

# **Estudos críticos de decisões do STJ**

Coletânea de artigos do grupo de pesquisa “Pacto  
Federativo Brasileiro e as Implicações Tributárias  
e Orçamentárias ao Lume da Cidadania” da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Coordenador Prof. Titular  
Eduardo Marcial Ferreira Jardim.

São Paulo  
2019

# **Estudos críticos de decisões do STJ**

Coletânea de artigos do grupo de pesquisa “Pacto  
Federativo Brasileiro e as Implicações Tributárias e  
Orçamentárias ao Lume da Cidadania” da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

São Paulo  
2019

Copyright © 2015 By IDEA (Instituto de direito econômico aplicado)

Produção Editorial: Florence Haret

Capa: Florence Haret

CIP – BRASIL. CATALOGAÇÃO NA FONTE

SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.

J37e Jardim, Eduardo Marcial Ferreira, 1940 -

Estudos críticos de decisões do STJ / Eduardo Marcial  
Ferreira Jardim.

1ª Edição – São Paulo: IDEA. 2019. 250p.

ISBN 978-85-69497-04-2

1. Jurisprudência do STJ. 2. Análise crítica. I. Título.

CDD: 343.04

*Este livro é dedicado ao Prof. Eduardo Marcial Ferreira Jardim*

## SUMÁRIO

<b>RESUMOS DOS ARTIGOS.....</b>	<b>9</b>
---------------------------------	----------

<b>PREFÁCIO À OBRA.....</b>	<b>16</b>
-----------------------------	-----------

### **EFEITO DA REVOGAÇÃO DA LIMINAR EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA NA RETOMADA DO PRAZO PRESCRICIONAL DO CRÉDITO**

<b>TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>18</b>
-------------------------	-----------

1. DESCRIÇÃO DO CASO APRECIADO PELO STJ .....	18
2. EXPOSIÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DO STJ .....	20
3. ANÁLISE CRÍTICA DA DECISÃO:.....	23
3.1. <i>Contextualização e Tratamento doutrinário a respeito do tema .....</i>	<i>23</i>
3.1.1. Prescrição .....	23
3.1.2. Suspensão da Exigibilidade do Crédito .....	25
3.2. <i>Evolução jurisprudencial a respeito do tema no Poder Judiciário .....</i>	<i>29</i>
3.3. <i>Posicionamento crítico e fundamentado do autor a respeito da     matéria.....</i>	<i>32</i>
4. CONCLUSÃO .....	35
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	37

### **ESTUDO SOBRE CONTROVÉRSIA RELATIVA A PREÇO OU TAXA NO STJ38**

1. EMENTA E ACÓRDÃO DO RÊSP TEMATIZADO.....	38
2. RELATÓRIO DO <i>DECISUM</i> .....	40
3. FUNDAMENTOS INSERTOS NO VOTO DO RELATOR E POSTURA PRETORIANA.....	41
4. REFLEXÕES CRÍTICAS E POSICIONAMENTO DOUTRINAL .....	45
4.1. <i>Noções introdutórias.....</i>	<i>45</i>
4.2. <i>Aspecto crítico em relação ao posicionamento do STJ .....</i>	<i>45</i>
4.3. <i>Visão doutrinal .....</i>	<i>46</i>
5. POSIÇÃO ADOTADA.....	49
6. REQUISITOS DAS TAXAS DE SERVIÇO .....	51
7. SÍNTESE CONCLUSIVA .....	51
8. COROLÁRIO .....	52
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	54

### **ICMS E GUERRA FISCAL: A QUESTÃO DO BENEFÍCIO CONCEDIDO**

<b>UNILATERALMENTE (SEM CONVÊNIO INTERESTADUAL).....</b>	<b>55</b>
--	-----------

1. EMENTA DO JULGADO DO STJ .....	55
2. DESCRIÇÃO DO CASO JULGADO .....	56
3. EXPOSIÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DO STJ .....	57
4. CONTEXTUALIZAÇÃO E TRATAMENTO DOUTRINÁRIO A RESPEITO DO TEMA.....	58

5. FEDERALISMO FISCAL.....	59
6. INCENTIVOS FISCAIS NOS ESTADOS BRASILEIROS.....	60
7. A GUERRA FISCAL NO BRASIL.....	62
8. IMPACTO DA GUERRA FISCAL NO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO DO PAÍS.....	65
9. ENTENDIMENTOS JURISPRUDENCIAIS.....	66
10. CONCLUSÃO.....	69
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	72

## **INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA:**

### **(IN)COMPATIBILIDADE COM A EXECUÇÃO FISCAL NOS CASOS DE REDIRECIONAMENTO FUNDADO EM REGRA DE RESPONSABILIDADE. 74**

1. DESCRIÇÃO DO CASO APRECIADO PELO STJ.....	74
2. EXPOSIÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DO STJ.....	76
3. ANÁLISE CRÍTICA DA DECISÃO – TEMAS DE FUNDO A SEREM ANALISADO.....	76
3.1. <i>Contextualização doutrinária e panorama geral do tema</i> .....	77
3.2. <i>Incompatibilidade entre o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e a execução fiscal</i> .....	82
3.3. <i>Da ausência de equivalência entre o instituto da desconconsideração da personalidade jurídica e o da responsabilidade tributária fundada em lei (Art.135 do CTN)</i> .....	84
3.4 <i>Entendimentos recentes dos tribunais estaduais e federais</i> .....	91
4. CONCLUSÃO.....	93
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	95

## **DIREITO PENAL E INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA: O PUNITIVISMO**

### **COMO “FORMA” DE ARRECADAÇÃO..... 97**

1. INTRODUÇÃO.....	97
2. O PAPEL DO DIREITO PENAL NO CONTEXTO DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	98
3. ANÁLISE CRÍTICA SOBRE A POSSIBILIDADE DE CRIMINALIZAÇÃO DO INADIMPLEMENTO TRIBUTÁRIO.....	101
4. CONCLUSÃO.....	110
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	111

## **REFLEXOS DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL NO PROCESSO DE EXECUÇÃO**

### **FISCAL..... 113**

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	113
2. EFEITOS DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL NAS EXECUÇÕES FISCAIS, SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA.....	115
3. REORGANIZAÇÃO DA EMPRESA E RECUPERAÇÃO JUDICIAL.....	119

4. ANÁLISE CRÍTICA DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL VIGENTE.....	123
5. HOMOLOGAÇÃO DO PLANO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL E O DEVER DE APRESENTAÇÃO DE CERTIDÕES TRIBUTÁRIAS.....	128
6. CONCLUSÕES.....	131
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA .....	133
<b>A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PARA PESSOAS PORTADORAS DE MOLÉSTIAS GRAVES .....</b>	<b>135</b>
1. INTRODUÇÃO .....	135
2. O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA..	136
3. DAS CRÍTICAS À LEI Nº 7.783/1988.....	139
4. DA CRÍTICA À JURISPRUDÊNCIA.....	142
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	144
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	147
<b>A CONTROVÉRSIA CONCERNENTE AO PREÇO PÚBLICO E TAXA PERANTE O STJ. BREVES NOTAS SOBRE A PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA .....</b>	<b>150</b>
1. INTRODUÇÃO .....	150
2. OS POSICIONAMENTOS DO STJ E SEUS FUNDAMENTOS AO LONGO DO TEMPO.....	151
3. TAXA, PREÇO PÚBLICO, TARIFA E SUA PRESCRIÇÃO. BREVES APONTAMENTOS.....	153
4. O SILÊNCIO ENQUANTO FATO JURÍDICO .....	155
5. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO .....	157
6. CONCLUSÃO .....	159
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	161
<b>A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE.....</b>	<b>163</b>
1. DESCRIÇÃO DO CASO APRECIADO PELO STJ .....	163
2. EXPOSIÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO DO STJ .....	164
3. ANÁLISE CRÍTICA DA DECISÃO .....	165
3.1. <i>Tratamento doutrinário a respeito do tema .....</i>	<i>166</i>
3.2. <i>Evolução jurisprudencial a respeito do tema no Poder Judiciário .....</i>	<i>172</i>
3.3. <i>Posicionamento crítico.....</i>	<i>178</i>
4. CONCLUSÃO .....	179
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	179
<b>ESTUDO SOBRE A CONTROVÉRSIA RELATIVA AO PROTESTO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NO STJ.....</b>	<b>184</b>

1. DESCRIÇÃO DO RESP Nº 1.126.515-PR E ANDAMENTOS PROCESSUAIS DO RESP Nº 1.684.690-SP .....	184
2. FUNDAMENTOS INSERTOS NO VOTO DO RELATOR E POSTURA PRETORIANA .....	187
3. REFLEXÕES, CRÍTICAS E VISÃO DOUTRINAL .....	189
4. POSIÇÃO ADOTADA .....	199
5. CONCLUSÕES .....	200
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	201

## **CREDIMENTO DE PIS E COFINS À LUZ DO CONCEITO DE INSUMO**

### **ATRIBUÍDO PELO STJ NO JULGAMENTO DO *LEADING CASE* RESP Nº**

#### **1.221.170/PR: CONTROVÉRSIAS PROCESSUAIS.....203**

1. DESCRIÇÃO DO CASO APRECIADO PELO STJ .....	203
2. EXPOSIÇÃO DOS FUNDAMENTOS DA DECISÃO – SOLUÇÃO JURÍDICA DADA À CONTROVÉRSIA E TÉCNICA DE JULGAMENTO ADOTADA .....	205
3. ANÁLISE CRÍTICA DA DECISÃO À LUZ DA EVOLUÇÃO DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL.....	208
3.1. <i>Função do STJ e análise do instituto do Recurso Especial Repetitivo</i> .....	208
3.2. <i>“Binding precedent”, “distinguishing” e Súmula 7</i> .....	215
3.3. <i>Breve paralelo com a jurisprudência administrativa – julgamento em bloco pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais</i> .....	218
4. CONCLUSÕES.....	220
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	221

## **GUERRA FISCAL: TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIA**

### **CUMULADA COM CRÉDITO PRESUMIDO PARA COMPENSAÇÃO DO ICMS**

#### **ANTECIPADO DO ESTADO DE ORIGEM. ....223**

1. DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DE CRÉDITO NA TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR. ....	223
2. COMPÊNDIO LEGISLATIVO PAULISTA CONTRA A GUERRA FISCAL.....	225
3. ANÁLISE DO PROCEDIMENTO ADOTADO PELO ESTADO DE SANTA CATARINA – NOVA HIPÓTESE DE GUERRA FISCAL.....	227
4. TESES CONTRÁRIAS À LIMITAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE .....	228
4.1 <i>Não Recepção do art. 8º, da Lei Complementar 24/75 pela CF/88</i> ....	228
4.2 <i>Violação ao Pacto Federativo</i> .....	230
5. SOBRE A MODALIDADE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL, NA FORMA DE CRÉDITO PRESUMIDO, PELO ESTADO DE SANTA CATARINA.....	232
6. CONCLUSÃO .....	234



## RESUMOS DOS ARTIGOS

### EFEITO DA REVOGAÇÃO DA LIMINAR EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA NA RETOMADA DO PRAZO PRESCRICIONAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

por Carolina Moreira de França Dominguez<sup>1</sup>

O artigo pretende identificar quando termina a suspensão de exigibilidade do débito no caso de revogação de medida liminar em sede mandado de segurança. Apesar de à primeira vista ser considerado um assunto sem muitos questionamentos, veremos ao longo do presente estudo que não é isso que se verifica.

O caso escolhido para análise já revela de pronto a divergência no entendimento sobre o assunto. O tema será tratado a partir do acórdão proferido nos embargos de divergência em agravo em Recurso Especial nº 407.940/RS que foi publicado em 29/05/2017.

O julgado pretende harmonizar a jurisprudência do STJ em relação ao marco para a retomada do lapso prescricional após revogação da liminar em mandado de segurança.

Em síntese, a Primeira Turma emanava decisões considerando que o fluxo prescricional só voltaria a correr com o trânsito em julgado da decisão e a Segunda Turma e a Primeira Seção entendiam que esse marco seria a data da revogação da liminar.

Primeiramente, os argumentos levantados no acórdão serão apresentados. Em sequência, serão expostos os posicionamentos da doutrina sobre o tema e alguns conceitos básicos que tocam a discussão central. Depois faremos uma breve análise da jurisprudência de outros Tribunais sobre a tese. Por último, mostraremos nossas críticas ao acórdão e considerações sobre o assunto.

---

<sup>1</sup> Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas /SP. Advogada em São Paulo.

## **ESTUDO SOBRE CONTROVÉRSIA RELATIVA A PREÇO OU TAXA NO STJ**

**por Eduardo Marcial Ferreira Jardim<sup>2</sup>**

O problema tematizado diz respeito à controvérsia concernente ao regime jurídico tipificador das taxas e dos preços, o qual será analisado ao lume de postulados da teoria geral do direito com o desígnio de avaliar criticamente a orientação pretoriana, consoante imersa no REsp 740967/2006-RS.

## **ICMS E GUERRA FISCAL: A QUESTÃO DO BENEFÍCIO CONCEDIDO UNILATERALMENTE (SEM CONVÊNIO INTERESTADUAL)**

**por Fabiana Félix Ferreira<sup>3</sup>**

Busca analisar a jurisprudência controvertida do Superior Tribunal de Justiça, no contexto da Guerra Fiscal no Brasil, que definiu que a inconstitucionalidade de normas estaduais que admitem benefícios sem convênio interestadual deve ser previamente declarada em ADIn específica, relativa à lei do Estado de origem.

## **INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA: (IN)COMPATIBILIDADE COM A EXECUÇÃO FISCAL NOS CASOS DE REDIRECIONAMENTO FUNDADO EM REGRA DE RESPONSABILIDADE**

**por Felipe Viana de Araújo Duque<sup>4</sup>**

Este artigo se propõe a efetuar uma análise do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, diferenciando-o do instituto da responsabilidade tributária prevista na lei tributária, apesar de terem efeitos práticos

---

<sup>2</sup> Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e Professor Titular de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie.

<sup>3</sup> Mestranda em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogada.

<sup>4</sup> Mestrando em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Procurador da Fazenda Nacional.

semelhantes. Desse modo, visa responder sucintamente se há aplicabilidade no âmbito da execução fiscal da desconsideração da personalidade jurídica.

## **DIREITO PENAL E INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA: O PUNITIVISMO COMO “FORMA” DE ARRECADAÇÃO**

**por Flávio Miranda Molinari<sup>5</sup> e Felipe Pessoa Fontana<sup>6</sup>**

O presente artigo tem por objetivo analisar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Habeas Corpus nº 399.109/SC, de que deixar de recolher ICMS oriundo de operações próprias, ainda que devidamente escrituradas, configura apropriação indébita tributária, nos termos do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, a partir do cotejo teórico-crítico entre maximalismo e minimalismo penal para proteção de bens jurídicos tutelados pelo ordenamento jurídico. Numa conjuntura de crise econômico-fiscal, o presente artigo tem por objetivo responder as seguintes perguntas: O posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça, do ponto de vista da dogmática jurídica penal, está correto? Há, por traz desse posicionamento, um interesse em utilizar a tutela do Direito Penal como forma coercitiva para o recolhimento de tributos? Após a análise detalhada do acórdão oriundo do julgamento do Habeas Corpus nº 399.109/SC, conclui-se que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça não se amolda à teoria dogmática do Direito Penal visto como *ultima ratio* para tutelar bens jurídicos, bem como, à despeito de garantir a observância de direitos fundamentais e utilização de meios legais para cobrança de tributos, privilegiou a utilização do Direito Penal como mecanismo de *enforcement* para o recolhimento de tributos.

---

<sup>5</sup> Mestrando em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e Bacharel em Direito pela mesma instituição. Pós-Graduado em Direito Tributário pela FGV Direito SP. Advogado Tributarista.

<sup>6</sup> Pós-Graduado em Direito Penal (Teoria do Delito) pela Universidade de Salamanca. Pós-Graduado em Direito Penal e Processual Penal pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e Bacharel em Direito pela mesma instituição. Advogado Criminalista.

## **REFLEXOS DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL**

**por Iúri Daniel de Andrade Silva<sup>7</sup>**

O instituto da recuperação judicial acarreta múltiplos efeitos jurídicos e econômicos. O artigo 6º, §7º, da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, preceitua que as execuções fiscais não deverão de ser suspensas em razão do deferimento do processamento de recuperações judiciais. A norma tem sido relativizada pela jurisprudência, a qual, lastreada no princípio da preservação da empresa, tem obstado a prática de atos constritivos e expropriatórios pelo juízo executivo. É necessário, pois, empreender análise holística sobre a questão, a fim de harmonizar o princípio da preservação da empresa e o dever jurídico fundamental de pagar tributos, evitando-se o sacrifício de princípios.

