humor brasileiro, logo, à cultura do povo.

As considerações aqui feitas aplicam-se aos fatos da denúncia, já que postura irreverente é a marca do humor nacional, quando o assunto é poder ou autoridade.

O texto incriminado não foi escrito para uma sociedade vitoriana e nem o seu autor tem o estilo de um Bernard Shaw. Foi escrito no país Brasil e para o seu informal povo, que na sua grande maioria é constituído de descalços, descamisados ou desdentados, quando não se reúne na mesma pessoa toda a deserdação. Mas não apenas a grande maioria, já que até os mais aquinhoados não se esquivam do festival da "gozação" geral e irrestrita.

É, em tal contexto sociológico, que o artigo deve ser apreciado.

Conforme exposto, o réu com a denúncia, ficou incurso nas penas dos artigos 21 e 22 c/c o artigo 23, II e III da Lei nº 5.250/67. Tratam os citados artigos 21 e 22 de difamação e de injúria, sendo que difamar alguém é imputar-lhe fato ofensivo à sua reputação, enquanto que injuriar alguém é ofender-lhe a dignidade ou decoro.

Assim, a difamação significa imputação de fato preciso, específico, concreto, determinado. Somente o fato assim vestido pode ser considerado difamação.

Qual fato, no caso, foi imputado ao ofendido que lhe ferisse a reputação? ou a pessoa jurídica? O de dizer que a crise no abastecimento deixa os fiscais em tal apuro, que se lhes escasseia a vestimenta? Em que as afirmações feitas acarretaram a desestima ou a reprovação do círculo social em que vive o sujeito passivo ou afetaram o bom nome da SUNAB? Não vislumbro nenhum animus difamandi, mas apenas, animus jocandi ao sabor brasileiro. Se ele não atende ao gosto de espíritos mais refinados, nem por isso, há de se identificar fato determinado e idôneo a lesar a reputação do ofendido.

Quanto à ofensa à dignidade e ao decoro a constituir a injúria, diz Nelson Hungria (Comentários ao Código Penal, 1945, vol. VI, pág. 81):

"Um de seus traços característicos é a genérica atribuição de qualidades deprimentes ou reprováveis ou a vaga imputação de vícios ou defeitos vexatórios. Traduz uma opinião pessoal do agente, desacompanhada de menção dos fatos concretos ou precisos. É a palavra insultuosa, o epíteto aviltante, o xingamento, o impropério, o gesto ultrajante, todo e qualquer ato, enfim, que exprima desprezo, escárnio, ludíbrio".

Na injúria existe o proposital, consciente e maldoso menosprezo à pessoa do próximo, exteriorizado mediante impropérios ultrajantes, gestos ou escritos que vilipêdiam a honra alheia.

Entendo, aqui, também, que da leitura do texto não transparece o animus injuriandi. Trata-se uma página de humor, do "humor povão", tosco e irreverente, cuja finalidade é fazer rir de um estado de coisas, (abastecimento), que o povão, a quem o artigo se destina, tolera, e ao qual

não resta outro conforto a não ser o riso. A linguagem do artigo é adequada ao "mood" geral, ao espírito de "gozação" inerente à gente nossa.

Condenar o humorista Mário Adolfo, significa condenar uma genuína manifestação desta cultura miscigenada, isto é, o humor brasileiro de cada dia, que funciona como uma espécie de pão incorpóreo a sustentar a leveza do ser nacional.

Face ao exposto, julgo improcedente a denúncia e absolvo o réu Mário Adolfo com base no inciso III, do artigo 386, do Código de Processo Penal.

Após o trânsito em julgado desta decisão, ordeno o cancelamento dos registros policiais e cartorários.

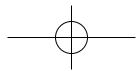
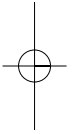
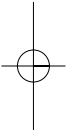
Custas "ex lege".

P. R. I.

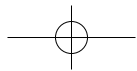
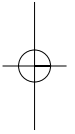
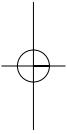
Manaus, 27 de maio de 1991.

ISA TÂNIA CANTÃO BARÃO PESSOA DA COSTA

Juíza Federal Substituta



DECISÕES



PROCESSO: Nº _____/2005-3ª VARA
CLASSE: 01200 - PREVIDENCIÁRIA
AUTOR: JOSÉ ROBERTO DOS SANTOS ESTEVES
RÉU: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
JUIZ FEDERAL: BRUNO AUGUSTO SANTOS OLIVEIRA

DECISÃO

Trata-se de Ação Ordinária Previdenciária com pedido de antecipação de tutela proposta por José Roberto dos Santos Esteves em face do INSS objetivando a concessão de aposentadoria por tempo de serviço.

Aduz, em síntese, que requereu benefício de aposentadoria por tempo de contribuição amparado no implemento de trinta anos de serviço até o advento da EC nº 20/98, totalizados a partir da conversão de períodos em atividades prestadas em condições especiais de insalubridade, com exposição a riscos acentuados à saúde e à integridade física, tendo seu pedido sido indeferido pela autarquia-ré ao argumento de falta de tempo de serviço.

Acompanham a inicial de fls. 02/09 os documentos de fls. 10/81.

Despacho de fls. 83 no qual o Juízo se reserva a apreciar o pedido de antecipação de tutela após a contestação.

Devidamente citada, apresentou a ré a contestação de fls. 87/92. Não suscitou preliminares. No mérito, alega, sinteticamente, que as atividades exercidas pelo segurado, tais como local e condições de trabalho descritas não se enquadram nos moldes do Decreto 83.080/79 e do quadro anexo do Decreto 53.831/64.

Acompanham a contestação os documentos de fls. 93/163.

Conclusos. Decido.

Entendo presentes na sua inteireza os requisitos previstos no art. 273, do Código de Processo Civil, para o deferimento do pedido de antecipação dos efeitos da tutela.

A recusa da autarquia-ré fundamenta-se, basicamente, na ausência de

comprovação do exercício de atividade especial, a qual deve obedecer ao disposto nos termos da Lei 8.213/91 e do Decreto 3.048/99.

Contudo, convém ressaltar que a caracterização e a comprovação do tempo de atividade sob condições especiais obedecerão ao disposto na legislação vigente à época da prestação do serviço, conforme estatui o § 1º do artigo 70 do Decreto 3.048/99, já tendo assim inclusive se manifestado o STJ no Resp 441.469-RS, Rel. Min. Hamilton Carvalho, DJ 11/02/2003:

VIGILANTE. TEMPO DE SERVIÇO. A questão está em saber se a função de vigilante ou vigia bancário pode ser enquadrada como atividade de natureza especial (insalubre ou perigosa), para fins de averbação de tempo de serviço. A Terceira Seção pacificou entendimento no sentido de que o tempo de serviço é regido pela lei vigente ao tempo da sua prestação. Se o trabalhador laborou em condições adversas e a lei da época permitia sua contagem de forma mais vantajosa, o tempo de serviço assim deve ser contado.

Os períodos laborados nas empresas Elevadores Otis e Exaplas Resinta de Produtos Plásticos Ltda. foram abrangidos pelo decreto nº 53.831/64, que exigia para configuração do exercício de atividades em situações adversas à integridade e saúde do trabalhador tão-somente o enquadramento do trabalhador na categoria profissional prevista como fruidora da aposentadoria especial.

A necessidade de apresentação de laudo técnico somente surgiu com o advento da lei 9.032/95, que alterou a redação do artigo 57 da lei 8.213/91. Como se trata de norma que restringe o cômputo do tempo de serviço pelo segurado, entendo que a sua aplicação não pode alcançar fatos pretéritos, em respeito ao direito adquirido.

O anexo do Decreto 53.831/64 considerava como atividade insalubre aquela sujeita a ruídos acima de 80 decibéis (código 1.1.6), sendo que os laudos acostados pelo autor atestam a exposição a ruídos acima de 85 decibéis.

O requerente desempenhou as funções de aprendiz, auxiliar de ferramentaria, retificador ferramenteiro e supervisor técnico de ferramentaria. Nada obstante as primeiras atividades não estarem

expressamente mencionadas no quadro anexo do decreto 53.831/64, inclino-me ao entendimento jurisprudencial que considera aquele rol meramente exemplificativo e não taxativo, mormente porque comprovada inequivocamente a sua exposição a fatores insalubres. A título ilustrativo transcrevo o seguinte julgado:

PREVIDENCIÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. APOSENTADORIA. CONVERSÃO DO TEMPO ESPECIAL. COMPROVAÇÃO. ANEXOS I E II DO DECRETO 83.080/79. CLASSIFICAÇÃO EXEMPLIFICATIVA. PRESTAÇÕES PRETÉRITAS.