## **A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PARA PESSOAS PORTADORAS DE MOLÉSTIAS GRAVES**

**por Kristian Rodrigo Pscheidt<sup>8</sup>**

O artigo 6º, XIV, da Lei 7.713/88 elenca um rol taxativo de aposentados isentos do pagamento do imposto de renda. São os portadores de moléstias graves. Por certo, a indicação e definição do que seria uma doença grave advém de preceitos médicos, cuja evolução é diária e perene. No entanto, na contramão dessa lógica, é a lei quem acaba definindo quais são as doenças graves e pior, o rol indicado na Lei acaba ganhando contornos estáveis e taxativos, ou seja, a interpretação do benefício é literal e não evolui com a

---

<sup>7</sup> Mestrando em Direito Político e Econômico junto à Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM). Especialista em Direito Tributário. Graduado em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB). Professor de Direito na Universidade de Mogi das Cruzes (UMC). Procurador da Fazenda Nacional. Ex-Advogado da União. Ex-Analista do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba. Ex-Analista do Tribunal de Justiça da Paraíba.

<sup>8</sup> Professor de Direito, Doutor em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (2018), pós-graduado em Gestão e Legislação Tributária pela Uninter (2018), possui L.L.M em Direito de Negócios pela FMU (2014), é especialista em Direito Tributário pelo Centro Universitário Curitiba (2010), possui graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2008), graduação em Jornalismo pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2004) e graduação técnica em Gestão Financeira pela Universidade Luterana do Brasil (2016).

ciência médica. Afronta, portanto, a dignidade da pessoa humana e a igualdade, pois o que define o benefício fiscal não é a condição da pessoa, mas sim o rótulo legal que recebe. Por ém, em que pese evidente o descompasso da Lei com a Constituição, o Superior Tribunal de Justiça confirma esse entendimento.

## **A CONTROVÉRSIA CONCERNENTE AO PREÇO PÚBLICO E TAXA PERANTE O STJ. BREVES NOTAS SOBRE A PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA**

**por Luciano de Almeida Pereira<sup>9</sup>**

O presente artigo busca analisar o tempo enquanto fato jurídico, mormente no que toca aos institutos da prescrição e decadência em matéria tributária, seus efeitos e consequências, em especial, concernente às concessionárias.

## **A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE**

**por Lucienne Michelle Treguer Cwikler Szajnbok<sup>10</sup>**

O presente trabalho se propõe a analisar o Recurso Especial nº 1.520.257-SP, cujo acórdão acolheu, por unanimidade, o entendimento de que procede o redirecionamento de execução fiscal, para cobrança de crédito tributário de sociedade, ao sócio-gerente que exercia tal encargo por ocasião da dissolução irregular da sociedade, independentemente de haver ostentado tal qualidade de sócio-gerente quando da ocorrência do fato gerador ou do vencimento do tributo cobrado. Para tal finalidade, será abordado o tratamento doutrinário dispensado ao tema, bem como se apontará o dissenso jurisprudencial que cerca a matéria.

---

<sup>9</sup> Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, Professor de Direito Tributário do curso de Pós-graduação lato sensu do IBET, Professor de Direito Tributário da FMU e advogado tributarista em São Paulo.

<sup>10</sup> Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Bacharel em Administração de Empresas e Direito, com especialização em Direito Empresarial pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogada e Pesquisadora em São Paulo.

## **ESTUDO SOBRE A CONTROVÉRSIA RELATIVA AO PROTESTO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NO STJ**

**por Mayra Pino Bonato<sup>11</sup>**

O presente estudo versa sobre a controvérsia relativa ao protesto da certidão de dívida ativa no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, com a análise específica do Recurso Especial nº 1.126.515-PR – os fundamentos insertos no voto do relator e a postura pretoriana adotada – e a sua possível influência no julgamento do Recurso Especial nº 1.684.690-SP – Tema nº 777 – submetido ao rito dos recursos repetitivos. O artigo inclui notas críticas sobre o protesto da certidão de dívida ativa, com especial dedicação ao âmbito infralegal e a sua correlação na doutrina, num liame material importante entre a finalidade do instituto e as possíveis consequências dessa medida fazendária.

## **CREDIMENTO DE PIS E COFINS À LUZ DO CONCEITO DE INSUMO ATRIBUÍDO PELO STJ NO JULGAMENTO DO LEADING CASE RESP Nº 1.221.170/PR: CONTROVÉRSIAS PROCESSUAIS**

**por Nathalia Gomes de Oliveira<sup>12</sup>**

O presente artigo tem por objetivo analisar a solução conferida pelo STJ à discussão relativa à conceituação de “insumos” para efeitos de creditamento das contribuições ao PIS e à COFINS, na forma como previsto nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, à luz da sistemática de julgamento adotada (v.g. Recursos Repetitivos) e das possíveis controvérsias processuais que advirão da aplicação de tal *leading case* pelas Cortes Nacionais.

---

<sup>11</sup> Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudo Tributários - IBET. Advogada. Currículo Lattes disponível em: <<http://lattes.cnpq.br/0980480539827809>>.

<sup>12</sup> Advogada em São Paulo. Pós-Graduada em Direito Tributário pelo INSPER – Instituto de Ensino e Pesquisa.

## **GUERRA FISCAL: TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIA CUMULADA COM CRÉDITO PRESUMIDO PARA COMPENSAÇÃO DO ICMS ANTECIPADO DO ESTADO DE ORIGEM**

**por Walter Carvalho Mulato de Britto<sup>13</sup>**

O presente artigo tem por objetivo a análise da decisão do STJ sobre a impossibilidade de glosa de crédito de ICMS na transferência interestadual de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular e legislação do Estado de Santa Catarina, que concede crédito presumido para abatimento do imposto devido a este por antecipação (substituição tributária). Verificaremos que tal decisão não alcança essa forma de crédito presumido, que gera de fato uma guerra fiscal em prejuízo ao Estado de São Paulo.

---

<sup>13</sup> Pós-Doutorado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM em São Paulo/SP, Doutorado em Direito pela Faculdade Autônoma de Direito – FADISP em São Paulo/SP, Mestrado em Direitos Fundamentais pelo Centro Universitário FIEO – UNIFIEO em Osasco/SP; Professor convidado do curso de Pós-Graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM em São Paulo/SP. E-mail: walter@carvalhodebritto.adv.br

## PREFÁCIO À OBRA

É com incontido regozijo que apresento mais uma Coletânea do Grupo de Pesquisa CNPq que presido na condição de Professor Líder, o qual se denomina “Pacto Federativo brasileiro e as implicações tributárias e orçamentárias ao lume da cidadania”, instalado, diga-se de passo, por meio de Edital da lavra do Coordenador de Pesquisa da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, datado de 2014.

O referido Grupo abriga Professores de Direito, Advogados, Procuradores da Fazenda Nacional, Juízes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/CARF, Juízes do Tribunal de Impostos e Taxas/TIT da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e do Conselho tributário Municipal de São Paulo, em sua maioria com formação acadêmica a exemplo de Mestrandos, Mestres, Doutores e Pós Doutores, hospedando, outrossim, especialistas e bacharelados, o que revela uma composição sobremodo heterogênea e de inestimável valia para o permanente aprendizado de todos, cada qual em seu patamar, máxime porque o saber não é dotado de finitude.

Merece registro e devo dar boas vindas aos novos participantes do Grupo, no caso a Professora Florence Haret e o Juiz Federal Erik F. Gramstrup, ambos renomados em seu mister profissional e também na Academia e que, por certo, nos brindarão com seus trabalhos na próxima Coletânea.

Outrossim, devo assinalar e agradecer a relevante contribuição dos Professores Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Alexandre Evaristo que apresentaram e elaboraram o temário objeto dos trabalhos do Grupo e que ensejaram a produção desta Coletânea, sem contar o brilho de sua participação nas sessões e seminários realizados.

Pois bem, os Estudos intersertos neste Livro representam o resultado de debates, seminários e exposições que ocorreram no decorrer do ano-calendário de 2017 e no primeiro semestre de 2018, os quais problematizam tópicos controversos na seara da tributação. A visão dos trabalhos é pautada



pela óptica crítica dos temas abordados, tudo dentro de uma concepção constitucional.

Cumprir notar, a bem ver, que os escritos técnicos e científicos sobre o direito tributário positivo formam um arcabouço doutrinal que mais contribuiu para o enriquecimento da Teoria Geral do Direito, conforme argutamente observado pelo Professor e jurista Paulo de Barros Carvalho. Destarte, temos uma enorme produção doutrinária inspirada num contínuo refletir crítica objetivado ao aprimoramento da ciência do direito.

Com efeito, sob inspiração dessas premissas é que escrevemos o presente livro, tendo por objeto a avaliação crítica de decisões do Superior Tribunal de Justiça, pelo que, coube a cada autor escolher livremente um tema a fim de realizar a apontada análise, esmiudando os fundamentos daquela Corte e apresentando o seu entendimento, quer em harmonia, quer em desarmonia, com a orientação pretoriana *in casu*.

Assuntos de inegável magnitude são versados, a exemplo da chamada Guerra Fiscal do ICMS, bem como as testilhas que circundam a Desconsideração de Personalidade Jurídica, senão também a Isenção do imposto sobre a renda em relação aos portadores de moléstias graves, afora outros que se encontram estampados no sumário e desenvolvidos nos desdobres desta obra.

Em apertada síntese, estas são as considerações tendentes descrever e a apresentar a nosso trabalho, expressando, ao demais, os agradecimentos especiais a Professora Florence Haret que proporcionou a publicação desta Coletânea no site do IDEA- Instituto de Direito Econômico aplicado que ela preside.

**Eduardo Marcial Ferreira Jardim**

Professor Doutor nos Cursos de Mestrado e

Doutorado na Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie.

# **EFEITO DA REVOGAÇÃO DA LIMINAR EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA NA RETOMADA DO PRAZO PRESCRICIONAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

*Carolina Moreira de França Dominguez<sup>14</sup>*

**SUMÁRIO:** 1. Descrição do caso apreciado pelo STJ. 2. Exposição dos fundamentos da decisão do STJ. 3. Análise crítica da decisão: 3.1. Contextualização e Tratamento doutrinário a respeito do tema. 3.1.1. Prescrição. 3.1.2. Suspensão da Exigibilidade do Crédito. 3.2 - Evolução jurisprudencial a respeito do tema no Poder Judiciário. 3.3. Posicionamento crítico e fundamentado do autor a respeito da matéria. 4. Conclusão. referências bibliográficas.

## **1. Descrição do caso apreciado pelo STJ**

O objeto de análise do presente estudo são os embargos de divergência em agravo em Recurso Especial nº 407.940 interposto pelo contribuinte Pavioli S.A. contra o Estado do Rio Grande do Sul. A embargante apontou que havia divergência de entendimento adotado pela Primeira Turma, Segunda Turma e Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) quanto à retomada do lapso prescricional após revogação de liminar em mandado de segurança.

Foram apresentados acórdãos da Primeira Turma que entendiam que o curso do lapso prescricional só voltaria a correr com o trânsito em julgado da decisão contrária ao contribuinte.

---

<sup>14</sup> Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas /SP. Advogada em São Paulo.

Já a Segunda Turma e a Primeira Seção consideravam que a partir da revogação da liminar, mesmo quando ainda estavam pendentes de análise os recursos especial e extraordinário sem efeito suspensivo, não mais existiria causa impeditiva de cobrança do crédito tributário, pois a exigibilidade deixou de estar suspensa desde então.

Originalmente, nos autos do processo analisado, o contribuinte apresentou exceção de pré-executividade alegando que o crédito cobrado já estava prescrito, uma vez que a cobrança executiva só veio a ser ajuizada mais de 5 anos após a extinção da causa de suspensão da exigibilidade do crédito. Isto porque, anteriormente, o contribuinte obteve liminar em sede de mandado de segurança e posteriormente foi confirmada a concessão da segurança com declaração de ilegalidade do crédito em 26/02/1998. No entanto, essa decisão foi reformada pelo tribunal de origem em 26/11/1998, data que o contribuinte alega ter retornado a correr o prazo prescricional. Sendo assim, o contribuinte afirma que a Fazenda deveria ter ajuizado execução fiscal dentro do período de 5 anos dessa data para que fosse juridicamente possível a cobrança e não incorrer em violação ao artigo 156 do Código Tributário Nacional (CTN) (extinção do crédito por prescrição). A execução fiscal foi ajuizada somente em 04/11/2009.

No entanto, a exceção de pré-executividade citada acima foi rejeitada e tal decisão foi confirmada pelo tribunal de origem sob o fundamento de que a causa suspensiva teria perdurado até o trânsito em julgado da decisão em sede de mandado de segurança que ocorreu apenas em 26/02/2007. As razões do tribunal *a quo* são no sentido de que:

*não se pode agregar encargos a uma das partes em razão da conduta processual da outra. É dizer, enquanto a agravante questiona a integridade do auto de lançamento, inclusive com a interposição de recurso especial sem efeito suspensivo, não se pode obrigar o fisco a exigir o crédito que ainda não é definitivo porque pende de recurso, mesmo sem efeito suspensivo.*

Desta forma, considerou que não havia ocorrido o prazo prescricional tendo em vista que o trânsito em julgado ocorreu apenas em 26/02/2007 e a

execução fiscal foi ajuizada em 04/11/2009, obedecendo o comando do artigo 174 do CTN.

Irresignado, o contribuinte interpôs recurso especial que não foi admitido. O agravo em recurso especial foi negado monocraticamente e confirmada a decisão pela Primeira Turma em sede de agravo regimental que negou provimento ao recurso do contribuinte por unanimidade. A decisão foi fundamentada na jurisprudência do STJ que reconhece a retomada do prazo prescricional apenas após o trânsito em julgado da decisão contrária ao contribuinte devido a presença de causa suspensiva da exigibilidade do crédito.

Em decorrência da divergência suscitada entre as Turmas do STJ e a própria Primeira Seção, o contribuinte apresentou embargos de divergência, objeto de análise desse estudo, que foi provido, por maioria, ficando vencido o Sr. Ministro Sérgio Kukina, para reformar o acórdão embargado e dar provimento ao agravo regimental do contribuinte nos termos do voto do relator conforme verificado abaixo.

## **2. Exposição dos fundamentos da decisão do STJ**

Em breve síntese, o relator embasa seu voto nos argumentos apresentados tanto no EResp 449.679/RS e Resp 1375895/RN para fundamentar sua posição que o termo *a quo* da contagem do prazo prescricional seria a revogação da liminar.

Primeiramente, aponta que no passado havia legislação que estabelecia prazo de vigência para medida liminar conforme artigo 1º da Lei nº 4.348/64, posteriormente revogado. Ainda, cita que com o advento do Código de Processo Civil de 1973 restou claro no artigo 7º, parágrafo 3º, que os efeitos da liminar apenas persistiriam até a prolação da sentença caso não tivesse sido revogada ou cassada. Assim, após a cognição exauriente revogando a liminar, expressa ou implicitamente, não há que se falar em continuidade dos efeitos da liminar visto que essa foi deferida de forma precária e provisória.

Além disso, indica que o próprio CTN no artigo 151 prevê que a concessão da medida liminar em mandado de segurança é causa de suspensão da exigibilidade do crédito e se cala em relação ao trânsito em julgado do *writ*.

Nesse diapasão, por força legal, não é mera discussão judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário, como no caso do contencioso administrativo (art. 151, III do CTN). A existência de medida liminar durante o tempo de sua duração ou a concessão da segurança é que são capazes de inibir a adoção de qualquer medida visando à satisfação do crédito por parte da Fazenda.

Dessa forma, revogada a liminar ou denegada a segurança, nada impede a Fazenda Nacional de obter a satisfação de seu crédito. O fluxo do prazo prescricional volta a correr, ainda que penda de exame recurso desprovido de eficácia suspensiva ou de provimento acautelatório.

Por fim, ressalta que no caso em análise foi concedida liminar que, por suspender a exigibilidade do crédito, também suspendeu o prazo prescricional. Sendo a liminar revogada em 26/11/1998 e diante da ausência de recurso com efeito suspensivo ou qualquer outra hipótese prevista no artigo 151 do CTN, retomou-se nesta data o curso do prazo prescricional. Assim, entendeu que o transcurso do prazo deveria seguir a regra do artigo 174, *caput* do CTN, ou seja, 5 anos. Considerando que a Fazenda ajuizou a execução fiscal apenas em 2009, o relator decretou a prescrição devido ao prazo superior a 5 anos de medida que suspendia a exigibilidade do crédito.