1. O mandado de segurança é via processual adequada para proteção de direito líquido e certo. Insurgindo-se contra o ato da autoridade impetrada denegatória da aposentadoria por tempo de serviço, é viável o remédio constitucional escolhido.
2. Comprovado o exercício de atividade considerada nociva à saúde, por prova documental, e, ainda, preenchidos os requisitos necessários à aposentadoria proporcional antes de publicação da EC 20, o segurado tem direito à conversão do tempo de atividade especial em tempo de atividade comum para fins de aposentadoria.
3. "Comprovado por perícia as atividades insalubres prejudiciais à saúde e integridade física, deve esse tempo ser reconhecido, apesar de não constar dos Anexos I e II do Decreto 83.080/79, uma vez que a classificação constante desse decreto tem sentido apenas exemplificativo, consoante reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça." (AC 93.01.33281-7, Juiz Amilcar Machado, DJ de 04/12/2000, p. 3.) Precedentes do TRF- 1ª Região e do Superior Tribunal de Justiça.
4. A fixação do termo inicial para o pagamento do benefício a partir do ajuizamento da ação não comporta prestações pretéritas, assim entendidas aquelas devidas em período anterior à impetração do mandado de segurança
5. Apelação e remessa oficial improvidas (TRF 1ª

Região, 2ª Turma, AMS 2001.38.00.026951-1/MG, Rel. Dês. Federal Tourinho Neto, DJ 23/05/2003, p.86)

Denote-se que os laudos acostados pelo autor foram produzidos após o transcurso de longo período de tempo em relação aos fatos em apuração, de acordo com as condições atuais do ambiente periciado, onde são inegáveis o surgimento de máquinas menos ruidosas e o maior rigor quanto às normas de proteção à saúde do trabalhador, e, ainda assim, indicam a exposição de ruídos acima de 85 decibéis.

Impende salientar, ainda, que o uso do Equipamento Individual de Proteção não elide a natureza insalubre da atividade desempenhada e nem afasta a certeza da efetiva exposição àquele fator, pois a sua função primordial é apenas amenizar os efeitos nocivos daqueles elementos sobre a saúde do trabalhador e a sua utilização não pode levar à presunção de completa eliminação dos fatores de risco no ambiente de trabalho. Corroborando estas assertivas, colaciono o seguinte aresto:

PREVIDENCIÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - PRELIMINAR DE IMPROPRIEDADE DA VIA ELEITA REJEITADA - RECONHECIMENTO DE TEMPO DE SERVIÇO ESPECIAL - EXPOSIÇÃO A AGENTES INSALUBRES - CONVERSÃO DO TEMPO ESPECIAL EM COMUM - LEIS 3087/60 E 8213/91 - DECRETOS 53.831/64, 83.080/79 E 2.172/97 - POSSIBILIDADE - JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. Insurgindo-se o impetrante contra o ato da autoridade impetrada que lhe negou aposentadoria por tempo de serviço e trazendo aos autos provas robustas que comprovam a liquidez do seu direito, rejeita-se a preliminar de impropriedade da via eleita. Precedente da Turma: AMS 2000.38.00.036392-1/MG, Relator DES. FEDERAL ANTONIO SÁVIO DE OLIVEIRA CHAVES, DJ 05/05/2003.

2. Como o benefício previdenciário é regido pela lei vigente ao tempo da aquisição do direito, e tratando a causa de tempo de serviço especial, deve-se levar em consideração a lei vigente ao tempo em que foram

exercidas a atividades tidas como prejudiciais à saúde.
3. O tempo de serviço especial é aquele decorrente de serviços prestados sob condições prejudiciais à saúde ou em atividades com riscos superiores aos normais para o segurado e, cumprido os requisitos legais, dá direito à aposentadoria especial. As atividades consideradas prejudiciais à saúde foram definidas pela legislação previdenciária, especificamente, pelos Decretos 53.831/64, 83.080/79 e 2172/97.

4. Exercendo o segurado uma ou mais atividades sujeitas a condições prejudiciais à saúde sem que tenha complementado o prazo mínimo para aposentadoria especial, é permitida a conversão de tempo de serviço prestado sob condições especiais em comum, para fins de concessão de aposentadoria. (RESP 411946/RS, Relator Min. JORGE SCARTEZZINI, DJ 07/04/2003; AMS 2000.38.00.036392-1/MG, Relator DES. FEDERAL ANTONIO SÁVIO DE OLIVEIRA CHAVES, PRIMEIRA TURMA, DJ 05/05/2003).

5. O rol de agentes nocivos previstos nos Anexos I e II do Decreto n. 83.080/79 e no Anexo do Decreto n. 53.831/69, vigorou até a edição do Decreto n. 2.172/97 (05.03.97), por força do disposto no art. 292 do Decreto nº 611/92(AC 96.01.21046-6/MG; APELAÇÃO CÍVEL, Relator Desembargador Federa JIRAIR ARAM MEGUERIAN, SEGUNDA TURMA, DJ 06/10/1997, AMS 2001.38.00.032815-3/MG, Relator DESEMBARGADOR FEDERAL ANTONIO SÁVIO DE OLIVEIRA CHAVES, PRIMEIRA TURMA, DJ 06/10/2003, AMS 2000.38.00.018266-8/MG, Relator DES. FEDERAL LUIZ GONZAGA BARBOSA MOREIRA, PRIMEIRA TURMA, DJ 17/03/2003).

6. A exposição a tensão elétrica em nível superior a 250 volts, considera-se atividade insalubre, conforme item 1.1.8 do Decreto n. 53.831/64 (AC 2000.38.00.019592-5/MG, Relator DESEMBARGADOR FEDERAL ANTONIO SÁVIO DE OLIVEIRA CHAVES, PRIMEIRA TURMA, DJ de 11/10/2004, e AMS

2001.38.00.009303-4/MG, Relator
DESEMBARGADOR FEDERAL JIRAIR ARAM
MEGUERIAN, SEGUNDA TURMA, DJ
09/09/2003).

7. Para a comprovação da exposição ao agente insalubre, tratando-se de período anterior à vigência da Lei n. 9.032/95, de 28.04.95, que deu nova redação ao art. 57 da Lei n° 8.213/91, basta que a atividade seja enquadrada nas relações dos Decretos 53.831/64 ou 83.080/79, não sendo necessário laudo pericial. Tratando-se de tempo de serviço posterior à data acima citada, 28.04.95, dependerá de prova da exposição permanente, não ocasional e nem intermitente - não se exigindo integralidade da jornada de trabalho -, aos agentes nocivos, visto tratar-se de lei nova que estabeleceu restrições ao cômputo do tempo de serviço, devendo ser aplicada tão-somente ao tempo de serviço prestado durante sua vigência, não sendo possível sua aplicação retroativa(AC 1999.01.00.118703-9/MG, Relator Convocado JUIZ EDUARDO JOSÉ CORRÊA, PRIMEIRA TURMA, DJ 09/12/2002; AMS 2000.01.00.072485-0/MG, Relator DES. FEDERAL ANTONIO SÁVIO DE OLIVEIRA CHAVES, PRIMEIRA TURMA, DJ 11/03/2002).

8. Como documentos hábeis à comprovação do tempo de serviço sob condições insalubre são admitidos os formulários DSS 8030 e laudo técnico, devendo ser ressaltado, conforme jurisprudência da Corte, que a exigência de laudo pericial somente pode se dar a partir de 10.12.97, data da publicação da Lei n° 9.528/97. No que diz respeito à utilização de equipamento de proteção individual (EPI), ele tem a finalidade de resguardar a saúde do trabalhador, para que não sofra lesões, não podendo descaracterizar a situação de insalubridade. (AMS 2001.38.00.017669-3/MG, Relator DESEMBARGADOR FEDERAL TOURINHO NETO, SEGUNDA TURMA, DJ 24/10/2002).

9. A condenação ao pagamento das parcelas vencidas, desde o ajuizamento da ação de mandado de segurança

não comporta o pagamento de prestações pretéritas, estando sua fixação em consonância com entendimento desta Corte. Os juros de mora são devidos, em face do caráter alimentar da dívida. no percentual de 1% (um por cento) ao mês, a partir da notificação. A correção monetária, nos termos da Lei n. 6.899/81, é devida a partir do vencimento de cada. 10. Apelação do INSS e remessa desprovidas. (TRF 1ª Região, 1ª Turma, AMS 2001.38.00.008114-7/MG, Rel. Des. José Amílcar Machado, DJ 09/05/2005 p. 34)

Reconhecido o desempenho das atividades laborais com exposição a agentes nocivos, tenho como admissível a conversão do período trabalhado em atividades especiais em tempo comum para fins de concessão de aposentadoria por tempo de serviço.

A soma dos períodos trabalhados em exposição a agentes nocivos monta a 21 anos e oito meses, levando-se em consideração os períodos informados nos respectivos laudos. Com a aplicação do fator 1,4 até 16/12/98, chega-se ao montante de 30 anos, 03 meses e 27 dias, perfazendo-se, portanto, o requisito exigido até o advento da EC 20/98.

Antevejo também o *periculum in mora*, pela possibilidade de ineficácia do provimento principal em caso de demora na prestação jurisdicional, haja vista a nítida natureza alimentar da pretensão.