O Sr. Ministro Sérgio Kukina, em seu voto após o pedido de vista, não concordou com os fundamentos apresentados pelo relator. Ressalta que o artigo 151 do CTN previu apenas o termo inicial para a suspensão da exigibilidade do crédito, qual seja, a data da concessão da liminar em mandado de segurança, não se pronunciando sobre o termo final da suspensão. Dessa forma, entende que a questão extrapola o arcabouço normativo tributário.

Argumenta que a Fazenda não pode ser privada da satisfação do crédito reconhecido, pois foi o executado quem provocou o judiciário, impetrando

mandado de segurança, inviabilizando o curso natural da prescrição executiva.

O julgador discorre, lembrando voto proferido pelo saudoso Ministro Teori Zavaschi nos autos do Resp 767928/RS, que quem deve correr o risco para reposição do *status quo ante*, em face do cumprimento de liminares e sentenças posteriormente modificadas, revogadas ou anuladas, é a parte que requer e que se beneficia da medida.

Nesse sentido, por ter o contribuinte alterado por decisão judicial a atuação da Fazenda no tempo e no modo estabelecidos na lei, apenas com trânsito em julgado da decisão contrária ao contribuinte seria correto o retorno do curso do lapso prescricional.

Assim, entende que no caso concreto a prescrição volta a correr da data do trânsito em julgado da decisão que denegou a segurança em 26/02/2007. Como a Fazenda teria direito a ajuizar execução fiscal até 2012 e efetivamente o fez em 2009, resta afastada a alegação da prescrição devendo ser mantido o acórdão recorrido.

Ainda alerta o I. Ministro que:

*seria uma temerária demasia, mercê do tão só cancelamento da medida liminar e antes do próprio trânsito em julgado da decisão final, compelir-se a Fazenda Pública a propor de logo a execução do tributo (para evitar o risco de prescrição de seu crédito) para, quiçá, ver-se adiante surpreendida por decisão definitiva e transitada em julgado acolhendo o mandamus do contribuinte e, conseqüentemente, tornando inócua a execução açodadamente aparelhada, expondo-se, ademais, aos rigores da sucumbência que, fatalmente, adviriam da extinção dessa mesma execução.*

Diante da exposição dos fundamentos ventilados no acórdão em exame, passamos a analisar a decisão sob o ponto de vista da doutrina e jurisprudência.

### 3. Análise crítica da decisão:

#### 3.1. Contextualização e Tratamento doutrinário a respeito do tema

##### 3.1.1. Prescrição

A questão central é determinar o critério temporal da norma de prescrição para o caso de revogação da medida liminar que suspende a exigibilidade do crédito em sede de mandado de segurança.

A *priori*, cabe fazer uma breve diferenciação entre decadência e prescrição. A decadência pode ser definida como a perda do direito de transformar em linguagem competente o fato jurídico emanando em uma norma individual e concreta, isto é, fim do lapso temporal para realizar a constituição do crédito.

Já a prescrição delimita o tempo que o sujeito ativo de um direito tem para se socorrer da “*permissão outorgada pelo ordenamento jurídico para que alguém possa exigir a ação judicial coercitiva do Estado-juiz, como um dever jurídico público, contra o agente que descumpriu um consequente normativo*”, nas palavras de Santos (2010, p. 31).

O instituto da prescrição é de suma importância no direito para trazer segurança jurídica às relações. Após o prazo legal, não pode o direito ser exigido judicialmente, apesar de o direito em si perdurar. A prescrição impede, no entanto, a efetivação desse direito por meio de ação para estabilizar as relações.

A inércia do credor não pode ser protegida pelo direito diante da máxima de que “*o direito não socorre aos quem dormem*”. Dessa forma, nosso ordenamento estabelece prazo de 5 anos para que a Fazenda Pública possa exercer seu direito de ação para executar o crédito tributário devidamente constituído conforme reza o artigo 174 do CTN.

Ainda que se argumente que o crédito tributário deva ser privilegiado e protegido com garantias específicas, tendo em vista o interesse público que

permeia a cobrança tributária, não podemos deixar de lado o direito do contribuinte de não ter seu patrimônio invadido a qualquer tempo.

Posta a regra da prescrição, os dois lados têm ciência do prazo prescricional que para Fazenda significa o limite temporal para realizar a cobrança da exação e para o contribuinte, o lapso temporal que poderá ser exigida a satisfação do débito. Caso essa regra não seja respeitada, corre-se o risco de ser criado um monstro do passado capaz de assolar a tranquilidade do contribuinte a qualquer momento.

Importante ressaltar que, diferentemente do que ocorre no direito civil, a prescrição no direito tributário não atinge apenas o direito de ação (*actio*), mas também extingue o crédito tributário nos termos do artigo 156, V do CTN (MACHADO SEGUNDO, 2017, pg. 996).

Nesse sentido, Marques (2016, p. 131) entende que a prescrição não está vinculada apenas com o prazo de ingresso de ação de cobrança, este instituto controla o tempo de exigibilidade do crédito porque findo o prazo legal, não persiste o direito ao crédito nem mesmo para cobrança amigável. Assim, nos termos do que ficou estabelecido no CTN, o efeito da prescrição tributária não atinge apenas o direito processual, mas também extinguindo o crédito mesmo sem o pagamento. Fato que resulta na pacificação das relações sociais e promoção da segurança jurídica.

Na mesma medida em que se deve assegurar o direito do contribuinte a não ter um débito cobrado a perder de vista, não seria correto afirmar que a contagem desse prazo flui mesmo quando a Administração está impedida por lei de realizar atos de cobrança. A prescrição só deve fluir para punir a inércia do credor.

Conclui-se, portanto, que um direito só pode prescrever quando o autor pode exercê-lo livremente conforme o princípio da *actio nata* (COELHO, 2010, p. 231). Nos casos em que se verifica a existência de causas de suspensão de exigibilidade do crédito, nada mais justo (retirei a vírgula) que também se suspenda o lapso prescricional, tendo em vista o impedimento legal imposto à Fazenda.



### 3.1.2. Suspensão da Exigibilidade do Crédito

Suspender a exigibilidade do crédito é paralisar o processo de positivação conforme leciona Conrado (2007, p. 118). Enquanto perdurar a causa suspensiva, o contribuinte não tem o dever de cumprir com a obrigação tributária e, portanto, a Administração fica impedida de seguir na marcha da concretização de seu crédito.

Relevante apontar que a suspensão recai sobre a exigibilidade do crédito e não sobre o crédito em si.

*É correto dizer que a exigibilidade nasce logo, em que o crédito é devidamente constituído e notificado. Portanto, a exigibilidade é o nascimento do direito que tem a Fazenda Pública de exigir o crédito tributário com fins de alcançar sua satisfação. Essa exigência pode ser realizada de forma administrativa ou judicial. (MARQUES, 2016, p. 139)*

Na seara administrativa a exigibilidade se verifica com a notificação determinando uma data de pagamento ou com a constituição do crédito.

Já a executoriedade surge com a inscrição em Dívida Ativa que é título executivo extrajudicial nos termos do artigo 784, IX do Código de Processo Civil, inaugurando a possibilidade do acionamento da fase judicial com a propositura da execução fiscal.

Assim, a exigibilidade envolve tanto a cobrança administrativa como a fase da executoriedade. Quando presente uma das causas de suspensão da exigibilidade, essa marcha da exigência ficará suspensa, podendo alcançar inclusive a cobrança administrativa amigável quando a suspensão decorrer de impugnação do lançamento nos termos do artigo 151, III do CTN.

Outra importante questão vinculada com a exigibilidade é a obrigação da Fazenda fornecer certidão positiva com efeitos negativos nos termos do artigo 206 do CTN quando o crédito se encontra suspenso. Assim, é relevante para o contribuinte delimitar quando ainda está protegido pela suspensão do crédito.

As hipóteses de suspensão da exigibilidade estão estampadas no artigo 151 do CTN:

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

*I - moratória;*

*II - o depósito do seu montante integral;*

*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

***IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.***

*V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;*

*VI - o parcelamento.*

Como destacado, a medida liminar em mandado de segurança configura impedimento legal da Fazenda realizar atos de cobrança contra o contribuinte e é ela objeto central do presente estudo.

Apesar de não estar pacificado na doutrina o efeito da suspensão da exigibilidade do crédito no prazo prescricional, nos identificamos com entendimento de Marques no sentido de que as causas elencadas no artigo 151 do CTN, com exceção da moratória concedida em caráter individual sem dolo ou simulação<sup>15</sup>, também obstam a fluência do prazo de cobrança da Fazenda.

Isto porque não é a inércia do Fisco que leva a demora na realização da cobrança, mas uma proibição legal que obsta o andamento do processo de concretização do crédito.

Aliomar Baleeiro, Ives Granda e Kiyoshi Harada são alguns dos doutrinadores que defendem a ausência de suspensão do prazo prescricional principalmente em relação ao que tange a discussão administrativa. Isto porque poderia incentivar o locupletamento do Fisco, uma vez que enquanto não decidido o processo administrativo estariam correndo juros e atualização sobre o crédito.

---

<sup>15</sup>“Com relação à moratória concedida em caráter individual, disposta no art. 155 do CTN, uma análise mais criteriosa é inevitável. O artigo reporta-se à possibilidade de anulação, por meio de processo administrativo (e não de revogação), da moratória conferida em caráter individual a qualquer tempo, separando a moratória concedida em caráter individual conforme a conduta do sujeito passivo. (...) No caso de não haver dolo do sujeito passivo, haverá a cobrança de crédito, juros, sem imposição de penalidade, mas o prazo prescricional correrá contra a Fazenda Pública. Portanto, a Fazenda só poderá anular o crédito por meio de processo administrativo quando ainda tiver prazo para cobrança do sujeito passivo.” (MARQUES, 2016, 156)

A concessão de medida liminar é causa suspensiva da exigibilidade o que acarreta dizer que revogada a liminar, recomeça a contagem do prazo prescricional de onde havia parado incluindo o prazo transcorrido anteriormente.

Após esse breve comentário e com o entendimento de que a medida liminar suspende o curso da prescrição, passamos a analisar qual o termo final da suspensão nesse caso.

O mandado de segurança é remédio constitucional, estabelecido no artigo 5º, LXIX, da CF/88, voltado à garantia de direitos fundamentais e que visa proteger ameaça ou lesão a direito líquido e certo em decorrência de ato ou omissão praticados com ilegalidade ou com abuso de poder por autoridade. Diante da sua relevância e urgência, apropriado a lei do mandado de segurança estabelecer a possibilidade de concessão de medida liminar buscando evitar o perecimento do direito a ser protegido nos termos do artigo 7º, III da Lei nº 12.016/09.

Considerando, ainda, que o mandado de segurança obedece procedimento sumário e célere, a lei acima mencionada dispõe expressamente em seu artigo 14, §3º que a sentença que concede a segurança pode ser executada provisoriamente. Isso quer dizer que a decisão mandamental tem caráter de ordem. Assim, resta afastado o efeito suspensivo garantido pelo artigo 1.012 do Código de Processo Civil<sup>16</sup> ao recurso de apelação, visto que incoerente não dar efetividade a sentença de pronto.

Desta forma, o manto da sentença que confirma a liminar anteriormente concedida protege o contribuinte da cobrança da exação até a decisão da apelação<sup>17</sup>. Isto porque não seria razoável deixar o sujeito passivo

---

<sup>16</sup> O efeito suspensivo tem como objetivo impossibilitar a execução imediata da sentença. Via de regra, a apelação é recebida com esse efeito, no entanto, devido a previsão do artigo 14, § 3º da Lei nº 12.016/2009, o efeito suspensivo é retirado da sentença que concede a segurança o que permite a execução provisória dessa decisão.

<sup>17</sup> Em regra geral é essa situação que acontece. Apontamos a possibilidade do Poder Público requerer a suspensão da segurança ao Presidente do tribunal competente que poderá suspender a execução da liminar ou da sentença nos termos do artigo 15 da Lei nº 12.016/09.

amparado pelo liminar usufruir da suspensão da exigibilidade e, quando da decisão exauriente, retirar o efeito da suspensão.

Deste modo, como se entende que a Fazenda não pode realizar cobrança em decorrência de decisão legal, alheia a sua vontade, não deve correr o prazo prescricional. Sobrevindo reforma da decisão em sede de apelação, a fluência do prazo volta a correr, pois não existe mais norma individual e concreta judicial que obste a cobrança. A Fazenda nesse caso tem o dever de realizar a cobrança judicial do crédito.

A contrário sensu explica Meirelles (2014):

*a decisão denegatória da segurança ou cassatória de liminar produz efeito liberatório imediato do ato impugnado, ficando o impetrado livre para praticá-lo ou prosseguir na sua efetivação desde o momento em que for proferida.*

Assim, não há como entender que apenas o trânsito em julgado retoma a fluência do prazo de prescrição, visto que a Fazenda não encontra obstáculos a partir do momento que proferida decisão em sentido contrário ao contribuinte.

Há doutrinadores que entendem que a sentença em ação anti-exacional, quando acolhe a pretensão do contribuinte, também tem o condão de suspender a exigibilidade do débito, visto que age como norma inibidora do processo de positivação. Nesse sentido, Vergueiro (2009, p. 139) cita Paulo Cesar Conrado:

*Na cláusula do Código Tributário Nacional que prevê suspensão da exigibilidade por força de “medida liminar” encontra-se (sub)inscrita, como causa de idêntica potência, a sentença não transitada em julgado que julga procedente “ação” antiexacional – significa dizer: o art. 151 do Código Tributário Nacional não é taxativo.*

O que Conrado considera como norma subscrita também pode ser entendido como “perpetuação” da medida liminar quando exarada sentença favorável ao contribuinte ainda não transitada em julgado.

Por outro lado, quando a sentença (norma individual e concreta) ao “dizer” o direito determina que o contribuinte é obrigado a fazer o pagamento do crédito tributário, retira-se a suspensão da exigibilidade do crédito anteriormente protegida pela medida liminar. Implica, portanto, na retomada

do processo de positivação da norma individual e concreta tornando o crédito tributário exigível de imediato.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 282):

*O Código Tributário Nacional limita-se à menção da medida liminar, mas é indisputável que, se a mera concessão do expediente cautelar tem essa força, com muito mais fundamento a sentença que aprecia o mérito do pedido. Uma vez proferida, mesmo no silêncio da Lei nº 5.172/66, há de ser trancada a exigibilidade do ato, ao menos **até que se dê a manifestação do tribunal competente para decidir do recurso, modificando o decisório de primeiro grau.** (grifos nossos)*

Desse modo, a sentença mandamental que concede a segurança dá continuidade aos efeitos da liminar anteriormente concedida por questão lógica. Já no caso de denegação da ordem, o que ocorre é a extinção do efeito da decisão liminar porque essa é incompatível com a sentença. Nessa situação, caso o contribuinte queira ficar protegido da execução do crédito, deve recorrer da decisão com pedido para recebimento do recurso com efeito suspensivo ou pleitear uma das hipóteses de suspensão elencadas no artigo 151 do CTN, como por exemplo, depósito do montante integral do crédito.

Agora passamos a analisar como o tema é tratado nos tribunais.

### 3.2. Evolução jurisprudencial a respeito do tema no Poder Judiciário

Podemos identificar na jurisprudência duas correntes sobre o tema, assim como refletido nos embargos de divergência ora em exame. Os casos dentro do STJ não serão mencionados nesse tópico, visto que no caso em análise já podemos identificar esses dois entendimentos distintos.

Importante ressaltar que foram encontradas decisões conflitantes inclusive dentro do mesmo tribunal.

A primeira corrente entende que a prescrição volta a correr a partir do primeiro pronunciamento judicial em desfavor do contribuinte o que implica no afastamento da hipótese suspensiva, conforme trecho destacado:

*A perda da suspensão da exigibilidade, por evidente, a se bastar com o primeiro comando judicial que em sentido contrário assim a estabelecer, sem sucesso seja de distinguir-se por sua natureza (interlocutória, sentencial ou acórdão), seja por seu momento (julgamento originário, em competência recursal ou qualquer dos quais em resultante a declaratórios ou a declaratórios de declaratórios, dentre tantas outras hipóteses imagináveis). (TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, APELREEX - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO - 1811990 - 0043442-*

60.2009.4.03.6182, Rel. JUIZ CONVOCADO SILVA NETO, julgado em 26/02/2015, e-DJF3 Judicial 1 DATA:03/03/2015)

Nesse sentido, também são os acórdãos proferidos nos autos da apelações nº 0023958-77.2010.4.03.6100 e nº 0043442-60.2009.4.03.6182 do TRF da 3ª Região, da apelação nº 0000949-41.2014.4.02.0000 do TRF da 2ª Região, das apelações nº 0019952-97.2005.4.01.3500 e 0000170-34.2005.4.01.3200 do TRF da 1ª Região, da apelação nº 1534889-7 do Tribunal de Justiça do Paraná, a título exemplificativo, que entendem que o prazo prescricional volta a fluir da sentença denegatória da segurança.

Dentro dessa corrente destacamos o entendimento que concorda com os argumentos de Conrado e Carvalho no sentido de a sentença concessiva da segurança garantir a continuidade da suspensão da exigibilidade do crédito até pronunciamento judicial contrário ao contribuinte.

*A exigibilidade do tributo estava suspensa por medida liminar (artigo 151, IV, do CTN). A partir da sentença concessiva da ordem e da pendência de julgamento do recurso de apelação fazendário e remessa oficial, a exigibilidade do débito vincendo estava suspensa não mais por liminar, mas pela eficácia da sentença concessiva da ordem que, conforme jurisprudência consolidada do STJ, suspende a exigibilidade, nos termos do artigo 151 do CTN. (TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, AI 0007739-14.2014.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA, julgado em 04/09/2014, e-DJF3 Judicial 1 DATA:09/09/2014)*

Identificamos também um julgado que defende que a partir da sentença mandamental favorável ao contribuinte, não há que se falar em suspensão da exigibilidade porque o pronunciamento judicial declarou a inexigibilidade do débito. Deste modo, considera não existir contagem de prazo prescricional entre a sentença e posterior decisão do Tribunal que reforma a decisão tendo em vista que não há crédito tributário nesse interim. Vejamos:

*Quanto aos efeitos da sentença concessiva de segurança, “esta não tem o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Uma vez proferida (a sentença), não há que se falar em suspensão, que traz consigo o caráter de provisoriedade. A sentença, que tem natureza de ato de caráter definitivo, declara (certifica) a inexigibilidade do crédito (que pode decorrer de motivos diversos). Logo, não se pode reconhecer a suspensão do que foi declarado inexistente. A partir da prolação da sentença não existe mais crédito tributário, motivo que nos impede de falar em sua exigibilidade.” (PIMENTA, Marcos Rogério Lyrio. A taxatividade das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário. RDDT 163/64, abr/09) (in Paulsen, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 15. ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2013)*

*Assim, a partir da sentença proferida naquele mandado de segurança, não havia mais como a Autoridade fiscal proceder a cobrança dos créditos relativos à COFINS sobre os serviços prestados pela embargante, inexistindo, portanto, a incidência de lapso prescricional.” (TRF4, AC 5013282-82.2012.4.04.7200, PRIMEIRA TURMA, Relator IVORI LUÍS DA SILVA SCHEFFER, juntado aos autos em 02/07/2015) (Grifamos)*

Aceitar essa hipótese pode gerar questionamento quanto ao que ocorreria no caso de reforma da decisão pelo Tribunal. Afirma o julgado que não corre a prescrição no lapso temporal entre a sentença e a apelação. Assim, resta a dúvida do que acontece quando a decisão é reformada. Se considerado extinto o crédito, o que acontece após o retorno do vácuo? É possível retornar a correr a prescrição ou iniciar outro prazo prescricional? Fica o questionamento para o leitor.

De forma diametralmente oposta, os argumentos encampados pelos que se filiam à teoria do *actio nata*. Nesse caso, entendem os julgadores que a prescrição só volta a fluir a partir do trânsito em julgado da decisão que impedia a cobrança. Destaca-se o seguinte trecho:

*Portanto, não se pode falar em prescrição do direito de cobrar o crédito tributário, pois o direito de o Fisco cobrá-lo somente se iniciou com o trânsito em julgado a decisão que deu provimento ao recurso de apelação do impetrado e tornou válida a cobrança da multa, aplicando-se, no caso, a teoria da actio nata, na qual se têm que a prescrição tributária somente se inicia com o trânsito em julgado da decisão que cancelou o impedimento da cobrança lançada no auto de infração. (TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 1645708 - 0023070-17.2011.4.03.9999, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL ANTONIO CEDENHO, julgado em 21/07/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:29/07/2016 )*

Nesse sentido, o acórdão na apelação nº 5001584-79.2012.404.7200 do TRF da 4ª região, a apelação 0442022-76.2015.8.21.700 do Tribunal de Justiça do Rio Grande de Sul e a apelação nº 1439138-3 do Tribunal de Justiça do Paraná. Para os defensores dessa ideia, a suspensão não é influenciada pela revogação da liminar ou reforma da sentença concessiva de segurança. Apenas o trânsito em julgado pode retirar o óbice à cobrança executiva.

Considerando o panorama da jurisprudência dos Tribunais, o acórdão em exame e a doutrina levantada nesse estudo, apresentaremos no tópico a seguir nossas considerações sobre o tema.



### 3.3. Posicionamento crítico e fundamentado do autor a respeito da matéria

Os argumentos apresentados no voto vencedor do acórdão aqui estudado parecem ser os mais corretos para a situação em comento uma vez que harmonizam o entendimento da Corte aos ditames da legislação.

O entendimento encampados pela Primeira Turma e também em alguns Tribunais, como mencionado acima, fere o ordenamento pátria visto que amplia as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito ao acolher que apenas o trânsito em julgado de decisão contrária ao contribuinte retomaria o lapso prescricional.

Conforme apontado no item da doutrina, apesar do CTN não definir especificamente o termo final da suspensão, é claro que apenas enquanto perdurar as causas suspensivas do artigo 151 do Código acima referido, deve ser impedida qualquer medida de cobrança pelo fisco.

Quando desaparece a causa, como no caso em exame, a reforma da sentença que confirmou a liminar, não há que se falar em suspensão do crédito. Isso porque o que impedia a cobrança era a liminar, confirmada em sentença, e não o fato de haver contencioso sobre a legalidade ou não do crédito como defende a Primeira Turma da Corte.

Não há como sustentar juridicamente a suspensão da exigibilidade do crédito em decorrência do ajuizamento de medida judicial por parte do contribuinte como se fosse uma sanção. Parece entender a Primeira Turma que devido a conduta imprópria do contribuinte de ver seu direito reconhecido judicialmente, este deve ser sancionado com a suspensão estendida do prazo prescricional até o trânsito em julgado da decisão.

Incorrer em tal entendimento é afrontar o direito constitucional de acesso à justiça que tem o contribuinte. Cabível a suspensão do fluxo do prazo enquanto a Fazenda se encontra impedida de realizar a cobrança. No entanto, extirpado do ordenamento jurídico a ordem judicial que obstava a cobrança, permitir a suspensão do prazo significa privilegiar a inércia do credor e punir o desejo de amparo judicial do contribuinte.



Ressalta-se também que a Constituição Federal, por meio do comando estampado no artigo 146, concedeu apenas à lei complementar competência para estabelecer prazo prescricional. Deste modo, não pode o judiciário invadir a função legislativa sob o argumento de interpretação da lei e apresentar outras hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito e consequente suspensão do prazo prescricional.

O CTN é claro ao estabelecer que é a medida liminar em mandado de segurança que assegura a suspensão da exigibilidade do crédito. Havendo reforma da decisão que concedeu a liminar ou decisão que denegue a segurança, não há motivo para esperar o trânsito em julgado da decisão para ajuizamento da cobrança.

Além disso, a expressa disposição contida no art. 14, § 3º da Lei nº 12.1016/09 atribuindo à sentença concessiva da segurança a possibilidade de ser executada provisoriamente, tem como consequência a suspensão da exigibilidade do débito. Isso porque a proteção constitucional conferida pelo *writ* não seria eficaz se fosse possível a Fazenda exercer seu direito de ação e exigir a satisfação do crédito do contribuinte.

Até o momento, concordamos com a linha doutrinária apontada acima nas vozes de Conrado e Carvalho que a lógica do sistema concede à sentença o poder de suspender a exigibilidade do crédito até que provimento judicial contrário ao contribuinte seja proferido. Aceitar a ideia de um vácuo na prescrição como defende o julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região apontado acima parece atribuir um efeito a sentença que vai além da execução provisória determinada na legislação.

Além disso, é de se perguntar: a Fazenda emitirá certidão positiva com efeitos de negativa (CPEN) ao contribuinte como se houvesse presente no caso uma das causas de suspensão do artigo 151 do CTN, mesmo após a reforma da decisão que concedeu a segurança? Não. Isso porque desapareceu a causa que suspendia a exigibilidade do crédito nos termos do que determina o artigo 206 do CTN. Se fossem plausíveis os argumentos apresentados para que o prazo prescricional somente voltasse a correr após o trânsito em

julgado de decisão contrária ao contribuinte, por que este seria impedido de ter a CPEN, uma vez que o crédito ainda não poderia ser exigido? Não há lógica em tal entendimento, latente, portanto, o vício.

Nesses casos entende o fisco que deve o contribuinte se socorrer, por exemplo, de um depósito do montante integral para assegurar a emissão de certidão positiva com efeitos negativa (CPEN). Desta forma, o próprio fisco corrobora com o entendimento exarado no voto vencedor ao não reconhecer a suspensão do crédito assim que a decisão é reformada contra o contribuinte.

Outra justificativa apresentada é a possibilidade da Fazenda executar provisoriamente o crédito e ser surpreendida depois com o acolhido judicial da pretensão do contribuinte do mandado de segurança em sede de recurso especial e extraordinário.

A Certidão de inscrição em Dívida Ativa (CDA) é título que emana certeza, liquidez e exigibilidade e, por isso, tem o Fisco o caminho especial do executivo fiscal para a cobrança de crédito tributário para financiar a máquina estatal. Se mesmo após a constituição do título executivo extrajudicial com base no art. 784, IX do Código de Processo Civil de 2015, e após apresentação de pedido liminar em mandado de segurança com base nos fundamentos de *periculum in mora* e na fumaça do bom direito entendeu o julgador por não conceder a medida limiar, deve sim seguir o rito executório para privilegiar o processo executivo estabelecido no nosso ordenamento por ausência de causas suspensivas de exigibilidade do crédito.

Existindo o título com a plenitude de suas características, não há porque obstar a execução sob pena de não dar ao título aquilo que o ordenamento o concede, a executoriedade. Ainda, não faz sentido ter o ordenamento concedido uma regulamentação especial que proporciona via mais célere de cobrança do crédito tributário, isto é, a via da execução fiscal (Lei nº 8.830/80), quando seria necessário percorrer a morosa estrada da ação de conhecimento e ultrapassar a discussão sobre a legitimidade da cobrança.

Além disso, há no processo executivo caminho próprio para se questionar a legalidade da exigência que resguarda o direito do contribuinte, bem como poderia ter sido pleiteado o efeito suspensivo no recurso especial e extraordinário.

Portanto, considera-se acertada a decisão proferida nos autos dos embargos de divergência em agravo em recurso especial nº 407.940/RS, por entender que a medida liminar em mandado de segurança suspende a exigibilidade do crédito até a primeira medida judicial contrária ao contribuinte.

#### **4. Conclusão**

Como vimos, um tema que a *priori* parece esgotado ainda pode levantar dúvidas como o termo final do prazo de suspensão da exigibilidade no caso de medida liminar em mandado de segurança.

Tendo em vista a relevância da prescrição para a estabilização das relações jurídicas, importante estabelecer quando acaba o prazo legal do direito de ação da Fazenda cobrar o crédito tributário em face do contribuinte.

Nos termos do artigo 174 do CTN, o prazo prescricional é de 5 anos da data da constituição do crédito. No entanto, esse prazo pode ser suspenso quando presente uma das hipóteses elencadas no artigo 151 do mesmo diploma legal.

A medida liminar em mandado de segurança é medida efetiva para afastar rapidamente atos ilegais ou eivados de abuso de autoridade cometidos pelas autoridades. Isso porque presentes os requisitos legais, deve ser concedida a liminar nos termos do artigo 7º, III da Lei nº 12.016/09.

Além disso, o CTN estabelece que a liminar em mandado de segurança é uma das hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Em outras palavras, a Fazenda está impedida de realizar atos de cobrança do crédito enquanto perdurar esta causa suspensiva.

Apesar do consenso que existe em relação a suspensão do crédito enquanto vigente a liminar, há discussão sobre o curso da prescrição quando proferida sentença nos autos do mandado de segurança ou qualquer outro pronunciamento judicial.

Conforme artigo 14, §3º da Lei nº 12.016/09, a sentença que concede a segurança tem execução provisória e impede o recebimento automática da apelação no efeito suspensivo. Assim, entende-se que essa sentença concessiva da segurança também suspende a exigibilidade do débito e, por consequência, a prescrição uma vez que a Fazenda está impedida de realizar atos de cobrança para ver a satisfação do seu direito.

Essa suspensão apenas cessa quando há um provimento judicial contrário ao contribuinte, dado que o lapso prescricional volta a fluir em decorrência da reforma da decisão. Nessa hipótese, é dever da Fazenda intentar a cobrança do crédito, na medida em que sua inércia pode engendrar na prescrição do crédito e sua consequente extinção, nos termos do artigo 156, V do CTN.

Restou, portanto, afastada pelos fundamentos levantados nesse estudo a tese que exige o trânsito em julgado da decisão para que volte a correr o fluxo prescricional do crédito tributário quando discutido em sede de mandado de segurança.

## Referências Bibliográficas

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24<sup>o</sup> edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Prescrição e Decadência em matéria tributária – teoria geral e análise da Lei Complementar nº 118/05*. In: CARVALHO, Aurora Tomazini. *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. 2<sup>a</sup> edição. São Paulo: MP Ed, 2010. p. 219 a 238.

CONRADO, Paulo Cesar. In *Processo Tributário*, 2<sup>a</sup> edição, São Paulo: Quartier latin, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003*. 6<sup>a</sup> edição revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Atlas, 2017.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Curso de decadência e prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica*. 2<sup>a</sup> edição. São Paulo: Noeses, 2016.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Mandado de segurança e ações constitucionais*. 36<sup>a</sup> edição. Malheiros Editores, 2014.

SANTOS. Cássia Vieira Pereira dos Santos. *Natureza das Normas de Decadência e Prescrição Tributárias*. In: CARVALHO, Aurora Tomazini. *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. 2<sup>a</sup> edição. São Paulo: MP Ed, 2010. p. 27 a 39.

VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação Tributária – o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

## ESTUDO SOBRE CONTROVÉRSIA RELATIVA A PREÇO OU TAXA NO STJ

*Eduardo Marcial Ferreira Jardim*<sup>18</sup>

**SUMÁRIO:** 1. Ementa e Acórdão do REsp 740967/2006-RS. 2. Relatório do *Decisum*. 3. Fundamentos insertos no Voto do Relator e Postura Pretoriana. 4. Reflexões críticas e posicionamento doutrinal. 5. Posição adotada. 6. Requisitos das Taxas de Serviço. 7. Síntese conclusiva. 8. Corolário. Referências Bibliográficas.

### 1. Ementa e Acórdão do REsp tematizado

O Recurso Especial *sub examen* precedera uma multiplicidade de Recursos Especiais com idênticos fundamentos, razão pela qual foi qualificado com a roupagem de *Recurso Repetitivo* pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, em consonância com o disposto no art. 1.036 do Código de Processo Civil-CPC/2015.

Afigura-se oportuna a sua análise porquanto foi uma das decisões que estabeleceram premissas que culminaram com o estabelecimento de uma diretriz acerca do assunto no Superior Tribunal de Justiça, as quais, diga-se de passo, são igualmente abraçadas no Pretório Excelso.

A propósito, o Superior Tribunal de Justiça consagrou entendimento segundo o qual o serviço público de água e esgotos teria a natureza de preço ou tarifa, conforme estampado em inúmeros Temas, em especial nos de números 251 *usque* 254, a saber:

*A natureza jurídica da remuneração dos serviços de água e esgoto, prestados por concessionária de serviço público, é de tarifa ou preço público, consubstanciando, assim, contraprestação de caráter não-tributário, razão pela qual não se subsume ao regime jurídico tributário estabelecido para as taxas.*

---

<sup>18</sup> Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e Professor Titular de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie.

Destarte, em estreita síntese, esse é o substrato dos *Temas Repetitivos* acerca da matéria, cujo conteúdo já traduz, de logo, o posicionamento da Corte em relação ao assunto, ao afirmar em alto e bom som que o serviço de água e esgoto reveste a natureza jurídica de preço ou tarifa.