Ante o exposto, **defiro o pedido de antecipação dos efeitos da tutela** para determinar ao réu que proceda ao imediato implemento da aposentadoria requerida pelo autor a partir da data desta decisão.

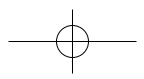
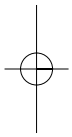
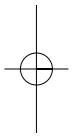
Intime-se o INSS para que fique ciente desta decisão e a cumpra.

Intime-se o Autor para apresentar réplica, no prazo legal.

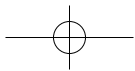
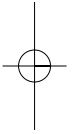
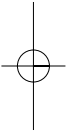
Publique-se. Intimem-se.

Manaus, de maio de 2005.

Bruno Augusto Santos Oliveira
Juiz Federal Substituto da 3ª Vara



SENTENÇAS



SENTENÇA Nº: _____/2005 - 2ª VARA
PROCESSO Nº: 2005.32.00.003162-3
CLASSE 14000: HABEAS CORPUS
IMPTE: NEUZA ALVES BRAGA CAVALCANTE
PACIENTE: MARLY BRAGA CAVALCANTE
IMPDO: EUGÊNIA AUGUSTA GONZAGA FAVERO -
PROCURADORA DA REPÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Vistos.

Trata-se de *Habeas Corpus Preventivo* impetrado por NEUZA ALVES BRAGA CAVALCANTE, em favor de MARLY BRAGA CAVALCANTE, contra EUGÊNIA AUGUSTA GONZAGA FÁVERO, PROCURADORA DA REPÚBLICA DO ESTADO DE SÃO PAULO, para que seja expedida ordem judicial no sentido de que "as autoridades competentes se abstenham de atentar contra a liberdade de locomoção do paciente, e que fiquem impedidas da proibição do oferecimento do atendimento especial para seu (s) assistido (s)".

Narra que a autoridade apontada como coatora "é autora do Documento: 'O ACESSO DE ALUNOS COM DEFICIÊNCIA ÀS ESCOLAS E CLASSES COMUNS DA REDE REGULAR', publicado em setembro de 2004 e distribuída em todo o país".

Expõe que o referido documento, de cunho oficial, informa os aspectos jurídicos ligados à educação dos portadores de deficiência e contém orientações pedagógicas sobre a sua inclusão, bem como orientações aos pais ou responsáveis por essas crianças e/ou adolescentes.

Dentre as informações menciona o que consta na página 15, pois segundo entende, "de forma ilegal condiciona o atendimento da pessoa com deficiência exclusivamente em escolas da rede regular (pública), como se estas, ou melhor, todas estivessem aptas a receber todos os alunos portadores de deficiência, in casu, mental", transcrevendo o que segue:

O sistema oficial de ensino, por meio de seus órgãos, nos âmbitos federal, estadual e municipal, deve dar às escolas especiais prazo para que adotem s providências

necessárias, de modo que suas escolas especiais possam atender às prescrições da Constituição Federal e à Convenção da Guatemala.

Esta providência deve ser adotada com urgência no que diz respeito a alunos com deficiência, em idade de acesso obrigatório ao Ensino Fundamental. Os pais/responsáveis que deixam seus filhos dessa idade sem a escolaridade obrigatória, podem estar sujeitos às penas do artigo 246 do Código Penal, que trata do crime de abandono intelectual. É possível até que os dirigentes de instituições que incentivam e não tomam providências em relação a essa situação, possam incorrer nas mesmas penas (art. 29, CP). O mesmo pode ocorrer se a instituição simplesmente acolhe uma criança com deficiência recusada por uma escola comum (esta recusa também é crime, art. 8º, Lei 7.853/89), e silenciar a respeito, não denunciando a situação. Os Conselhos Tutelares e as autoridades locais devem ficar atentos para cumprir seu dever de garantir a todas as crianças e adolescentes o seu direito de acesso à escola comum na faixa obrigatória.

Por tal orientação afirma a impetrante que há violação de vários dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, pois representa "grave ameaça aos pais ou responsáveis pelos alunos portadores de deficiência e até mesmo aos dirigentes das escolas especiais da rede privada se sujeitarem às penas do artigo 246 do Código Penal, caso não encaminhem todos os alunos (independente da deficiência) para a rede pública e caso continuem propiciando o atendimento especializado para os mesmos nas escolas especiais da rede privada de ensino".

Alega que a plausibilidade "encontra-se devidamente caracterizada tendo em vista a exigência do agente coator e a necessária garantia do oferecimento da educação especial para o portador de deficiência, há de se conceder a liminar para garantir ao paciente a matrícula do aluno especial nas escolas das APAEs sem continuar suportando ameaças desta natureza de ordem abusiva e ilegal".

Fundamenta o *periculum in mora* "no prejuízo que a pessoa portadora de deficiência sofrerá tendo em vista que atualmente o Estado, a rede pública

não detém de políticas públicas suficientes para proporcionar o mínimo de dignidade destas".

A petição inicial não foi acompanhada de nenhum documento.

É o relatório.

DECIDO.

Da análise dos elementos de convicção constantes dos autos, não se verifica a ocorrência de ameaça real e iminente à liberdade de locomoção da paciente a autorizar a concessão do *writ*.

De início, registra-se a ausência de qualquer cópia do documento atribuído à Procuradora da República, autoridade apontada como coatora, fato que, de plano, inviabiliza o conhecimento do presente instrumento.

Também não há nos autos documento qualquer comprovando a identidade da impetrante e a liquidez de sua assinatura, ou se é mesmo real a existência da paciente.

Todavia, dos elementos configurados nos autos e, em especial à condição da impetrante e de seu temor, não se verifica impedimento a que este Juízo promova decisão acerca da liminar pleiteada para esclarecer a questão proposta pela parte, sobretudo quando se trata de questão social de tamanha relevância, especialmente quando há notícias de que aportam nesta Seção Judiciária, mais de 300 pedidos idênticos.

Consoante destacado na petição inicial, a impetrante entende que têm a liberdade de ir e vir ameaçada em razão da publicação do documento atribuído à Procuradora da República, "que de forma ilegal condiciona o atendimento da pessoa com deficiência exclusivamente em escolas da rede regular", o que a impede de matricular a filha na APAE e a obriga a matriculá-la em escola da rede pública, que não possui recursos técnicos e pedagógicos para o complexo atendimento da paciente, portadora de necessidades especiais.

Ora, se de fato existe o suposto documento, a interpretação do trecho transcrito na inicial pela impetrante é de todo equivocada, uma vez que em momento nenhum restou condicionado o atendimento do portador de necessidades especiais à escola pública.

Da simples leitura citada na inicial, ao contrário do que entende a impetrante, o trecho revela a preocupação do subscritor em garantir a todas as crianças e adolescentes (incluídos os portadores de necessidades especiais) o direito de acesso à rede pública de ensino, na faixa obrigatória, reconhecendo-se que o acesso à educação é um direito e um dever do estado, o que pode ser observado nas seguintes citações:

O sistema oficial de ensino, por meio de seus órgãos, nos âmbitos federal, estadual e municipal, deve dar às escolas especiais prazo para que adotem s providências necessárias, de modo que suas escolas especiais possam atender às prescrições da Constituição Federal e à Convenção da Guatemala.

Esta providência deve ser adotada com urgência no que diz respeito a alunos com deficiência, em idade de acesso obrigatório ao Ensino Fundamental [...]

Os Conselhos Tutelares e as autoridades locais devem ficar atentos para cumprir seu dever de garantir a todas as crianças e adolescentes o seu direito de acesso à escola comum na faixa obrigatória. (grifo nosso)

Ora, chamando atenção para que sejam tomadas providências pelo poder público objetivando prover as escolas públicas com o necessário ao atendimento das pessoas de problema idêntico ao da paciente, seja pelo treinamento de seus instrutores, seja pela reforma de suas estruturas físicas, enfim, *para garantir o acesso de todos à regular educação*, louvores há que se prestar à brilhante iniciativa do subscritor do suposto texto, pois esse mesmo é o dever público: garantir o acesso à educação regular mesmo àqueles que necessitam de tratamento diferenciado e não há, portanto, nenhuma exigência ou impedimento à matrícula de alunos nas escolas públicas.

Em interpretação inversa, o Código Penal, em vários artigos responsabiliza pelo abandono intelectual os pais, responsáveis e até os diretores de escolas, o que não é determinação do suposto subscritor do texto, mas sim decorrente de lei.

Talvez por isso mesmo o subscritor tenha envidado esforços para forçar o estabelecimento de um prazo ao poder público para a adoção das providências necessárias já citadas, para que o abandono intelectual previsto

em lei não mais seja decorrente da ausência de oferta do serviço público, para assim poder punir a escola comum que se recuse em receber alunos especiais, ou mesmo pais ou responsáveis que negligenciem a educação obrigatória quando disponível o amplo acesso ao serviço.