Por conseguinte, a controvérsia contida no aludido Recurso Especial encontra-se assim ementada:

*RECURSO ESPECIAL Nº 740.967 - RS (2005/0058586-0)*

*RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX*

*RECORRENTE : DEPARTAMENTO MUNICIPAL DE ÁGUA E ESGOTOS – DMAE*

*ADVOGADO : JORGE LUÍZ NEVES SARAIVA E OUTROS*

*RECORRIDO : VALDAIR VARGAS DE CARVALHO*

*ADVOGADO : DIONI DA CUNHA E OUTRO*

*EMENTA*

*PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TARIFA DE ÁGUA E ESGOTO. NATUREZA JURÍDICA DE TARIFA OU PREÇO PÚBLICO. DÍVIDA ATIVA. CRÉDITO NÃO-TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO DECENAL. CÓDIGO CIVIL.*

*1. O Colendo STF já decidiu, reiteradamente, que a natureza jurídica da remuneração dos serviços de água e esgoto, prestados por concessionária de serviço público, é de tarifa ou preço público, consubstanciando, assim, contraprestação de caráter não-tributário.*

*2. Consectariamente, malgrado os débitos oriundos do inadimplemento dos serviços de água e esgoto terem sido inscritos como dívida ativa, e exigidos mediante execução fiscal, em observância à Lei de Execuções Fiscais, não se lhes pode aplicar o regime tributário previsto nas disposições do CTN, in casu, os relativos à prescrição/decadência, porquanto estes apenas pertinentes às dívidas tributárias, exatamente por força do conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN.*

*3. A Execução Fiscal ostenta esse nomen juris posto processo satisfativo, que apresenta peculiaridades em razão das prerrogativas do exequente, assim como é especial a execução contra a Fazenda, não sendo servil apenas para créditos de tributos, porquanto outras obrigações podem vir a compor a "dívida ativa".*

*4. Recurso Especial provido.*

**ACÓRDÃO**

*Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Denise Arruda e José Delgado votaram com o Sr. Ministro Relator.*

*Ausente o Sr. Ministro Francisco Falcão.*

*Brasília (DF), 11 de abril de 2006 (Data do Julgamento)*

Como se vê, a ementa se circunscreve a afirmar que a remuneração do serviço de água e esgoto reveste a natureza jurídica de preço ou tarifa por tratar-se de obrigação de caráter não-tributário, na trilha, aliás, de remansosa jurisprudência daquela Corte.



## 2. Relatório do *Decisum*

O *Decisum* teve por Relator o Ministro Luiz Fux, cujo Relatório encontra-se assim averbado:

*MINISTRO LUIZ FUX Relator*

*RELATÓRIO*

*O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Cuida-se de Recurso Especial interposto pelo DEPARTAMENTO MUNICIPAL DE ÁGUA E ESGOTOS - DMAE, com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, em face de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, ementado nos seguintes termos:*

*"DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. TARIFA. AUTARQUIA MUNICIPAL. DMAE.*

*Em se tratando de Autarquia Municipal a execução fiscal, seja de preço público ou tributo, está sujeita ao lançamento submetendo-se, por esse motivo, ao prazo quinquenal da decadência. Recurso desprovido.*

*Reexame necessário não conhecido."*

*Noticiam os autos que VALDAIR BARGAS DE CARVALHO opôs embargos à execução que lhe foi movida, em 10/09/1999, pelo DEPARTAMENTO MUNICIPAL DE ÁGUA E ESGOTOS - DMAE, a qual objetivava a cobrança de crédito tarifário referente ao não-pagamento das contas relativas à prestação de serviços de abastecimento de água e coleta de esgotos, relativos ao período de novembro de 1992 a julho de 1998, inscritos em dívida ativa em 20.08.1998, havendo retificação da inscrição em 14.12.2000. Alegou o embargante a ocorrência da decadência e da prescrição, bem assim o pagamento do débito, invocando o Código Consumerista.*

*O mm. juiz singular julgou parcialmente procedentes os embargos à execução, consignando a ocorrência de prescrição do débito referente à CDA 17/2000. Assim restou decidido pelo v. juízo:*

*"Embora a dívida em questão não tenha caráter tributário, incide sobre ela a prescrição quinquenal (Ap. Civ. 194034948, 1ª C. Civ. TARS, em 21/6/94). No caso a execução se refere a fatos geradores ocorridos entre novembro de 1992 a julho de 1998. O lançamento ocorreu em 28/9/98, assim, entre o primeiro dia do exercício seguinte aos primeiros fatos geradores (1º/1/93) e o lançamento, ocorreu a prescrição, eis que passados mais de cinco anos. O débito referente à CDA 017/2000 não pode ser executado, porque prescrito.*

*A execução prossegue pela CDA 018/2000, posto que o embargante não logrou provar o pagamento da dívida, ônus seu, já que inaplicável à espécie as normas do CPDC."*

*Em apelação, argumentou o ora Recorrente que o débito em questão consubstanciaria obrigação não-tributária, razão pela qual não lhe seria aplicado o disposto no Código Tributário quanto aos prazos de prescrição e decadência. Este argumento restou rejeitado pelo Eg. Tribunal a quo, que desproveu o apelo, e não conheceu da remessa oficial, nos termos da ementa retro-transcrita. Colhe-se do v. voto condutor do aresto ora recorrido:*

*(...) Como se vê, a tarifa possui um regramento distinto, não está adstrita ao princípio da anterioridade e possui traço marcante da voluntariedade e de dispensa de lei. Em verdade, constitui a contraprestação contratualmente assumida de um serviço ou de uma coisa, é voluntário e estabelecido, em regra, nos parâmetros da lei de mercado. Ocorre que, mesmo sendo peculiar seu tratamento, mesmo não sendo tributo, a tarifa, na espécie, está sujeita*



*ao lançamento fiscal, pois crédito de autarquia municipal, devendo, por esse motivo, ser obedecidos os prazos legais. Assim, sujeitando-se a recorrente ao prazo de decadência quinquenal, tendo o lançamento da CND nº 17/2000 ocorrido, tão-somente, em 28/09/98, em relação a fatos geradores implementados antes de 1993, imperioso se faz o reconhecimento da decadência. (...) Por oportuno, necessário esclarecer que não se está tratando de prescrição, como reconhecido pela sentença, mas sim de decadência, como acima mencionado. (fls. 172).*

Em sede de Recurso Especial, sustentou a Municipalidade a ocorrência de violação aos arts. 2º, § 3º da Lei 6.830/80, e 39, §§ 1º e 2º da Lei 4.320/64, argumentando, em apertada síntese, que a inscrição em dívida ativa não equivaleria ao lançamento, conforme equivocadamente assumiu o TJ/RS. O lançamento foi efetivado 30 dias após a prestação do serviço, em observância à lei de regência (LC 170/87), não tendo ocorrido a decadência do direito de constituir o crédito, enquanto a inscrição na dívida ativa foi realizada em momento posterior ao inadimplemento do crédito constituído pelo ato de lançamento. Óbvio tratarem-se, portanto, de atos diferentes. Assim, não há que se falar em prazo decadencial, porquanto não previsto na legislação de regência. Ademais, não se poderia também cogitar de prescrição, uma vez que esta seria vintenária, consoante os arts. 177 e 179, do Código Civil, que, se não aplicados, também restariam violados.

Sem contrarrazões, o inconformismo foi admitido na origem.

Em face da própria natureza, o Relatório, *per se*, não comporta comentários, donde cabe tão somente demonstrado como requisito que precede os seus fundamentos, os quais serão trazidos à colação no tópico subsequente.

### **3. Fundamentos insertos no Voto do Relator e Postura Pretoriana**

Ao fundamentar o Voto, o Ministro Relator Luiz Fux versou sobre a natureza jurídica do serviço público de água e esgoto conjugado com o aspecto intertemporal da prescrição, uma vez que sob o prisma de taxa o prazo seria quinquenal, enquanto na hipótese de preço ou tarifa seria de 20 anos.

Entretantes, o presente Estudo cogita tão somente aquilatar o cerne da natureza jurídica da remuneração do aludido serviço, se configuraria preço ou tarifa, por um lado, ou se teria o perfil de taxa por outra óptica.

Posto isto, vejamos a motivação contida no Voto do Relator, Ministro Luiz Fux, assim atremado, *in verbis*:

*MINISTRO LUIZ FUX Relator*

*VOTO*

*O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Preliminarmente, revela-se merecedora de conhecimento a presente irresignação recursal, porquanto prequestionada a matéria federal suscitada.*

*Cinge-se a atual controvérsia à discussão acerca do prazo prescricional para a cobrança, pela autarquia municipal, das tarifas relativas à prestação do serviço público de água e esgoto inadimplidas pelo usuário. Nesse diapasão, faz-se mister perscrutar a natureza jurídica da tarifa dos serviços de fornecimento de água e esgoto por concessionária do Poder Público, de molde a verificar qual o diploma legal aplicável - se o Código Tributário Nacional ou o Código Civil.*

*A execução fiscal é a ação de que dispõe a Fazenda Pública para a cobrança de seus créditos, tributários ou não, consoante dispõe a LEF:*

*"Art. 1º. A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.*

*Art. 2º. Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não-tributária na Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração de controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (...)*

*§ 3º. A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo."*

*A Lei 4.320/64, a seu turno, assim estabelece:*

*"Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.*

*§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.*

*§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais*

*No tocante à natureza jurídica da remuneração dos serviços de água e esgoto, prestados por concessionária de serviço público, o Colendo STF já*

*decidiu, reiteradamente, tratar-se de tarifa ou preço público, consubstanciando, assim, contraprestação de caráter não-tributário.*

*No tocante à natureza jurídica da remuneração dos serviços de água e esgoto, prestados por concessionária de serviço público, o Colendo STF já decidiu, reiteradamente, tratar-se de tarifa ou preço público, consubstanciando, assim, contraprestação de caráter não-tributário.*

*Confirmam-se os seguintes precedentes trazidos à colação:*

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS À DECISÃO DO RELATOR: CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO: TAXA DE ESGOTO SANITÁRIO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR CONCESSIONÁRIA. NATUREZA JURÍDICA DE PREÇO PÚBLICO. I. - Embargos de declaração opostos à decisão singular do Relator. Conversão dos embargos em agravo regimental. II. - **A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que não se trata de tributo, mas de preço público, a cobrança a título de água e esgoto.** Precedentes. III. - Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. Não-provimento deste. (RE-ED 447536 / SC - SANTA CATARINA, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Julgamento: 28/06/2005, Órgão Julgador: Segunda Turma, Publicação: DJ 26-08-2005.)**

*Despacho 1. Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina que, considerando o caráter de preço público da remuneração paga pelo usuário do serviço de coleta de esgoto, julgou legítima a cobrança da chamada "Taxa de Esgoto Sanitário". 2. **A jurisprudência desta Suprema Corte consolidou-se no sentido de que, não obstante a sua obrigatoriedade, a contraprestação ao serviço de esgotamento sanitário não tem caráter tributário. Trata-se, na realidade, de tarifa, não dependendo, portanto, da edição de lei específica para sua instituição ou majoração.** Veja-se, sobre o tema, o RE 54.491, rel. Min. Hermes Lima, Segunda Turma, DJ de 15.10.1963. Esse entendimento continua sendo seguido neste Tribunal, conforme revelam os seguintes precedentes: RE 456.048-ED, rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 30.09.2005; AI 409.693, rel. Min. Cezar Peluso, DJ de 20.5.2004, RE 330.353, rel. Min. Carlos Britto, DJ de 10.5.2005, entre muitos outros. 3. Diante do exposto, nego seguimento ao recurso (art. 557, caput, do CPC). (RE 471119 / SC - SANTA CATARINA, Relatora: Min. Ellen Gracie, Julgamento: 06/02/2006, Publicação: DJ 24/02/2006.*

*Consectariamente, malgrado os débitos oriundos do inadimplemento dos serviços de água e esgoto terem sido inscritos como dívida ativa, e exigidos mediante execução fiscal, em observância à Lei de Execuções Fiscais, não se lhes pode aplicar o regime tributário previsto nas disposições do CTN, in casu, os relativos à prescrição/decadência, porquanto estes apenas aplicam-se a dívidas tributárias, exatamente por força do conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN.*

*Consigne-se que a Execução Fiscal ostenta esse nomen juris, posto processo satisfativo, que apresenta peculiaridades em razão das prerrogativas do exeqüente, assim como é especial a execução contra a Fazenda, não sendo servil apenas para créditos de tributos, porquanto outras obrigações podem vir a compor a "dívida ativa".*

*Analizando hipótese similar, o e. Ministro Francisco Peçanha Martins, por ocasião do julgamento do REsp 149654 / SP, em 06/09/2005, teve posicionamento consonante com o ora adotado:*

**PROCESSUAL CIVIL E CIVIL - SERVIÇOS PÚBLICOS DE FORNECIMENTO DE ÁGUA E ESGOTO - NATUREZA DO "PREÇO PÚBLICO" - COMPETÊNCIA DA Eg. PRIMEIRA SEÇÃO (1ª E 2ª TURMA) - IUJ JULGADO NA CORTE ESPECIAL, EM 05.05.2004 - PRESCRIÇÃO VINTENÁRIA - ART. 177 DO CÓDIGO CIVIL DE**

1916 - PRECEDENTES DO STJ E STF. - **Os serviços públicos de fornecimento de água e esgoto, essenciais à cidadania, se caracterizam pela facultatividade e não pela compulsoriedade, prestado diretamente pelo Estado ou por terceiro, mediante concessão, submetendo-se à fiscalização, princípios e regras condicionadores impostos pelo ente público, e por isso remunerados por tarifas ou preços públicos, regendo-se pelas normas de direito privado.** - Competência da Primeira Seção do STJ. - A prescrição da ação para cobrança de preços públicos rege-se pelo art. 177, "caput", do Código Civil de 1916, sendo portanto vintenária. - Precedentes do STJ. - Recurso especial conhecido, mas desprovido.

Destarte, a prescrição para a cobrança dos serviços retro-mencionados sujeita-se aos ditames do art. 177, caput, do Código Civil de 1916, vigente à época da propositura da ação. Confirmam-se os seguintes precedentes, que corroboram o mesmo entendimento:

ADMINISTRATIVO E DIREITO CIVIL - PAGAMENTO DE SERVIÇO PÚBLICO (ENERGIA ELÉTRICA), PRESTADO POR CONCESSIONÁRIA. 1. Os serviços públicos prestados pelo próprio Estado e remunerados por taxa devem ser regidos pelo CTN, sendo nítido o caráter tributário da taxa. 2. Diferentemente, os serviços públicos prestados por empresas privadas e remuneradas por tarifas ou preço público regem-se pelas normas de Direito Privado e pelo CDC. 3. Repetição de indébito de tarifas de energia elétrica pagas "a maior", cujo prazo prescricional segue o Código Civil (art. 177 do antigo diploma). 4. Recurso especial provido. (REsp 463331 / RO, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 23/08/2004)

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. EXIBIÇÃO DE DOCUMENTO. CONTRATO DE FINANCIAMENTO DE REDE ELÉTRICA. PRESCRIÇÃO 1. Tratando-se de documento comum às partes, não se admite a recusa de exibi-lo, notadamente quando a instituição recorrente tem a obrigação de mantê-lo enquanto não prescrita eventual ação sobre ele. 2. A prescrição quinquenal não atinge as sociedades de economia mista concessionárias de serviço público. A prescrição, in casu, é vintenária. 3. Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag 554823 / RS, 4ª Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, DJ 17/10/2005).

Por esses fundamentos, DOU PROVIMENTO ao recurso para afastar a prescrição quinquenal.

Como se vê, o voto em apreço afirma tratar-se de preço público ou a expressão equivalente denominada tarifa, fazendo-o por meio de singelas asserções, senão vejamos: **“A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que não se trata de tributo, mas de preço público, a cobrança a título de água e esgoto.”**

Na mesma trilha, o Ministro reafirmou:

*A jurisprudência desta Suprema Corte consolidou-se no sentido de que, não obstante a sua obrigatoriedade, a contraprestação ao serviço de esgotamento sanitário não tem caráter tributário. Trata-se, na realidade, de tarifa, não dependendo, portanto, da edição de lei específica para sua instituição ou majoração.*

Assim, a breve trecho esses são os argumentos que informaram e presidiram o Voto do Ministro Relator e que serviram de embasamento para a decisão sob exame, o que serão objeto de análise crítica a ser desenvolvida no item subsecutivo.

#### **4. Reflexões críticas e posicionamento doutrinal**

##### **4.1. Noções introdutórias**

O assunto é genericamente disciplinado pela Lei n. 11.455, de 05 de janeiro de 2007, a qual estabelece diretrizes nacionais sobre saneamento básico, fazendo-o com fulcro no disposto no art. 23, inciso IX, do Texto Supremo, o qual contempla a competências comum das unidades federativas para legislar sobre a matéria.

Outrossim, os Municípios desfrutam de competência específica para dispor sobre o assunto, não só com fundamento no mandamento retrocitado, mas também em nome do peculiar interesse, conforme estipulado no art. 30, incisos I e V, da Carta Magna.