Nesse caminho trilha o poder público, uma vez que vem sendo amplamente veiculado em toda a rede de comunicações que o Estado se esforça para combater a desigualdade de condições, sendo certo que atualmente prepara professores, ambiente social e condigno espaço físico para a convivência dos portadores de necessidades especiais na rede pública de ensino, o que significa grande avanço.

Com essas considerações, não há nos autos elementos concretos a indicar que a paciente esteja na iminência de sofrer coação em sua liberdade de locomoção, nem há notícias de que lhe foi negado o acesso à matrícula na APAE ou mesmo que está obrigada a freqüentar indevidamente qualquer escola pública.

Repita-se, pois, a ameaça à liberdade de locomoção deve ser real e iminente.

Nesse sentido, permita-se trazer à colação os seguintes julgados:

PENAL. PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS PREVENTIVO. CONSTRANGIMENTO ILEGAL. INEXISTÊNCIA. HABEAS CORPUS DENEGADO.

1. Para a concessão do writ, faz-se necessário que o receio ou a iminência de sofrer constrangimento ilegal seja real, baseada em fatos concretos. Precedentes do eg. Superior Tribunal de Justiça e desta Corte Regional Federal.
2. Hipótese em que não se demonstrou a existência de fatos concretos a comprovar o constrangimento ilegal que estaria o paciente a sofrer.
3. Habeas corpus denegado". (HC 2004.01.00.003048-5/PA. TRF da 1ª Região, Rel. Desembargador Federal Italo Fioravanti Sabo Mendes, DJ de 4.8.2004, p. 6).

Por essas razões, **indefiro** de plano o presente *habeas corpus*.

Intimações necessárias.

Manaus, _____ de maio de 2005.

RAQUEL SOARES CHIARELLI

Juíza Federal, Substituta da 2ª Vara/AM

PROCESSO Nº 2004.32.01.700000-0
AUTOR (A): FULANA DE TAL
RÉU: INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS
JUIZ FEDERAL: OSMAR VAZ DE MELLO DA FONSECA JÚNIOR

SENTENÇA

FULANA DE TAL, devidamente qualificada, ajuizou ação em face do **INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS**, objetivando a concessão do benefício previdenciário de aposentadoria por idade.

Dispensado o relatório por expressa disposição legal (art. 38 da Lei 9.099/95), desnecessária a instrução do processo conforme se demonstrará a seguir.

Da fundamentação

Dos parâmetros para análise das provas colacionadas nos autos

O art. 55 da Lei 8.213/91 não exige uma prova material robusta, referindo-se, tão somente a início de prova material, podendo ser qualquer registro físico documental ou não, público ou particular. Aliás, está pode ser conceituada como aquele registro capaz de representar um fato ou fenômeno físico capaz de provocar no juiz, por sua percepção direta, a convicção acerca do fato probante. Merece ainda mais credibilidade quando cotejado conjuntamente com outras informações que, postas em evidência nos autos, são capazes de vincular o Autor, à sua pretensão.

Nem o início de prova material, nem apenas a prova testemunhal podem, isoladamente comprovar a tese da parte autora, como quer fazer crer uma interpretação literal do disposto no art. 106 da Lei 8.213/91. Entender de forma diversa, seria tornar sem efeito o princípio do livre convencimento do juiz. Como bem comentado pelo Professor Moacyr Amaral dos Santos, em Primeiras Linhas de Direito Processual Civil, 2º Volume, Saraiva, 5ª Edição, 1980, pág. 288:

[...] a prova, no sentido subjetivo, é aquela que se forma no espírito do juiz, seu principal destinatário, quanto a

verdade desses fatos. A prova, então, consiste na convicção que as provas produzidas no processo geram no espírito do juiz quanto à existência do inexistência dos fatos. Esta, a prova no sentido subjetivo, se forma do convencimento e ponderação das provas no sentido objetivo, que transplantam os fatos para o processo.

De todo modo, o início da prova material deve ser contemporânea a atividade, sob pena de malferimento indireto ao teor da Súmula 149 do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, ao prescrever que “a prova exclusivamente testemunhal não basta à comprovação da atividade rurícola, para efeito da obtenção de benefício previdenciário”. Nestes termos:

Ação Rescisória. Recurso Especial. Trabalhador Rural. Aposentadoria por tempo de serviço. Comprovação. Início de prova documental. Inexistência. Premissa fática assentada no aresto rescindendo. Reexame de prova. Impossibilidade. Improcedência do pedido. I – [...] II – No que toca especificamente ao regime previdenciário do trabalhador rural, a Lei nº 8.213/91 dispôs em seu art. 55, § 3º, que a “comprovação do tempo de serviço para os efeitos desta Lei [...] só produzirá efeito quando baseada em início de prova material, não sendo admitida prova exclusivamente testemunhal”. III – In casu, a eg. Quinta Turma desse c. STJ, valorando a prova documental e testemunhal produzida nos autos e amparada em consolidada orientação jurisprudencial sobre o tema, entendeu que “a declaração prestada pelo empregador, não contemporânea aos fatos alegados, não poderá ser considerada como início de prova material, para fins de concessão do benefício previdenciário”. Daí porque as declarações colacionadas pela autora, “emitidas em 14/11/97, não se prestam à comprovação do período alegado, compreendido entre 17/12/59 e 30/12/96”. IV – [...] (STJ), 3ª Seção, AR 2454, rel. Min. José Arnaldo da Fonseca, DJ 03.11.2044, p. 131 (grifo nosso).

Dos parâmetros legais para enquadramento como Segurado Especial

A definição de segurado especial encontra-se plasmada no art. 11 da Lei 8.213/91, assim redigido:

Art. 11. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: [...]

VII - como segurado especial: o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o garimpeiro, o pescador artesanal e o assemelhado, que exerçam suas atividades, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de 14 (quatorze) anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem, comprovadamente, com o grupo familiar respectivo.

Lado outro, atento às peculiaridades do segurado especial em nossa sociedade, nada obstante a previdência social tenha alicerce na prévia contribuição do beneficiário, elemento distintivo da assistência social, ressaltou o legislador a possibilidade de obtenção de aposentadoria por idade pelo período de 15 (quinze) anos, contados da data da vigência da Lei 8.213/91, nos seguintes termos:

Art. 143. O trabalhador rural ora enquadrado como segurado obrigatório no Regime Geral de Previdência Social, na forma da alínea “a” do inciso I, ou do inciso IV ou VII do art. 11 desta Lei, pode requerer aposentadoria por idade, no valor de um salário mínimo, durante quinze anos, contados a partir da data de vigência desta Lei, desde que comprove o exercício de atividade rural, ainda que descontínua, no período imediatamente anterior ao requerimento do benefício, em número de meses idêntico à carência do referido benefício. (grifo nosso)

A inteligibilidade da norma não leva a conclusão de que o segurado especial deixou de estar obrigado a contribuir para o sistema

previdenciário. De fato, o que diz a norma é que o segurado especial que já se encontrava no exercício de atividade rural por ocasião da edição da Lei 8.213/91 poderá requerer o benefício pelo prazo de 15 (quinze) anos, contados da edição do referido plexo normativo. Após este lapso de tempo, o benefício de nítida carga assistencialista, porque não embasado em prévia contribuição, será extinto.

A lógica do sistema de seguridade social, que envolve a previdência e a assistência social, é simples. Para os segurados especiais que vieram a completar a idade mínima para aposentação após a edição da Lei 8.213/91 será necessário indagar quanto a existência de prévia contribuição, como pressuposto de aposentadoria no regime previdenciário, conforme se depreende do art. 55, § 2º. Se não há contribuição, o regime é assistencial e será concedido nos termos da Lei 8.742/1993.

O debate sobre o tema restou bem formulado por Carlos Alberto Pereira de Castro e João Batista Lazarri, em seu Manual de Direito Previdenciário:

A aposentadoria por idade dos rurais é uma das preocupações das autoridades governamentais em matéria de Previdência Social, em face da suposta facilidade em requerer benefício sem que tenha havido de fato trabalho nesta condição. Comentando o assunto, Sérgio Pinto Martins posiciona a respeito do tema:

A Constituição de certa forma melhorou a situação do homem do campo, pois no regime anterior havia dois sistemas, um urbano e outro rural e o atual sistema é igual para ambos, ainda assegurando pelo menos um salário mínimo ao trabalhador rural, o que não ocorria no sistema anterior em que podia perceber valor inferior. Entretanto, não mais se justifica conceder aposentadoria ao trabalhador rural por 15 anos sem nunca ter contribuído, apenas porque essa pessoa comprove o exercício de atividade rural em número de meses igual à carência do benefício, mesmo que de forma descontínua (art. 143 da Lei n. 8.213/91). Há o inconveniente também de que se arrecada pouco no

campo para o volume de benefícios em valor que se paga.

As aposentadorias dos trabalhadores rurais sem contribuição têm trazido muita fraude, como se tem verificado, porém nada impede que o trabalhador rural recolha normalmente a sua contribuição para ter direito a uma aposentadoria comum e igual à do trabalhador urbano.