##### **4.2. Aspecto crítico em relação ao posicionamento do STJ**

Consoante mostrado, a orientação pretoriana *sub examen* se limita a afirmar que o serviço público de água e esgoto é dotado da natureza de tarifa ou preço público. Todavia, a decisão em apreço, bem como as demais, olvidaram de dizer por que seria tarifa ou preço público, ressentindo-se, pois, de qualquer motivação.

Deveras, é censurável por todas as luzes a ausência de motivação a qual, magistralmente sintetizada por Piero Calamandrei, “preordena-se a mostrar que o resultado do processo não é fruto do acaso ou da sorte, mas da atuação da lei sobre os fatos levados à cognição do julgador” (CALAMANDREI, 1965, v.1, p. 644).

Realmente, a singela manifestação no sentido de pensar ou acreditar que o serviço de água e esgoto é remunerado por tarifa ou preço público não tem o condão de comprovar esse ponto de vista em termos de regime jurídico ao lume do Direito. Não demasia dizer que faltou fundamentação, sem contar que o fato de reportar-se a outros julgados do mesmo jaez não atenua o problema, máxime porque, estes, a seu turno, falecem também de motivação, persistindo, assim, a total incompletude da premissa que lastreou a decisão e que, por isso mesmo, compromete de modo inexorável a sua validade à luz da lógica e da ciência do Direito.

#### 4.3. Visão doutrinal

O asserto faz coro com memorável lição de *Vitor Nunes Leal*, segundo o qual a distinção reside na opção do legislador, que vai determinar se a remuneração do serviço público será efetivada por meio de preço ou por intermédio de taxa (Voto do então Ministro do STF, in RDA 82/111).

Ao propósito, merece citada a lição do eminente Professor *Bernardo Ribeiro de Moraes*, contida em seu clássico *Doutrina e Teoria das Taxas*, na qual o renomado jurista versa sobre as diferenças entre Taxa e Preço Público. Registremo-lo:

*Vejamos, agora, a distinção entre taxa e preço público. O Estado, como qualquer pessoa, tem um certo tipo de ingresso ligado à contraprestação auferida pela venda de seus bens materiais (coisas) e imateriais (serviços, direitos), denominado preço público. O Estado, equiparando-se às economias particulares, submetendo-se à livre concorrência, age como o particular, buscando rendas e seu domínio, de suas propriedades produtivas ou da exploração de suas indústrias ou serviços. O Estado tira, assim, a riqueza de que necessita, obtendo uma receita de economia privada. Na hipótese, o Estado não age como detentor de soberania (com poder fiscal) auferindo receitas compulsórias por meio de tributos e espécies tributárias. Ao contrário, o Estado age como se fosse um particular, sem utilização alguma do poder soberano de que é dotado, auferindo receitas oriundas de domínio, de exploração econômica de bens. O Estado age como proprietário, como industrial, como comerciante, como prestador de serviços. O Estado explora, assim diversos serviços: de transporte coletivo, de matadouro, de entreposto, de ensino, de água e esgoto, etc (op. cit. MORAES, 2007, p.125-126).*

Ao diante, o autor em apreço sublinha que o preço cobrado por concessionária é denominado Tarifa, culminando por ressaltar a diferença



entre preço e taxa com fulcro na facultatividade daquele e na compulsoriedade desta. São suas palavras: “Assim, o preço público não se confunde com a taxa. Embora sejam ambas prestações pecuniárias, a taxa é compulsória e o preço, não compulsório” (op. cit. p.135).

*Antonio Roberto Sampaio Dória*, em estreita síntese, assinala que os preços derivam de uma relação contratual, ao passo que os tributos decorrem de uma relação *ex-lege* (in RDA n. 70/62, p. 487 e ss).

*Aliomar Baleeiro*, com a autoridade de um dos mais destacados estudiosos da Ciência das Finanças e do Direito Tributário, averbou a distinção de forma lapidar e sem torneios de linguagem, fazendo-o em poucas e expressivas palavras, a saber:

*Um preço público, como o de fornecimento de água, por exemplo, pode ser transformado juridicamente em taxa, se a lei torna compulsório o seu uso, ou o cobra coativamente, porque pôs o serviço à disposição dos moradores ou proprietários de certo loca (1981, p.127).*

No passado, conforme anotado pelo festejado jurista, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal havia assim decidido, inclusive sumulando a matéria por meio da Súmula n. 545, de 3-12-69, assim averbada:

*Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daquelas, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as institui.*

Cabe obtemperar que a cláusula relativa à autorização orçamentária desapareceu com o advento da Constituição de 1969, que circunscreveu o aspecto intertemporal ao postulado da anterioridade conjugado com o da irretroatividade.

A doutrina francesa caminha na mesma direção, a exemplo da lição de *Louis Trotabas* para quem “*la contreprestation d'un service publique obligatoire*” é o que se denomina taxa (1950, p.161). *Maurice Duverger*, a seu turno, faz coro com tal entendimento, pois, a seu ver, a taxa reveste natureza unilateral característica do direito público, enquanto o preço decorre de um acordo de vontades (1988, p. 112). Em igual sentido preleciona *Jean-Marie*

*Cotteret* em coautoria com o já citado *Louis Trotabas*, na dimensão que em reafirma o aspecto obrigatório como tipificador das taxas (1985, p. 23 e ss).

*Dino Jarach*, paladino no direito argentino proclama o traço da obrigatoriedade como elemento tipificador das taxas. Ademais, veementiza a diferença entre taxa e preço. Leiamos, pois, seu versar sobre taxas: “*Se entiende que, como tributo, es un recurso obligatorio cuya fuente es la ley y tiene carácter coercitivo. No tiene, pues, el carácter de prélio*” (1985, p. 234).

Não é diferente a concepção de abalizados juristas italianos, a exemplo de *Gian Antonio Micheli*, para quem a diferença entre taxa e preço repousa na coatividade da primeira e a relação contratual da segunda (1975, p. 58 e ss). Semelhante opinião esposada por *Antonio Berliri* ao atremar que a obrigatoriedade e a legalidade representam componentes comuns às taxas (1985, v.1, p. 88).

Entre nós, lembrando a lapidar lição de Baleeiro, embora no passado o assunto já estivesse resolvido nos Tribunais e na Doutrina, na atualidade a jurisprudência, ao revés de afugentar dúvidas, fez o contrário, ou seja, passou ao largo da clareza das lições dos mestres, desprezou a orientação pretoriana de antanho e cristalizou entendimento no sentido em que o serviço de água e esgoto é remunerado por preço e não por taxa, sem sopesar o seu regime jurídico que é o fator determinante de sua fisionomia no universo do Direito.

Como se vê, segundo à óptica dos Tribunais, a materialidade do serviço teria o dom de qualificar que a sua remuneração dar-se-ia por meio de preço e não de taxa, o que significa não levar em conta justamente aquilo que é o mais importante no Direito, equipole dizer, o regime jurídico.

Ora, conforme prefalado, não é o serviço de água e esgoto, *per se*, que identifica tratar-se de taxa ou de preço, mas o regime jurídico de direito público ou de direito privado, o primeiro permeado de compulsoriedade e, portanto, tributo da espécie taxa, já o segundo de natureza facultativa e submetido ao regime de direito privado e, por conseguinte, preço.



## 5. Posição adotada

É de mister esclarecer que a natureza jurídica da obrigação relativa a serviço público prestado pelo Estado ou por quem lhe fizer as vezes pode ser remunerada por Preço Público, também denominado Tarifa, ou por Taxa como espécie de tributo.

Com efeito, cumpre observar que a pessoa do prestador do serviço, seja pública ou privada, não guarda nenhuma relação com a modalidade preço público ou taxa. Ao demais, o serviço em si também não hospeda a natureza de taxa de serviço ou de preço público.

Em veras, esses aspectos são externos à natureza da obrigação e da respectiva remuneração, porquanto a sua feição dependerá do regime jurídico preceituado por lei. A telefonia, por exemplo, pode ser remunerada tanto por preço público quanto por taxa, tudo em virtude do regime jurídico contemplado por lei, não importando, insista-se, a condição de ser prestado pelo Estado ou por pessoa jurídica de direito privado.

Outrossim, *Régis Fernandes de Oliveira* discorda da posição ora pugnada, segundo a qual o regime jurídico de preço público ou taxa seria uma escolha do legislador, pois, a seu ver, já haveria uma prévia determinação constitucional expressa ou tácita, *ad exemplum* do disposto no art. 175 que admite a prestação de serviços públicos por meio de permissão ou concessão e remunerados por tarifas (2015, p. 345). *Kiyoshi Harada* compartilha ponto de vista relativamente semelhante, na dimensão em que no caso de prestação de serviço público relativo à atividade essencial e indelegável do Estado tratar-se-á de taxa, enquanto na hipótese inversa poderá ser tanto taxa quanto preço, dependendo de disposição legal (2017, p. 52-53).

Entrementes, com o devido acatamento às lições sufragadas pelos eminentes juristas Oliveira e Harada, é de mister iterar que o entendimento ora propugnado passa ao largo das pessoas do prestador ou da essencialidade ou não do regime, cifrando-se tão somente no regime de direito público ou de direito privado que preside a obrigação remunerada por preço ou taxa.

Por conseguinte, o traço diferencial entre ambos repousa no caráter compulsório inerente às taxas ou na facultatividade própria dos preços públicos. Ao demais, cabe ressaltar que a compulsoriedade das taxas se dá no plano do nascimento da obrigação, contra-distinguindo-se, assim dos preços e tarifas que decorrem de um acordo de vontades.

A propósito, cumpre trazer à colação o Decreto Presidencial de n. 7.217, de 21 de junho de 2010, o qual regulamentou a Lei n. 11.445, de 5 de janeiro de 2007, que tem por objetivo estabelecer diretrizes nacionais para o saneamento básico, entre as quais determina a obrigatoriedade pela qual todas edificações urbanas devem ser conectadas à rede pública de abastecimento de água e também de esgoto, conforme revela o artigo 6º do referido Decreto que reproduz literalmente a disposição imersa no art. 11 do diploma legal retrocitado, senão vejamos: “Art.6º Excetuosos os casos previstos nas normas do titular, da entidade de regulação e de meio ambiente, toda edificação permanente urbana será conectada à rede pública de abastecimento de água disponível.”

Como se vê, essa disposição inserta em diploma nacional obriga as legislações federal, estadual, distrital e municipal a adotarem as premissas nelas contidas, sobretudo a obrigatoriedade de ligação das edificações com a rede de água e esgoto, donde, a partir de então, o aludido serviço não se subsume a acordo de vontades – hipótese de preço ou tarifa – máxime porque o traço compulsório da remuneração lhe impregna fisionomia de Tributo da modalidade Taxa de Serviço, asserto, diga-se de passo, infenso a qualquer dubitação.

Por outro lado, contudo, a orientação pretoriana caminha em sentido oposto, mesmo após o advento da referida legislação de âmbito nacional, cujo substrato comunica natureza compulsória ao serviço de água e esgoto.

## 6. Requisitos das Taxas de Serviço

Afora a questão relativa ao regime jurídico típico da taxa em contraposição ao modelo jurídico do preço, quer público, quer privado, força é esclarecer quais são os requisitos essenciais dos serviços tributados por taxas.

Com efeito, em obséquio ao disposto no art. 145, inciso II, da Constituição Federal, reproduzido no art. 77 do Código Tributário Nacional, os serviços objeto de taxas devem ser públicos, específicos e divisíveis.

Por conseguinte, o serviço público consiste no oferecimento de utilidades ou comodidades materiais à sociedade em regime de Direito Público, o que não se confunde com serviço prestado ao público.

Já a especificidade significa a exigência de identificação e determinação do serviço, vedado, portanto, a tributação de serviços em geral de forma indeterminada. É dizer, torna-se de mister qualificar a espécie do gênero, *ad exemplum* de serviço de água e esgoto ou de coleta de lixo e assim avante.

A divisibilidade, a seu turno, requer seja o serviço suscetível de fruição individual, exclusiva e quantificável, a exemplo, novamente, de água e esgoto ou coleta de lixo, que devem ter destinatários individualizados, bem como a quantificação haverá de ser mensurada caso a caso, na estrita conformidade com a intensidade do serviço prestado e desfrutado pelo contribuinte.

## 7. Síntese Conclusiva

Ante o exposto, força é reconhecer que o entendimento impresso no julgado em apreço que, a seu turno, traduz o posicionamento pretoriano, falece de densidade jurídica e abriga incontendível incompletude lógica, pois qualifica como tarifa ou preço público em virtude do serviço, *per se*, e não em face do regime jurídico tipificador que, obviamente, é o critério a ser adotado pelo Direito.

Não demasia reiterar que o preço ou tarifa tem como quintessência o regime contratual em contraposição ao regime jurídico de direito público circundado de prerrogativas de autoridade e típico do tributo, consoante anotado no *Dicionário de Direito Tributário* do autor do presente Estudo (2011, p. 313).

Sobremais, como visto, a orientação pretoriana se ressentia de motivação, tanto que se limitou a dizer que a remuneração do serviço de água e esgoto configura preço ou tarifa, sem trazer à baila qualquer fundamentação, donde, por esse prisma, também, esse posicionamento não resiste a um contraste de raciocínio lógico.

O ilogismo apontado equivale a um exemplo de falácia circular oferecido por *Irving Copi*, segundo o qual “as pessoas de bom gosto literário consideram Shakespeare melhor escritor do que *Spillane* e que as pessoas de bom gosto literário são as que preferem Shakespeare a *Sipillane*” (1981, p. 84).

Cumprido notar a plena identidade entre a falácia relacionada com Shakespeare e *Spillane* e o problema tematizado, pois, em ambas as situações não há qualquer fundamentação tendente a justificar o raciocínio, restando, assim, uma incompletude que torna absolutamente inválida a aludida afirmação.

Destarte, não demasia reafirmar que o serviço em si tanto pode ser preço público, se facultativo, quanto tributo da espécie taxa, se compulsório, donde, desponta à evidência as cinco intersertas na visão circunscrita à materialidade do serviço, seja à luz da lógica, seja ao lume dos postulados cardeais do Direito Tributário concernentes à determinação da natureza jurídica das modalidades tributárias.

## 8. Corolário

“*Ex-positis*”, os argumentos trazidos à baila rendem margem ao reconhecimento inquebrantável no sentido em que os serviços públicos dotados de especificidade e divisibilidade, inclusive os de água e esgoto,

podem ser objeto de remuneração por preço ou taxa, dependendo do regime jurídico estabelecido na legislação específica, na medida em que, se submetido ao acordo de vontades e, portanto, facultativo, configura preço ou tarifa, ao passo que, de revés, se subordinado à compulsoriedade inerente ao regime de autoridade do direito público, será tributo da espécie taxa de serviço.

## Referências Bibliográficas

- BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- BERLIRI, Antonio. *Corso Istituzionale di Diritto Tributari*. Milano: Dott. A. Giuffré Editore, 1985.
- CALAMANDREI, Piero. Processo e democrazia, in *Opere Giuridiche*, Napoli, Morano, 1965, v.1, p. 644.
- COPI, Irving M. *Introdução à lógica*. Tradução Álvaro Cabral, 3. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1981.
- DUVERGER, Maurice. *Finances Publiques*. 11. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1988.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 26. ed. São Paulo: Gen/Atlas, 2017.
- JARACH, Dino. *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Argentina: Editorial Cangallo S.A.C.I., 1985.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Dicionário de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2011.
- MICHELI, Gian Antonio. Curso de Derecho Tributario. Tradução para o Espanhol de Julio Banacloche. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. *Doutrina e Prática das Taxas*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*, 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais.
- SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. Parecer sobre o tema “Impostos, taxas, preços públicos – Tarifas Portuárias – Armazenagem”. In *Revista de Direito Administrativo*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 1962.
- TROTABAS, Louis. *Précis de science et législation financières*. 10. ed. Paris: Dalloz, 1950.
- \_\_\_\_\_ ; COTTERET, Jean Marie. *Droit Fiscal*, 50. ed. Paris: Dalloz, 1985.

## ICMS E GUERRA FISCAL: A QUESTÃO DO BENEFÍCIO CONCEDIDO UNILATERALMENTE (SEM CONVÊNIO INTERESTADUAL)

*Fabiana Félix Ferreira*<sup>19</sup>

**SUMÁRIO:** 1. Ementa do Julgado do STJ. 2. Descrição do caso julgado. 3. Exposição dos fundamentos da decisão do STJ. 4. Contextualização e tratamento doutrinário a respeito do tema. 5. Federalismo Fiscal. 6. Incentivos Fiscais nos Estados Brasileiros. 7. A Guerra Fiscal no Brasil. 8. Impacto da Guerra Fiscal no Desenvolvimento Econômico do País. 9. Entendimentos Jurisprudenciais. 10. Conclusão.

### 1. Ementa do Julgado do STJ

É conhecida a jurisprudência da Suprema Corte no que diz respeito à inconstitucionalidade de normas estaduais que admitem benefícios sem convênio interestadual. Os créditos seriam nulos, em respeito ao art. 8º, I, da Lei Complementar 24/1975 (que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções de ICMS). Em julgado de relatoria do Ministro Herman Benjamin, da 2ª Turma do STJ, ficou decidido que a inconstitucionalidade deve ser previamente declarada em ADIn específica, relativa à lei do Estado de origem, conforme ementa<sup>20</sup>:

*Ementa: TRIBUTÁRIO. ICMS. GUERRA FISCAL. BENEFÍCIO CONCEDIDO SEM CONVÊNIO INTERESTADUAL. NULIDADE. ART. 8º, I, DA LC 24/1975. INEXISTÊNCIA DE ADIN. RECONHECIMENTO DO CRÉDITO.*

---

<sup>19</sup> Mestranda em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogada.

<sup>20</sup> RMS 32.453/MT, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/06/2011, DJe 10/06/2011.

*1. É conhecida a jurisprudência do egrégio STF pela inconstitucionalidade de normas estaduais que admitem benefícios sem convênio autorizativo. Os créditos presumidos ou fictícios assim concedidos são nulos, nos termos do art. 8º, I, da LC 24/1975.*

*2. A Segunda Turma reconheceu a impossibilidade de aproveitamento desses créditos, ao julgar o AgRg no Ag 1.243.662/MG (Rel. Min. Eliana Calmon, j. 1º.3.2011).*

*3. Entretanto, o colegiado reviu esse entendimento para impor a observância do crédito fictício pelo Estado de destino, acolhendo a tese de que a inconstitucionalidade deve ser previamente declarada em ADIn específica, relativa à lei do Estado de origem (RMS 31.714/MT, j. 3.5.2011, rel. Min. Castro Meira).*

*4. Recurso Ordinário provido.*

Este artigo fará uma breve análise crítica do tratamento do tema pelo STJ, tomando em conta o citado julgado.

## **2. Descrição do caso julgado**

Assentou-se no relatório que, nos termos dos artigos 1º e 8º, I, da Lei Complementar nº 24/75, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, a validade de quaisquer benefícios, incentivos ou favores financeiros-fiscais relativos ao ICMS, que resulte em redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus do imposto, condiciona-se à obrigatória celebração e ratificação de convênios autorizativos pelos Estados membros e o Distrito Federal no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.

Com base nessa premissa, não se mostra ilegal ou arbitrária a limitação do aproveitamento do crédito de ICMS ao valor efetivamente pago no Estado de origem das mercadorias, quando elas são remetidas por estabelecimentos contemplados com benefícios fiscais concedidos sem prévio convênio autorizativo, nos termos do art. 24, parágrafo único, da Lei estadual nº 7.098/98 e do Decreto nº 4.540/05, editados com amparo nos artigos 150, parágrafo 6º e 155, parágrafo 2º, XII, “g”, da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 24/75.

Ademais, considerou que limitação ao creditamento do imposto ao montante do valor que foi efetivamente exigido nas operações anteriores não ofende o princípio da não cumulatividade do ICMS.



Ao prever que o aproveitamento do crédito de ICMS será feito na mesma proporção em que o tributo tenha sido efetivamente recolhido à unidade federada de origem, o Decreto nº 4.540/04 não usurpa competência do Poder Judiciário para a fixação da alíquota do ICMS, atua em consonância com a sua própria competência tributária e com vistas a combater a chamada guerra fiscal, repudiada pela Carta Magna.

De acordo com o art. 170 do Código Tributário Nacional, a compensação tributária somente poderá ocorrer quando houver autorização legislativa. No caso do Estado em discussão, em virtude de inexistir essa autorização, não há como reconhecer o direito pleiteado pela impetrante.

### **3. Exposição dos fundamentos da decisão do STJ**

No caso, o Recurso Especial foi interposto contra acórdão que ratificou o procedimento do Estado de Mato Grosso para desconsiderar créditos de ICMS fictícios, concedidos pela Unidade Federal de origem sem aprovação por convenio interestadual.

Alguns pontos incontroversos na demanda: o Estado de origem concede créditos fictícios ou presumidos de ICMS, ou seja, permite destaque, na nota fiscal, de valores que não são efetivamente cobrados e recolhidos ao Erário; as operações interestaduais devem ser tributadas pela alíquota de 12% ou 7%, a depender dos Estados de origem e destino, consoante determina a Resolução do Senado 22/1989; e o benefício fiscal concedido pelo Estado de origem, sem convênio interestadual, é inconstitucional, conforme reiteradamente vem decidindo o STF.

Somente existe crédito de ICMS no que se refere ao imposto cobrado nas operações anteriores (art. 155, parágrafo 2º, I, da CF e art. 19 da LC 87/1996), e não em relação a tributo fictício. Tampouco é preciso reiterar a antiga e conhecida jurisprudência do STF, acerca

da inconstitucionalidade dos benefícios concedidos sem convênio interestadual e, portanto, do creditamento pretendido.

Em demandas análogas, embora seja reconhecida a inconstitucionalidade, defende-se que o ato normativo do Distrito Federal deveria ser previamente afastado por ADIn, sendo indevida a glosa do crédito correspondente antes dessa providência.

Coerentemente, se é indiscutível que não houve cobrança do ICMS "cheio" no Estado de origem e que o benefício fiscal foi concedido sem convênio interestadual, o STJ não poderia deixar de aplicar a lei federal, que veda expressamente o creditamento fictício nesse caso (art. 8º, I, da LC 24/1975).

Entretanto, a Segunda Turma acabou por rever esse entendimento para impor a observância do crédito fictício pelo Estado de destino, acolhendo a tese de que a inconstitucionalidade deve ser previamente declarada em ADIn específica, relativa à lei do Estado de origem. No caso em questão, foi dado provimento ao Recurso Ordinário.

#### **4. Contextualização e tratamento doutrinário a respeito do tema**

A Constituição Federal de 1988 determina, através do art. 155, II, o campo de atuação do ICMS, dando origem aos critérios mínimos para constituir a Regra Matriz de Incidência Tributária, determinando critério material mínimo da hipótese de incidência, que deve ser estritamente observado pelo ente que detém a competência para estabelecer o imposto.

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

A materialidade do ICMS está respaldada constitucionalmente no art. 155 da Constituição Federal, atribuindo aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir imposto relativo à circulação de mercadorias e

sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Nas palavras de Eduardo Marcial Jardim:

*Trata-se de tributo de extrema importância, que abriga traços de fiscalidade e de extrafiscalidade. Em veras, produz a maior arrecadação no cenário nacional e, ao mesmo tempo, representa um importante instrumento de ação política e econômica, além de se encontrar presente na vida rotineira de contribuintes e cidadãos, máxime porque o ICMS recolhido pelo estabelecimento comercial, por exemplo, é embutido no preço da mercadoria e repassado ao consumidor<sup>21</sup>.*

A Constituição, em seu art. 146, III, alínea “a”, dispõe que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição dos fatos geradores dos impostos nela discriminados, e se no prazo de 60 dias, a contar da promulgação da Constituição, não fosse editada dita lei complementar, os Estados e o Distrito Federal regulariam a matéria mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975. Apenas em setembro de 1996, a Lei Complementar n. 87/1996 (Lei Kandir) estabeleceu as normas gerais sobre o ICMS, dispondo o seu art. 2º:

*Art. 2º O imposto incide sobre:*

*I - Operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;*

*§1º O imposto incide também:*

*I - Sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;*

*§2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.*

## 5. Federalismo Fiscal

As competências político-administrativas, definidas pela Constituição Federal, predispõem metas que, para serem cumpridas pelos entes da federação, requerem a obtenção de recursos. A fim de garantir esses recursos, foram estabelecidas as competências tributárias, que constituem o federalismo fiscal. A repartição de receitas tributárias visa o equilíbrio da distribuição dos ingressos e receitas entre os entes federativos.

<sup>21</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2013, p. 177.

Desse modo, as competências tributárias de cada ente da federação estão previstas na Constituição Federal. Os tributos podem ser criados somente por força de lei, e dentro da matéria que a Constituição estabelece, regidos pelo princípio da predominância do interesse de cada ente regional ou local.

## 6. Incentivos Fiscais nos Estados Brasileiros

Incentivos fiscais são instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico<sup>22</sup>.

Ricardo Lobo Torres (2007) revela que “o conceito de isenções, incentivos e benefícios fiscais é lato, abrangendo qualquer mecanismo de exoneração ou de diminuição de carga tributária, que produz no plano econômico o mesmo efeito das isenções”.<sup>23</sup>

Não obstante, cabe ressaltar que isenção e incentivo fiscal são institutos distintos, uma vez que a concessão de um incentivo fiscal submete o contribuinte a uma obrigação de retorno para com o Estado, ou seja, exige uma contraprestação pelo privilégio recebido, enquanto que na isenção, não há obrigação de contraprestação, cabendo ao contribuinte usufruir da norma isentiva.

De acordo com a Constituição Federal de 1988, art. 155, inciso XII, alínea “g”, cabe a Lei Complementar estabelecer a forma como incentivos serão concedidos e revogados:

*Art. 155 (...)*  
*XII - cabe à lei complementar:*  
*(...)*

<sup>22</sup> CATÃO, Marcos André Vinhas, 2007 apud PIRES, Adilson Rodrigues. Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenadores). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed. 2007, p. 19.

<sup>23</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenadores). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed. 2007, p. 335.

*g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.*

A CF/88, através do art. 151, inciso I, autoriza que os Estados, Distrito Federal e Municípios concedam incentivos fiscais objetivando o desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país:

*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.*

Tôrres (2007) explica que:

*Todo incentivo fiscal ('depenses fiscales', 'tax expenditures') concedido sob o amparo constitucional é legítimo, enquanto nutre-se do desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional e regional. Não é odioso o incentivo que se invista na condição de meio para o atingimento de finalidades públicas ou privadas, mas coletivamente relevantes, sustentando em desígnio constitucional que se preste à promoção da quebra de desigualdades ou fortaleça os direitos individuais ou sociais ou ainda o próprio sentido de unidade econômica do federalismo, na condição de 'renúncia de receita' ou de 'gasto público', sob a égide das condições acima enumeradas.*

*O papel promocional dos incentivos fiscais consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados<sup>24</sup>.*

Portanto, os incentivos fiscais devem atender a função de gerar eficiência, equilíbrio e desenvolvimento econômico, nunca ao contrário, pois cumpre atender aos princípios que orientam a ordem econômica e social.

Ao contrário do incentivo fiscal, o benefício fiscal não exige uma contrapartida do contribuinte ao Estado, a fim de retribuir o bem recebido.

Na análise de Diniz e Fortes (2007):

*a norma jurídica que não exija contrapartida diretamente vinculada à promoção do bem comum não institui incentivo fiscal, mas sim benefício fiscal, gerando privilégios diretamente dirigido ao contribuinte.<sup>25</sup>*

Por outro lado, no instituto da isenção:

<sup>24</sup>TÔRRES, 2007, apud ELAU, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenadores). Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Ed. 2007, p. 51.

<sup>25</sup>DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Felipe Clanca. Incentivos Fiscais no STJ. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenadores). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed. 2007, p. 274.

*o Estado libera o contribuinte o tributo devido, ou de parte dele, visando à fomentação de determinado seguimento econômico, sem exigir, de plano, quaisquer condutas ou atividades em contraprestação.*<sup>26</sup>

A concessão unilateral de benefícios fiscais pode ser considerada uma maneira eficaz de combater a desigualdade econômico-financeira e social que existe entre os Estados brasileiros. Contudo, o confronto com a legislação vigente enseja um grande desconforto e até prejuízo ao Estado concedente do benefício e ao contribuinte que se valeu dele.

O que ocorre é que a desigualdade de desenvolvimento entre os Estados brasileiros é latente. Sendo assim, é importante analisar a concessão unilateral de benefícios fiscais tanto pela ótica do não cumprimento à legislação pátria como do princípio da isonomia.

Por outro lado, tendo em vista que o sistema tributário brasileiro possui falhas, mormente no que se refere à arrecadação, competência tributária e repartição de tributos arrecadados, os Estados considerados mais desafortunados no que diz respeito ao desenvolvimento, não têm muitas alternativas para impulsionar a evolução industrial de seu território, a não ser incentivar, de alguma forma, a vinda de empresas e indústrias com a concessão unilateral de benefícios fiscais.

## **7. A Guerra Fiscal no Brasil**

O termo “Guerra Fiscal” vem sendo utilizada para conceituar a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados.

Para atrair investimentos aos seus respectivos Estados, Estados ou Municípios oferecem aos contribuintes determinados benefícios fiscais, como créditos especiais de ICMS ou empréstimos subsidiados de longo prazo.

São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam presunções creditícias, isenções, anistias, remissões reduções

---

<sup>26</sup> *Ibid.*, p. 275.

de alíquotas, de bases de cálculo, deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária.

O incentivo fiscal deve ser caracterizado como um dos instrumentos de desenvolvimento local, assim como a infraestrutura, as condições institucionais e o desenvolvimento do capital humano. Os incentivos devem ser concedidos às empresas inovadoras ou empresas com grande capacidade de atrair outras empresas no processo de produção.

Dessa forma, a Guerra Fiscal é um instrumento utilizado por Estados mais pobres e distantes de grandes centros urbanos para atrair investimentos e evitar que haja esvaziamento econômico.

Os descontos no ICMS muitas vezes superam os custos de logística de recebimento de matéria-prima e entrega de produtos manufaturados. Outro fator preponderante é a mão-de-obra, que por falta de diversidade de empregadores tende a aceitar salários e benefícios menos atraentes que os trabalhadores de grandes centros, geralmente mais sindicalizados. Regiões de baixa ou recente industrialização têm menos vínculos com a atividade sindical.

A disputa por investimentos e atração de empresa e empregos se torna ainda mais intensa diante das restrições orçamentárias e a dificuldade (política e econômica) do estabelecimento de um plano de cooperação articulado pelo governo central.

*O flagrante descompasso entre as competências materiais e as possibilidades orçamentárias dos entes políticos subnacionais acirra ainda mais a competição interna desses entes por investimentos privados. Assim, a responsabilidade pela guerra fiscal não pode ser imputada, de forma simplória, somente aos Estados ou municípios. Sua principal causa é a falta de articulação da União ao estabelecer políticas cooperativas de desenvolvimento nacional.<sup>27</sup>*

Sobre o modelo atual de tributação do ICMS, decidido por entes regionais, assevera Ives Gandra:

*Tendo participado de audiências públicas desde as primeiras convocações ainda na Constituinte, percebi que todos os projetos esbarravam num problema capital, que é equacionar a questão do ICMS, tributo de vocação*

---

<sup>27</sup> CALCIOLARI, Ricardo. Pires. *Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil*. Caderno de Finanças Públicas, nº 7, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, dez. 2006.



*nacional pelo constituinte regionalizado. Nos países desenvolvidos, o IVA, tributo semelhante, mesmo nas Federações, é um tributo centralizado de competência do governo nacional, visto que pela técnica do 'valor agregado' ou a nossa da 'não cumulatividade', tratamentos jurídicos diferenciados, se outorgados à competência de outras entidades federativas, poderiam gerar desigualdades de região para região.<sup>28</sup>*

De acordo com Carrazza (2013), incorrem em erro os que veem uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, em verdade, são, para cada uma destas entidades políticas, campos de ação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar.

*É lhes também permitido exercitar suas competências tributárias, com ampla liberdade. Assim, dependendo da decisão política que vierem a tomar, podem, ou não, criar os tributos que lhes são afetos. Se entenderem de criá-los, poderão fazê-lo de modo mais ou menos intenso, bastando apenas que respeitem os direitos constitucionais dos contribuintes e a regra que veda o confisco (art. 150, IV, da CF).<sup>29</sup>*

Corroborando Geraldo Ataliba (2004), que a Federação implica igualdade jurídica entre a União e os Estados, traduzida num documento (constitucional) rígido – já que trata-se de cláusula pétrea –, cuja principal função é discriminar competências de cada qual, de modo a não ensejar violação da autonomia recíproca por qualquer das partes.<sup>30</sup>

Dessa forma, parece correto que, sendo autônomo, cada Estado deve, sem interferências federais ou municipais, prover as necessidades de seu governo e administração. Para isso, a Constituição conferiu a todos o direito de regular suas despesas e, conseqüentemente, de instituir e arrecadar, em caráter privativo e exclusivo, os tributos que as atenderão, sempre diante dos limites nela ditados.