Se o sistema para o trabalhador rural continuar em parte não-contributivo, já que há possibilidade de opção, é claro que o referido trabalhador vai optar por não contribuir, daí a necessidade de modificação do referido sistema.

Com efeito, divergimos em parte da posição do ilustre Magistrado paulista. O sistema, hoje, já deixou de ser não contributivo: assim é, desde outubro de 1991, mês em que passaram a ser exigidas as contribuições previstas na Lei n. 8.212/91.

Por outro lado, a lacônica definição de segurado especial entabulada pela legislação previdenciária, a par de tratar-se de benefício eminentemente assistencialista, porquanto não embasado rotineiramente em prévia contribuição, induz inexoravelmente à prévia pesquisa da locução qualificativa “desde que trabalhem, comprovadamente, com o grupo familiar respectivo”.

Sintomática, ainda, a responsabilidade pela arrecadação e recolhimento pela empresa adquirente, consumidora ou a cooperativa incidente sobre o valor da produção, como prevê o art. 30, inciso III da Lei 8.212/91. Outrossim, a arrecadação e recolhimento será efetuada pelo próprio segurado especial se comercializar a produção: a) no exterior; b) diretamente, no varejo, ao consumidor pessoa física; c) à pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 e; d) ao segurado especial; conforme dispõe o inciso X na norma referenciada.

Outro aspecto contextual significativo extrai-se do Estatuto da Terra, Lei 4.504, de 30 de novembro de 1.964, ao definir no art. 4º, inciso II, a propriedade Familiar como, “o imóvel rural que, direta e pessoalmente explorado pelo agricultor e sua família, lhes absorva

toda a força de trabalho, garantindo-lhes a subsistência e o progresso social e econômico, com área máxima fixada para cada região e tipo de exploração, e eventualmente trabalho com a ajuda de terceiros;”

Como assinalado, a inteligibilidade sistêmica das normas transcritas e a realidade das coisas levam a concluir pela vinculação do termo segurado especial ao grupo familiar que têm domicílio e atividade no imóvel rural.

Da jurisprudência sentimental

Evidentemente, ao subsumir o fato à norma, o magistrado aplica a legislação em vigor, sendo valiosa, nesse particular, a sempre conveniente lição de Carlos Maximiliano, lembrando o fenômeno do Juiz Magnaud, corifeu da jurisprudência sentimental, ao afirmar que “quando o magistrado se deixa guiar pelo sentimento, a lide degenera em loteria, ninguém sabe como cumprir a lei a coberto de condenações forenses”.

Da análise do material probatório

Para o segurado trabalhador rural, a aposentadoria por idade será concedida, respectivamente, aos 60 anos para os homens e 55 anos para as mulheres. Para tal desiderato, deverá, nos termos do art. 143 da Lei 8.213/1991 comprovar-se “o exercício de atividade rural, ainda que descontínua, no período imediatamente anterior ao requerimento do benefício, em número de meses idêntico à carência do referido benefício”, sendo que, até o advento da lei em comento, não havia necessidade de comprovação do recolhimento da contribuição previdenciária.

Na hipótese concreta dos autos, a parte autora, nascida em 15.08.1946 (fls. 23), veio a completar a idade necessária à aposentação em 2001, ocasião em que a carência exigida era de 120 meses, nos termos da tabela prescrita no art. 142 da Lei 8.213/91.

Com fundamento no princípio constitucional da isonomia, a situação do segurado especial, ora relatada, é similar à do trabalhador urbano autônomo que se encontra na informalidade, que deverá comprovar o recolhimento da contribuição para auferir os benefícios

previdenciários. Ademais, com espeque no art. 335 do CPC e atento a “observação do que ordinariamente acontece”, inegável constatar que na região amazônica os segurados especiais vedem sua produção diretamente ao consumidor final, ensejando por esse motivo a obrigação de recolhimento, conforme disposto no art. 30, X, da Lei 8.212/91.

Embora os documentos de fls. 10/17, 19/22, atribuam à requerente a qualidade de agricultora, são insuficientes para comprovar o exercício de atividade rural durante todo o período de carência necessário, sendo que o de fls. 10 é extemporâneo àquele período. Ademais, não apresentou nenhuma prova de que tenha ela recolhido, naquela condição, qualquer contribuição para a Previdência Social, nos termos da Lei 8.212/91.

Quanto ao documento de fls. 14, supostamente expedido pelo Sindicato dos Trabalhadores Rurais de Jutai, observe-se que sua disposição gráfica nos leva a crer que fora confeccionado num único momento e pela mesma pessoa, retirando-lhe completamente a credibilidade para os fins de comprovar a sindicalização da requerente.

Ante o exposto, JULGO IMPROCEDENTE o pedido, não havendo condenação da parte autora ao pagamento das custas processuais e honorários advocatícios nos termos do disposto no art. 55 da Lei 9.099/95.

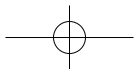
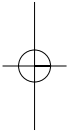
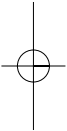
Ressalte-se, contudo, a possibilidade de, futuramente, a parte autora obter o benefício assistencial previsto no art. 203, V, da Constituição Federal e regulamentado pela Lei nº 8.742/93, que não pressupõe contribuição, acaso preencha os requisitos necessários. Neste caso, cumpre lembrar que a Lei nº 10.741 (Estatuto do Idoso), de 1º de outubro de 2003, em seu art. 34, alterou o requisito da idade exigido na Lei de Organização da Assistência Social acima mencionada, reduzindo-a para 65 (sessenta e cinco) anos de idade.

Expeça-se ofício à Comarca do município de Jutai solicitando a devolução da Carta Precatória de fls. 39, independentemente de cumprimento.

Publique-se. Registre-se. Intimem-se.
Tabatinga (AM), 19 de maio de 2005.

Osmar Vaz de Mello da Fonseca Júnior
Juiz Federal

EMENTAS



RECURSOS N°S: 2005.701982-9, 2005.701987-7, 2005.701989-4, 2005.701991-8, 2005.701996-6, 2005.702000-4, 2005.702002-1, 2005.702775-4, 2005.702776-8, 2005.702782-6, 2005.702786-0, 2005.702789-1, 2005.702798-0, 2005.702799-4, 2005.702801-2, 2005.702804-8, 2005.702808-8.

EMENTA

CONSTITUCIONAL. FUNAI. UNIÃO FEDERAL. INDENIZAÇÃO. INCOMPETÊNCIA DO JUIZADO ESPECIAL FEDERAL. INADMISSIBILIDADE. ART. 3º, § 1º, I LEI 10.259/01. PRESCRIÇÃO. AUSÊNCIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 198, I C/C ART. 3º, III DO CC. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO. DANOS MORAIS E MATERIAIS. CABÍVEIS.

1. Inaplicação da vedação do art. 3º, § 1º, Inc. I da Lei nº 10.259/2001, por não se tratar de tutela de direitos individuais homogêneos, mas tão somente de direito individual autonomamente invocado. Competência do Juizado Especial Federal firmada;

2. Não se pode falar em prescrição quando não há qualquer possibilidade da parte efetivar o seu direito subjetivo de ação. Inteligência do Art. 198, I c/c art. 3º do Código Civil.

3. A preliminar de impossibilidade jurídica do pedido entrelaça-se com o mérito, pois questiona a impossibilidade de indenização por dano moral, sob o argumento do cabimento de indenização somente pelas benfeitorias.

4. Reconhecimento, ante a comprovação por meio de depoimentos e documentos acostados aos autos, que a parte autora foi retirada do Vale do Javari sem qualquer apoio por parte do Poder Público, tendo deixado casa e demais benfeitorias construídas. Dessa forma, cabem os danos moral e material.

5. Recursos da FUNAI e UNIÃO conhecidos e improvidos.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos, **ACORDAM** os Excelentíssimos Senhores Juízes da Egrégia Turma Recursal dos Juizados Especiais Federais do Amazonas e Roraima, **POR MAIORIA, NEGAR PROVIMENTO AOS RECURSOS DA UNÃO E DA FUNAI, PARA MANTER A SENTENÇA RECORRIDA EM TODOS OS SEUS TERMOS.** Além da signatária, participaram do Julgamento a MM. Juíza Federal, Dr^a. Maria Lúcia Gomes de Souza, 3^a Relatora, e o MM. Juiz Federal, Dr. Klaus Kuschel, Relator Suplente.

Manaus, 08 de abril de 2005

JAIZA MARIA PINTO FRAXE
JUÍZA FEDERAL, RELATORA

PROCESSO N°: 2005.32.00.703148-7; 2005.32.00.703128-1;
2005.32.00.702926-8; 2005.32.00.702906-2; 2005.32.00.703284-5;
2005.32.00.702956-6; 2005.32.00.703623-6; 2005.32.00.702978-9;
2003.32.00.703283-1; 2005.32.00.700649-7

EMENTA

ADMINISTRATIVO E CONSTITUCIONAL. REAJUSTE DE 28,86%. SERVIDORES PÚBLICOS MILITARES. LEI 8.627/93. REVISÃO GERAL DA REMUNERAÇÃO. ART. 37, X, CF. PRESCRIÇÃO QÜINQUÊNAL. OBRIGAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO. SÚMULA 85 DO STJ. COMPENSAÇÃO. REPOSICIONAMENTO SALARIAL. JUROS DE 0,5% AO MÊS. AÇÃO AJUIZADA APÓS A MP N° 2180-35/2001. HONORÁRIOS DEVIDOS.

1. Não há falar em prescrição do fundo de direito, uma vez que o caso em tela versa sobre reajuste de vencimentos, configurando obrigação de trato sucessivo devida pela Fazenda Pública.
2. "O reajuste de 28,86% concedido pelas Leis n°s 8.622/93 e 8.627/93 constitui revisão geral dos vencimentos sendo, portanto, devidos aos servidores públicos militares que não receberam em sua integralidade" (Enunciado n° 5 da Turma Recursal do Amazonas e Roraima).
3. O percentual de 28,86% não deverá ser aplicado integralmente se já tiver ocorrido reajuste remuneratório com base nas Leis 8.622/93 e 8.627/93.
4. Aplica-se o percentual de juros 0,5% ao mês previsto no artigo 1°- F da Lei 9494/97, com redação dada pela MP n° 2180-35/2001, afastando-se o percentual de 1% ao mês, uma vez que a ação foi ajuizada após a edição da mencionada Medida Provisória

5. Honorários fixados em 10% sobre o valor da condenação.

6. Recurso a que se dá parcial provimento.

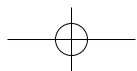
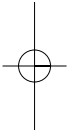
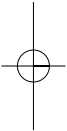
ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos, **ACORDAM** os Excelentíssimos Senhores Juízes da Egrégia Turma Recursal dos Juizados Especiais Federais do Amazonas e Roraima, **À UNANIMIDADE, DAR PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO DA UNIÃO FEDERAL** para fixar o valor dos juros moratórios em 0,5% ao mês conforme artigo 1º-F da Lei nº 9494/97, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2180-35/2001. Além do Signatário, participaram do Julgamento a Excelentíssima Senhora Doutora Maria Lúcia Gomes de Souza, 3ª Relatora e o Excelentíssimo Doutor Rui Costa Gonçalves, Membro Convocado.
Manaus, 29 de abril de 2005.

KLAUS KUSCHEL

Juiz Federal, Relator Suplente

MOLDURAS



JOSÉ LINDOSO – SEMEADOR DE ESPERANÇA

José Bernardino Lindoso nasceu em Manicoré –Am a 21 de agosto de 1920 e faleceu em Brasília a 25 de janeiro de 1993. Era filho de Zacarias Afonso Lindoso e Zenóbia Ferreira Lindoso. Era casado com a assistente social Amine Daou Lindoso, mulher fortemente dotada do ânimo de servir. Do casal vieram os seguintes filhos: Felipe José, antropólogo e editor; Mariadelaide, bacharel em letras; Luiz Maurício, advogado; Pedro Lucas, advogado; Liliana Maria, religiosa; Flávia Maria, bióloga e Clara Maria, advogada e professora.



Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais, José Lindoso respondeu, certa vez, a um jornalista que lhe pedira que se definisse: “Sou gente .Cristão, professor e político, porque me sinto impelido por um propósito de servir”. Ele foi, com efeito, tudo isso. Rigorosamente. Quem o conheceu o atesta. Como cristão, em todos os atos de sua vida revelou-se firme em sua fé. Fiel a ela. Como professor, foi dedicado aos seus alunos, fazendo deles amigos que o recordam com imensa saudade. Como político, foi Deputado Federal, Senador e depois Governador do Estado.

Tanto na Câmara Federal quanto no Senado fez-se notar pela consistência de seus projetos e pela bravura com que os defendia. Em sua passagem por ambas as casas do Congresso Nacional, recebeu várias medalhas e foi alvo de diversas outras honrarias, o que atesta o respeito que lhe devotavam seus pares.

Ao disputar o Governo do Estado na convenção de seu partido, fez esta declaração de princípios que, vitorioso, com exatidão cumpriu no exercício do mandato:

Não pretendo concorrer ao Governo na base do jogo de influências ou de simpatia, ou das perspectivas de atendimento e interesses deste ou daquele grupo, na subalternidade da tessitura das ambições menores. Quero que o meu Partido e o povo do Amazonas me concedam um apoio alto, lúcido, consciente, em função de ideais e propósitos, face não só aos encargos do Poder Executivo, mas, e principalmente, ante a fascinante responsabilidade de abrir avenidas no pensar e no fazer a história dos homens desta terra.

Assim agindo, José Lindoso, como disse o poeta Elson Farias, “deixou no governo várias sementes plantadas, principalmente no terreno das idéias”. Por essa razão, o mesmo poeta escreveu uma memória, perpassada de admiração, em que revela a estatura do ilustre homem, assim intitulando o trabalho: *José Lindoso – Semeador de Esperança*.

Conhece-se o Cristão José Lindoso pelo testemunho de uma vida digna. Conhece-se o Professor José Lindoso pelas referências lisonjeiras de seus ex-alunos e pelas conferências que proferiu. Conhece-se o Político José Lindoso pelos seus consistentes pronunciamentos públicos, inclusive no Parlamento Nacional, bem como pelas trilhas que abriu e sementes que lançou em terras às vezes sáfaras, como Governador. Conhece-se o Jurista José Lindoso pelas obras que produziu, fartamente aplaudidas pela comunidade jurídica. Pouco, porém se conhece do Poeta que também foi José Lindoso.

Eis como Elson Farias, com a autoridade de grande poeta, no-lo apresenta, após exemplificar a afeição que ele sempre dedicou, onde quer que estivesse, às artes e às letras: Ele próprio exercitava a arte da poesia; os seus discursos guardam na música vigoroso tônus poético, no uso das palavras e na construção de metáforas. Seus poemas propriamente ditos foram compostos para celebrar passagens de sua vida em família, à sombra da grande árvore, mas acabaram por mostrar, revelar, a caminhada fabulosa pelos recônditos de sua alma.

Na juventude observa-se o impulso de versos como estes: *Tenbo ânsias de conquista/ sede de glória mas só partirei para a vida/ com a eucaristia do teu sorriso/ com a alegria do teu olhar*.

Traz a sua poesia a escrita paralelística dos cantares bíblicos, tão usada por Augusto Frederico Schmidt, de forma confessional.

No seguinte passo percebemos sede de liberdade e de crescimento espiritual: *eu juntarei minha voz ao cântico místico/ do oceano/ eu juntarei minha voz ao cântico dos ventos/ eu juntarei minha voz [...].*

Das águas da juventude brota esta poesia: *Poema que está no meu coração/ cantando em todas as gotas do meu sangue/ Poema que é minha vida/ Meu grande Poema! Meu Amor!*

Sempre o Amor nas cogitações dos seus dias: *A minha história de Amor é diferente/ porque meu amor é igual ao mar sempre azul e distante não tem fim, nunca há de acabar...*

Seus versos, em regra vazados em metro livre, denotam forma ingênua, embora certas vezes exibam o requinte expressivo observado nesta estrofe. As rimas das palavras *diferente* e *distante*, *mar* e *acabar* completam o ritmo pessoal próprio do versolibrismo usado nas poéticas contemporâneas.

Na maturidade vem o tom da dor, mas aberto às bênçãos do Amor: *Na alegria curta ou comprida/ No sofrimento/ Nos sorrisos dos filhos/ Nos tormentos pelos filhos/ Nas lágrimas/ Nos sonhos de cada instante/ No esforço luminoso de compreensão/ há sempre a renovação do Amor.*

De repente as sombras da noite apareceram no horizonte: *O Sol já está se pondo... A caminhada já parece longa/ Na contagem do tempo do/ Tempo... Nessa mesma voz, canta o poeta, ainda cheio de esperança: Já estamos no entardecer/ da vida/ O sol se põe e a luz/ perde a sua força/ Mas ainda ilumina o nosso caminho.*

Sua poética representa um diálogo permanente com a esposa Amine, companheira de toda a vida, que o acompanhou entre as flores e os espinhos, nos momentos de consagração da vitória e nas vilegiaturas das beiradões da Amazônia.

Ao assumir o governo, o Professor José Lindoso voltou a praticar a poesia. Não me consta de outro governante amazonense que tenha feito o mesmo. Nem Álvaro Maia, poeta por excelência. Dois terços da peça oratória foram ocupados com os poemas que transcrevo integralmente a seguir:

O Rio

No rio a gente pesca/ No rio a gente se banha de cuia/ No rio a gente mergulha/ Do rio se carrega água para beber/ O rio é caminho de ir / e de voltar também... O rio é mistério e fonte de fantasia/ afoga na maresi. O rio é tudo pra gente viver...

O Palácio

I - *Palácio do seringueiro/amassado/sofrido/espoliado/Seringueiro que teve sede/ de riqueza./E foi simplesmente logrado.*

II - *Chego ao Palácio Rio Negro/sem encantamento/com sofrimento/com Esperança.*

III - *Este Palácio/cofre vazio das Esperanças que se acabaram/Mistério de vontades perdidas/de governantes do passado/Mistura de amor, de sonhos/com cheiro de intrigas/Cofre vazio de Esperanças que se acabaram Tem um pouco de mistério/notícias de assombração./Deve ser exorcizado lavado/bençido por todos os santos e pelo Divino Para que seja trincheira da Esperança/Guarida vigilante da Justiça Encontro de todas as águas.*

A viagem

I - *Vim de longe/ na costa do rio/na montaria do sonho e da obstinação/A minha canoa fez viagem/carregada da Esperança/E foi puxada pela sirga do sonho/nos estirões da vida subindo o rio/vencendo correntezas./Fiz do rio caminho/da incerteza, a certeza/do sonho, realidade.*

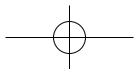
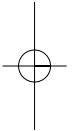
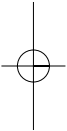
II - *No sofrimento do meu irmão preso no lago/ perdido no mato/no igarapé dos escondidos/fui crescendo,/viajando na costa do rio na mistura do sonho e da obstinação.*

III - *No choro do menino/na barriga da mulher/na seção do meu irmão/na agilidade do peixe/no vôo do pássaro/no verde da várzea/No barro da terra/Na lama da várzea/ na paciência do pescador de linha/ no trabalho da roça/ nas conversas do meu pai/nas crenças da minha mãe/ganhei força e determinação.*

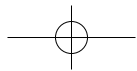
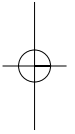
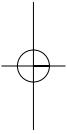
IV - *Vim de longe/na costa do rio/ na montaria do sonho e/da obstinação/Guardei no coração a pureza das manhãs lavadas pela chuva As lições da maresia forte/O vai e vem do rio Cheia grande e seca/repique/ parada do rio./Ciranda da vida./A roça precisa de limpa/A panela está vazia/E vamos fazer um puxirum/ Todo mundo dá um pouco/de boa vontade e de sonho/E com um feixe de*

esperanças/com sorriso de criança/Vamos trabalhar/e o amanhã será melhor..

Dizem os entendidos que a poesia é a mais alta forma de expressão da palavra. A arte da palavra. Sem dúvida por isso é que o Professor José Lindoso buscou a poesia para se expressar num dos mais altos momentos de sua vida de homem público. A palavra foi o seu instrumento preferido. É com a palavra falada e escrita que o professor, o advogado, o político exercem a profissão e ganham a vida. O tatibitate nessas profissões não tem futuro. E o Professor José Lindoso possuía consciência dessa verdade, tantas vezes transmitida sobre a responsabilidade, o peso e o valor da palavra poética. Tinha noção plena da força da palavra, também, como ferramenta de comunicação, fato que enriqueceu a sua oratória com peças recheadas de erudição, de revelações sobre a realidade amazônica, de sabedoria com as lições da vida. Esta foi a semente fundamental plantada com a contribuição do professor José Lindoso. Graças a Deus!



MOSAICOS



PROMOTOR SEBASTIÃO NORÕES, PROFESSOR FREQUENTEMENTE POETA

Jefferson Peres, hoje Senador pelo Amazonas, em seu livro *Evocação de Manaus* (como eu a vi ou sonhei), se eximiu de enumerar todos os intelectuais, políticos, jornalistas, boêmios e estudantes que, na década de 60, se reuniam costumeiramente no Café do Pina. Mas, segundo ele, para homenagear a todos num só, deveria ressaltar a figura do poeta Sebastião Norões, de quem oferece o seguinte depoimento:

Começou a freqüentá-lo desde a sua inauguração e assim continuou durante cerca de vinte anos, até morrer. E foi lá praticamente que se despediu da vida. Promotor público e professor, morou sempre bem próximo ao Pina. Primeiro na casa de sua mãe, na Avenida Sete de Setembro. Depois, num pequeno apartamento, na Rua Rui Barbosa. Celibatário, a sua vida era uma rotina diária entre o Tribunal de Justiça, o Ginásio, o Pina e o Guarany¹. Saía de um e entrava no outro, com paradas mais freqüentes na República, para o bate-papo e o cafezinho, que consumia às dezenas, fumante inveterado que era. Sempre muito tranqüilo, avesso a discussões, andava de roda em roda, mais ouvindo do que falando. Como já disse, de manhã, de tarde e de noite. Certo dia, ele tomava o seu habitual cafezinho, no balcão, quando se sentiu mal. Socorrido, foi levado de carro para o Pronto-Socorro, onde morreu horas depois. Por uma coincidência feliz, as últimas imagens deste mundo que gravou na retina foram exatamente os três pedaços de chão que mais amou: o Pina, o Ginásio e o Guarany.

Sebastião Norões nasceu em Humaitá, no dia 7 de março de 1915. Faleceu em Manaus, em maio de 1972. Tendo-se formado em Direito pela Faculdade de Direito do Amazonas, pertenceu ao Ministério Público Estadual. Além de Promotor de Justiça, foi Professor de Geografia do Colégio Estadual do Amazonas e do Colégio Dom Bosco. Como intelectual,

pertenceu ao Instituto Geográfico e Histórico do Amazonas, à Academia Cearense de Letras, ao Instituto Cultural do Cariri e ao Clube da Madrugada, que, surgido em 22 de novembro de 1954, inaugurou uma nova era na literatura amazonense.

Como poeta, Sebastião Norões publicou um único livro: Poesia freqüentemente (1956).

Em sua poesia, a água é uma metáfora recorrente, como se poderá observar no poema abaixo, em que Marcos Frederico Krüger Aleixo anota que o poeta recorda o Madeira, que banha a cidade em que nasceu. Consoante o mesmo crítico literário, "a lembrança do rio lhe acode tanto na cheia, quanto na seca, período em que a água se encontra no nível normal". Sobre o livro, esclarece que, "feito com a técnica modernista do verso livre, apresenta sutil musicalidade, o que demonstra o talento com que foi elaborado". Concluindo a crítica, adverte Marcos Frederico "que o Madeira pode ser considerado uma alegoria da vida do poeta, tal como demonstrado em Poesia freqüentemente: impetuoso no início, na 'cheia' da juventude; calmo e puro na 'seca' da madura idade".

ÁGUAS PURAS... ÁGUAS BARRENTAS

Velho Madeira a deslizar profundo
por entre margens de vermelho e verde.
Meu velho rio - amálgama de águas
verdes e brancas e vermelhas e pretas.

Que escureza e que espessura fluem
dessa caudal eternamente enorme
na estação da grande cheia.

Em maio as canaranas e árvores, as barrancas descendo
e as garças jangadeando ilhotas ambulantes.
E as madeiras trazidas pelo líquido amarasmado,
– símbolo andejo a relembrar seu nome –

Velho Madeira a digerir molente
bastas terras caídas.
Semelhando, no andar moroso e langue,
a jibóia depois que a presa tem.

Que leveza e que beleza fluem,
nas suas águas de esmeralda e opala,
na época da seca.

Não mais troncos descendo, nem barrancos boiando,
Águas pequenas, num correr suave,
gaivotas mostrando a flor branca das praias
e a pureza hospedando na liquidez de sonho.

¹ Cinema que não mais existe. O prédio foi destruído para dar lugar a uma agência do Banco Itaú.

BARZINHO ACADÊMICO

Rui Costa Gonçalves

Juiz Federal Titular da 3ª Vara
Seção Judiciária do Estado do Piauí

Que pague mais uma rodada aquele que nunca se alojou à mesa de um barzinho, ainda que de forma inocente, como sói acontecer quando se quer tomar água ou bebida não alcoólica gelada.

Difícil. O brasileiro mantém íntima relação de amor e ódio com o barzinho desde tempos imemoriais. Encostado ao balcão ou sentado à mesa, o povo discute de fiado a política, passando por futebol, vida alheia e o que mais aparecer nos intervalos entre copos, iscas e garrafas. Havendo tempo, leva uma boa música acompanhada na caixa de fósforos ou na palma da mão.

Soube de barzinho onde a clientela tem horário de expediente, controlado por cartão de ponto. Sem direito a repouso em período de férias e feriados. Coisa de brasileiro. Há um outro, em Manaus, que fecha para férias do proprietário uma vez por ano. Trinta dias. O dono é português. Tradicional. Compõe o complexo histórico-cultural do Teatro Amazonas, bem em frente à Praça São Sebastião. Tombamento formal é absolutamente desnecessário ante a situação fática cotidiana no mesmo sentido. Exceto no período de férias do dono do lugar, desnecessário registrar. Esse barzinho luso-manauense tem até irreverente bloco de carnaval.

Apareci por lá apenas uma vez. Era Oficial de Justiça. Final de tarde, fui intimar um acusado em processo criminal. Como não conseguia encontrá-lo em qualquer outro lugar, arrisquei o "Bar do Armando". Estava lá, onde foi devidamente cientificado do ato processual. Ficou nisso minha passagem pelo recinto. O bastante para conferir que sua especialidade era cerveja à moda "véu de noiva" e sanduíche de pernil no capricho. Lugar de nivelamento de classes sociais. Tivesse ido a Manaus, Karl Marx escreveria "O Capital" numa daquelas mesas, desde que não entrasse em conflito com Armando.

Quando estudante universitário, participei ativamente de apaixonantes discussões sobre os mais diversos temas de interesse para a humanidade, no barzinho "Sete Facadas", onde a discordância começava pelo nome de

fantasia. Distante duas ou três quadras da "Velha Jaqueira", como era conhecida a Faculdade de Direito do Amazonas, na zona portuária, o barzinho serviu de palco para a melhoria do curso acadêmico. Há quem discorde, é claro. Foi nesse ambiente democrático que alguns veteranos, inclusive eu, embriagados pelos conhecimentos acumulados ao longo do curso em vias de ser concluído, percebemos que alguma coisa precisava melhorar na grade curricular, por mínima que fosse. Decidimos, em votação simbólica, criar mais um módulo para a disciplina "Prática Forense". Não haveria ônus para a Universidade. O local escolhido para as aulas complementares foi o próprio "Sete". Duas rodadas, ou melhor, razões, pesaram em favor dessa decisão histórica: a Faculdade de Direito não dispunha de mesas disponíveis; a ala conservadora não veria com bons olhos a ampliação curricular por vontade exclusiva do corpo discente, que almejava ficar mais perto do povo, digamos assim. Se o Direito é arte, sentíamos-nos quase artistas. Então, deveríamos estar onde o povo estivesse, mesmo antes da formatura. A lógica era essa. Ficávamos, assim, à frente de nosso tempo. No dia seguinte voltávamos ao normal.

Foram teses homéricas, aquelas defendidas no decorrer da "Prática Forense IV".

De tão acaloradas, a presença do proprietário do estabelecimento era requisitada à exaustão, para que tomasse providências urgentes visando a esfriar os ânimos dos contendores. Tinha peixe frito também. Simplicidade se fazia necessária.

Velhos tempos. Etapa de vida que colou grau junto conosco, mas sem canudos. A última aula foi no mesmo dia do baile de formatura. Mera coincidência. Descortinou-se o futuro.

São tantas recordações ...

Reviro a memória, buscando anotações de cada tema discutido. Vejo e reexamino o passado. Dou-me conta, somente agora, de que minha formação acadêmica está incompleta. Levantamos tantas vezes todo o corpo da cadeira, sem que nunca nos tivesse ocorrido discutir sobre juros bancários. O Brasil poderia ter sido outro.

Tivéssemos discutido sobre juros bancários, por certo teríamos logrado obter a unanimidade afinal nunca conseguida naquela vida acadêmica paralela. Proclamaríamos, sem discrepâncias, o óbvio ululante:

gestão da coisa pública exige perfeita sobriedade. Mesa de bar não tem compromisso com solução de qualquer problema, real ou imaginário. Regra geral, nada de bêbedo tem dono.

POEMA PARA CAROLINE

Pedro Francisco da Silva
Juiz Federal Titular da 2ª Vara Federal
Seção Judiciária do Acre

Nós não sabíamos,
Mas estavas ali em meio às estrelas.
Bela e reluzente na constelação
Do Cruzeiro do Sul

Porque és estrela tens luz própria
Aponta caminhos e atraindo o nosso olhar
Para além do horizonte, o firmamento.
Somos peregrinos numa noite em Belém

Nós não sabíamos,
Mas quem a nós revelaria os mistérios desta vida?
O que importa é a beleza deste encontro
E a certeza do futuro que é presente

Então, venhas, Caroline!
Venhas para casa dos teus pais,
Tios e tias, avôs e avós, primos e primas, tua família.
Somos felizes, porque uma estrela vem morar entre nós!

Rio Branco, 12 de maio de 2005

CONTRASTES QUE MATAM: GELS QUE CEGAM O CASO CELOBAR: UMA VISÃO CRÍTICA.

Regina Coeli M.C. Peixoto

Juíza Federal Titular da 18a Vara
Seção Judiciária do Estado do Rio de Janeiro

Não raro, recebo, da Seção de Distribuição, Mandados de Segurança ajuizados por empresas particulares, participantes de processos licitatórios em face da União que, através de seus agentes, ao contratar com a iniciativa privada, fere não só as regras do certame, deixando de observar as normas editalícias, como também ignora ou afasta, através de expedientes duvidosos, a aplicação da lei que regula a matéria. Esse, entretanto, não é o mais grave pecado.

A questão, em homenagem a Goethe, requer maior profundidade para que se chegue à verdade.

A guisa de ilustração, trago à baila um processo instaurado por um laboratório multinacional, que objetivava anular uma concorrência para a aquisição de um medicamento para tratamento de câncer, por um hospital público. A concorrência havia sido ganha por um laboratório nacional, em razão do melhor preço.

A multinacional perdedora, inconformada, alegava que o seu medicamento era mais caro porque incluía, além da qualidade e confiabilidade mundialmente reconhecidas, um componente que permitia o armazenamento do produto sob qualquer temperatura, ao passo que o produto do laboratório vencedor, exigia a sua manutenção sob refrigeração para não se deteriorar.

Duvidando daquela afirmação, consultei a médica responsável pelo processo de licitação, quando esta confirmou a versão apresentada pela multinacional de que efetivamente o laboratório vencedor iria fornecer o medicamento mais barato, mas que, entretanto, este deveria ser mantido em refrigeradores, pois não tinha na sua fórmula o componente que permitia o seu armazenamento na farmácia do hospital.

Por mera curiosidade, perguntei-lhe se havia calculado o custo desse armazenamento especial e diante da resposta negativa carregada de agressividade, resolvi não perguntar sobre o controle da qualidade desse medicamento, já que em razão dessa peculiaridade o medicamento, no mínimo, poderia rapidamente tornar-se ineficaz ou letal.

Conveniência e oportunidade? Que remédio... mas, sem dúvida alguma, estava-se comparando produtos diferenciados, cujo preço não poderia ter sido tratado de forma genérica. Acho que nem o saudoso Ruy Barbosa seria capaz de explicar o que é igual do que é desigual para aquela senhora, totalmente despreparada para a função que desempenhava. Afinal, os médicos são treinados para salvar vidas e não para comprar remédios.

No meu primeiro dia de trabalho, em seção judiciária que deixo de identificar por motivos óbvios, após lavar as mãos no reservado do meu gabinete, não consegui enxugá-las, pois, com as mãos ainda molhadas, não pude retirar o papel do toalheiro, pois se rasgava a cada tentativa. No mesmo dia, numa segunda tentativa, espertamente, retirei primeiramente o papel antes de lavar as mãos, mas qual não foi a minha surpresa ao constatar que o papel grudava na minha mão e esta prosseguia molhada e ainda enrolada naquela imundície. Após algumas novas tentativas infrutíferas, concluí que só conseguiria secar completamente as mãos com a ajuda de quatro a cinco toalhas.

Decidi não investigar se a aquisição das mesmas tinha-se dado por unidade, por uma questão de auto preservação emocional.

Essas surpresas foram se sucedendo à medida que experimentava os meus primeiros passos na magistratura e poderia até escrever um livro, uma tese e até mesmo uma novela, mas creio que ocioso e, ainda, falta-me tempo, pois sou magistrada com dedicação exclusiva e tempo integral, por amor à arte(sem gratificação, vez que inexistente para a categoria) e creio que os exemplos declinados são suficientes e emblemáticos para a sustentação deste modesto libelo.

Esses episódios, que tive oportunidade de testemunhar, feriram de morte tudo que havia aprendido na graduação e no mestrado de Administração de Empresas, além do que havia observado na iniciativa privada no tempo que lá permaneci, mas levou-me a algumas conclusões, ressaltadas as devidas exceções, que são escassas:

1) A legislação que cuida do assunto é lacunosa e ineficaz quanto ao binômio preço e qualidade, desse modo o administrador público por uma questão de autopreservação prefere a modalidade melhor preço para se isentar de eventual responsabilidade;

2) Na maioria das vezes os servidores designados para processar a licitação não estão devidamente preparados para conduzi-la;

3) Os produtos adquiridos em qualquer modalidade, mas especialmente na de melhor preço, não se submetem a qualquer tipo de controle de qualidade (prévio e posterior) ou seja, se lhes for entregue veneno (caso celobar) ou se, por questões de armazenamento, se tornar veneno é o que será consumido;

4) A questão da confiabilidade dos fornecedores também não faz parte da avaliação das propostas e muito menos dos proprietários e responsáveis pela empresa licitante, o que se faz, absolutamente, necessário no nosso contexto.

No caso CELOBAR e outros, a culpa pelas mortes recai exclusivamente nos responsáveis pelo laboratório fornecedor e eu pergunto: e o resto?