Como contrapartida, por imposição do princípio federativo, nem a União pode invadir a competência tributária dos Estados, nem estes a da União. Aos Estados, porque juridicamente iguais entre si, é indefeso se apossarem das competências tributárias uns dos outros.

<sup>28</sup> MARTINS, Ives Gandra. ICMS: guerra fiscal e reforma tributária. *Lavanderia e Cia*, São Paulo: 2012, p. 48.

<sup>29</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Tributário Constitucional. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 141.

<sup>30</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros: 2004.



## 8. Impacto da Guerra Fiscal no Desenvolvimento Econômico do País

A Guerra fiscal, como afirmado, ocorre em ocasião na qual os Estados, buscando soluções rápidas e preocupados com seu desenvolvimento, passam a oferecer uma série de benefícios seletivos para aquelas empresas que se proponham a se instalar em seu território.

Apesar da forte presença do governo federal no processo de desenvolvimento nacional, já existiam na década de 60 programas estaduais baseados em incentivos fiscais – isenções, reduções e diferimentos tributários - os quais não tinham, contudo, a dimensão que a guerra fiscal teria a partir dos anos 80.

Assim, antes de apresentar as consequências da competição tributária à federação, é importante identificar elementos políticos, econômicos e institucionais que acirraram a guerra fiscal a partir de meados dos anos 80. Entre esses fatores, é possível apontar: a) a retomada do investimento privado; b) o ICMS e o CONFAZ; c) a fragilização do poder regulador; d) a ausência do governo federal como indutor do crescimento regional; e e) a crise financeira estadual.

Cabe ao governo central promover o desenvolvimento de áreas mais pobres, apoiar seu corpo técnico, articular com diversos atores influentes no processo de desenvolvimento (empresários, organizações não governamentais e entidades públicas dos três poderes), utilizando políticas sistêmicas combinadas com políticas seletivas.

Existem metas e objetivos relativos ao processo de desenvolvimento cujos resultados devem ser buscados no curto prazo, e aqueles que são de caráter mais estrutural, provenientes de ações sistêmicas, e que normalmente produzem resultados apenas no longo prazo. A política sistêmica e as seletivas são indispensáveis, mas nem sempre as unidades federadas têm condições de executar a primeira individualmente. Logo, o ideal seria que

houvesse uma forte cooperação entre as esferas de poder na promoção do desenvolvimento dos Estados mais pobres.

## **9. Entendimentos Jurisprudenciais**

Embora todos os Estados brasileiros saibam que benefícios fiscais no âmbito de ICMS somente são legítimos se previamente acordados e devidamente regulamentado por convênios autorizados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, diversas vezes esse cenário não é observado, o que enseja na concessão de benefícios de forma unilateral por apenas um Estado.

Evidentemente, essa situação acarreta diversos resultados práticos, como por exemplo o interesse do contribuinte pela utilização de tais benefícios, acarretando na alteração de sede de empresas, alteração na logística das operações, mudança de destino ao estabelecer uma indústria e a utilização de forma integral dos créditos advindos de operações com benefícios fiscais.

Alguns estados entendem ser prejudicados pela renúncia fiscal de outros Estados. Desse modo, os Estados onde não existem benefícios adotam medidas como desconsideração total dos valores creditados, autorizando apenas a utilização equivalente, a eliminação do excedente e conseqüente atuação de valores eventualmente devidos após todo o procedimento de fiscalização.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, em algumas oportunidades passou a manifestar de modo contrário a outros precedentes que se manifestava desfavoravelmente aos contribuintes. É o que se depreende do julgamento do Recurso de Mandado de Segurança n. 31-714/MT, ocasião em que se decidiu que se determinado Estado entende pela inconstitucionalidade de um benefício, deve utilizar-se de ação adequada perante o STF, não sendo

autorizando anular parte dos créditos do contribuinte, em acórdão assim ementado:<sup>31</sup>

*EMENTA. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. COMPENSAÇÃO. LEI. AUTORIZAÇÃO. AUSÊNCIA.*

*1. O mandamus foi impetrado contra ato do Secretário de Estado da Fazenda, com o objetivo de afastar a exigência do Fisco de, com base no Decreto Estadual 4.504/04, limitar o creditamento de ICMS, em decorrência de incentivos ou benefícios fiscais concedidos pelo Estado de origem da mercadoria. Deve-se destacar que a discussão travada na lide não diz respeito à regularidade do crédito concedido na origem, mas à possibilidade de o ente estatal de destino obstar diretamente esse creditamento, atuando o contribuinte que agiu de acordo com a legislação do outro ente federativo.*

*2. Admite-se o mandado de segurança quando a impugnação não se dirige contra a lei em tese, mas contra os efeitos concretos derivados do ato normativo, o qual restringe o direito do contribuinte de efetuar o creditamento do ICMS.*

*3. Na hipótese, o Secretário de Estado da Fazenda possui legitimidade para figurar no feito, porquanto, nos termos do art. 22 da Lei Complementar Estadual nº 14/92, compete-lhe proceder à arrecadação e à fiscalização da receita tributária, atribuições que se relacionam diretamente com a finalidade buscada na ação mandamental.*

*4. O benefício de crédito presumido não impede o creditamento pela entrada nem impõe o estorno do crédito já escriturado quando da saída da mercadoria, pois tanto a CF/88 (art. 155, § 2º, II) quanto a LC 87/96 (art. 20, § 1º) somente restringem o direito de crédito quando há isenção ou não-tributação na entrada ou na saída, o que deve ser interpretado restritivamente. Dessa feita, o creditamento do ICMS em regime de não-cumulatividade prescinde do efetivo recolhimento na etapa anterior, bastando que haja a incidência tributária.*

*5. Se outro Estado da Federação concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado – como aliás foi feito pelos Estados de São Paulo e Amazonas nos precedentes citados pela Ministra Eliana Calmon – e não simplesmente autuar os contribuintes sediados em seu território. Vide ainda: ADI 3312, Rel. Min. Eros Grau. DJ. 09.03.07 e ADI 3389/MC, Rel. Min. Joaquim Barbosa. DJ. 23.06.06).*

*6. A compensação tributária submete-se ao princípio da legalidade estrita. Dessa feita, não havendo lei autorizativa editada pelo ente tributante, revela-se incabível a utilização desse instituto. Precedentes.*

*A informação disponível não será considerada para fins de contagem de prazos recursais (Ato nº 135 - Art. 6º e Ato nº 172 - Art. 5º)*

*7. Recurso ordinário em mandado de segurança provido em parte.*

Para a 2ª turma do STJ, os Estados não podem, por conta própria, decidir que o benefício fiscal concedido por outra unidade da Federação é inconstitucional, ainda que não aprovado pelo Confaz.

<sup>31</sup> STJ – RMS: 31714 MT 2010/0044507-3, Relator: Ministro Castro Meira. Data de Julgamento: 03/05/2011, T2 – Segunda Turma. Data de Publicação: DJe 19/09/2011.

Segundo os ministros, se outro Estado concede benefícios fiscais de ICMS sem a observância das regras da LC 24/75 e sem autorização do CONFAZ, cabe ao Estado lesado obter junto ao Supremo, por meio de ADIn, a declaração de inconstitucionalidade da lei ou ato normativo de outro Estado.

De igual modo se manifestou a Ministra Ellen Gracie em decisão favorável aos contribuintes quando do julgamento da Medida Cautelar n. 2.611/MG<sup>32</sup>.

Posicionou-se no sentido de que, para fins de aproveitamento de crédito pelo adquirente da mercadoria, deve-se considerar a alíquota incidente na operação interestadual, destacada na Nota Fiscal, não sendo determinante a alíquota efetivamente paga no Estado de origem. Finalizou asseverando que a não cumulatividade somente estaria respeitada mediante o aproveitamento total do ICMS destacado na Nota Fiscal.

Segundo decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça, em caso dos Estados entenderem inconstitucional o benefício concedido unilateralmente por outros entes da federação, a medida adequada é a alegação de inconstitucionalidade mediante uma ADIn (Ação Direta de Inconstitucionalidade).

Ao contrário do julgamento exposto acima, foi a decisão proferida pela 1ª Turma do STJ, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, assim ementado<sup>33</sup>:

*PROCESSO CIVIL - TRIBUTÁRIO - ICMS - DIREITO A CREDITAMENTO - OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM FORNECEDORES FAVORECIDOS POR BENEFÍCIOS FISCAIS ILEGÍTIMOS - INEXISTÊNCIA - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL - SÚMULA 83/STJ. 1. Não ofende o art. 19 da Lei Complementar 87/96 ato de Governo local (arts. 62, § 1º e 71, VI do RICMS/MG) que restringe o creditamento de ICMS incidente sobre operações interestaduais com bens ou serviços objeto de incentivo fiscal concedido em violação às disposições da Lei Complementar 24/75. 2. A tese recursal implica em afastar por inconstitucionalidade o art. 8º, I da LC 24/75, cuja recepção pela Carta Magna já foi inúmeras vezes ratificada pela Suprema Corte. 3. O Tribunal local assentou que se recolheu na operação interestadual de aquisição de mercadoria alíquota inferior à devida, em razão da celebração de regime especial de apuração de ICMS entre o Distrito Federal e o*

<sup>32</sup> STF – AC: 2611 MG, Relator: Min. Ellen Gracie. Data de Julgamento: 07/05/2010. Data de Publicação: DJe-085 Divulg 12/05/2010 Public 13/05/2010.

<sup>33</sup> STJ – AgRg no Ag: 1.243.662 MG, Relator Ministra Eliana Calmon. Data de Julgamento: 02/09/2010.

*contribuinte, alíquota esta considerada na legislação mineira para efeito de creditamento do ICMS.*

*4. Inexiste divergência jurisprudencial se o acórdão da origem aplica o entendimento atualmente em vigor no Superior Tribunal de Justiça.*

*5. Precedentes da Suprema Corte*

*6. Agravo regimental não provido.*

Em seu voto, a ministra fundamenta considerar ser incontroversa a irregularidade dos benefícios fiscais concedidos sem a prévia aprovação do CONFAZ. São, portanto, nulos os créditos oriundos de operações interestaduais com mercadorias ou serviços objeto de incentivo fiscal concedido em desacordo com o Sistema Constitucional Tributário, não havendo direito ao creditamento. Fundamenta que tal restrição de modo algum ofende a regra e o princípio da não-cumulatividade, pois de uma ilegalidade não se podem derivar direitos.

## **10. Conclusão**

Conforme verificado no decorrer do presente trabalho, a Guerra Fiscal é uma realidade no Sistema Tributário Brasileiro e vem tomando proporções cada vez maiores.

Uma das soluções possíveis a este entrave é a alteração dos parâmetros de negociação de concessão de incentivos fiscais para garantir a possibilidade de aprovação de convênios que possibilitem a adoção de medidas isentivas por maioria simples ou qualificada. A sistemática atual de aprovação somente por unanimidade (exigida pelo CONFAZ) atrai, através da possibilidade de veto, a viabilidade de estender a validade através da pressão política de um só membro, favorecendo acordos que se pautam por interesses locais ou eleitoreiros, e não em uma política desenvolvimentista preocupada com a redução das desigualdades regionais.

A exigência de consenso no CONFAZ para a concessão de incentivos de ICMS por parte dos Estados-Membros é antidemocrática, viola a essência da forma de estado federada. Atualmente, os Estados têm utilizado da concessão

unilateral de benefícios fiscais como única forma de incentivar a industrialização e o desenvolvimento econômico de seus territórios.

A realidade é que os Estados estão cada vez mais ignorando a legislação brasileira na medida em que concedem benefícios fiscais de forma unilateral, sem aprovação unânime do CONFAZ, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento econômico, financeiro e social de seus territórios, na ausência de uma política nacional de desenvolvimento, como forma de atrair investimentos para os seus territórios, gerar emprego, renda e, conseqüentemente, promover maior arrecadação.

A lógica dessa prática se mostra plausível tendo em vista a gritante desigualdade econômica existente entre os Estados brasileiros. Porém, por terem um caráter “ilícito”, as concessões de benefícios fiscais podem causar grandes obstáculos tanto ao Estado concedente como ao contribuinte beneficiado.

Além disso, a Guerra Fiscal gera para o contribuinte insegurança jurídica, uma vez que os Estados passaram a questionar judicialmente as medidas implementadas uns pelos outros, sendo os benefícios constantemente anulados pelo Judiciário.

A incapacidade da União em implantar políticas públicas nesse sentido é a principal causa da guerra vivenciada hoje, utilizada como único instrumento desenvolvimentista por Estados menos abastados. Culpar os Estados e municípios pela Guerra Fiscal travada é analisar de forma simplista a questão, visto que a principal causa dessa guerra é a inoperância da União na resolução dos conflitos federativos existentes. A reestruturação da sistemática desses tributos é ponto importante e necessário, mas não deve ser tomada como um fim em si mesma.

A problemática que envolve a Guerra Fiscal está longe de encontrar uma solução prática, uma vez que a matéria está intimamente ligada à política e aos conflitos de interesses entre governantes estaduais e federais.

As decisões transcritas no presente trabalho renovam as esperanças dos contribuintes que, com efeito, são os únicos que têm arcado com todos os

ônus da Guerra Fiscal. Ademais, tais decisões demonstram-se importantes porque prestigiam o Direito ao Patrimônio dos Contribuintes e o Princípio da Segurança Jurídica, tendo em vista compelir proteção à destinatários de legislação, sobre a qual se presume a legalidade, sem contudo, olvidar da necessidade de correta aplicação dos meios processuais, também como instrumento de justiça.

## Referência Bibliográfica

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. São Paulo: Malheiros: 2004.

CALCIOLARI, Ricardo. Pires. *Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil*. Caderno de Finanças Públicas, nº 7, Ministério da Fazenda, ESAF, Brasília, dez. 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Tributário Constitucional*. 29ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CATÃO, Marcos André Vinhas, 2007 apud PIRES, Adilson Rodrigues. *Ligeiras reflexões sobre a questão dos incentivos fiscais no Brasil*. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenadores). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed. 2007.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Felipe Clanca. *Incentivos Fiscais no STJ*. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenadores). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed. 2007.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013.

MARTINS, Ives Gandra. *ICMS: guerra fiscal e reforma tributária*. Lavanderia e Cia, São Paulo: 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Princípio da Isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal*. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenadores). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed. 2007.

TÔRRES, 2007, apud ELAU, André. *Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico*. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coordenadores). *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed. 2007.



<http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>

**INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA:  
(IN)COMPATIBILIDADE COM A EXECUÇÃO FISCAL NOS CASOS DE  
REDIRECIONAMENTO FUNDADO EM REGRA DE RESPONSABILIDADE**

*por Felipe Viana de Araújo Duque*<sup>34</sup>

**SUMÁRIO:** 1. descrição do caso apreciado pelo STJ. 2. exposição dos fundamentos da decisão do STJ. 3. análise crítica da decisão – temas de fundo a serem analisado. 3.1. contextualização doutrinária e panorama geral do tema. 3.2. incompatibilidade entre o incidente de desconsideração da personalidade jurídica e a execução fiscal. 3.3. da ausência de equivalência entre o instituto da desconsideração da personalidade jurídica e o da responsabilidade tributária fundada em lei (art.135 do CTN). 3.4 entendimentos recentes dos tribunais estaduais e federais. 4. conclusão.

## **1. Descrição do caso apreciado pelo STJ**

Trata-se de recurso especial (REsp nº 1315166/SP) que foi interposto pelo Estado de São Paulo contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em que na origem o juízo indeferiu o redirecionamento da execução fiscal ao sócio gerente da empresa, tendo o Tribunal Estadual mantido a decisão do juízo de primeiro grau.

---

<sup>34</sup> Mestrando em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Procurador da Fazenda Nacional.

Nessa linha, o Estado de São Paulo alegou divergência jurisprudencial e violação do art. 135, III do CTN, sustentando em síntese que: a) executada não se limitou a mudar de endereço, mas encerrou suas atividades - daí porque não foi encontrada no endereço fornecido à JUCESP - e o fez sem promover o encerramento formal da firma, com a baixa nos órgãos competentes, e sem proceder ao pagamento das dívidas pendentes, como a exigida no processo originário, o que evidencia o encerramento irregular, apto a viabilizar a responsabilização pessoal dos sócios; b) o encerramento irregular de uma sociedade, sem qualquer comunicação aos órgãos de comércio (como a JUCESP), à Administração fiscal (como a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo) ou a quem quer que seja e sem o pagamento das dívidas pendentes caracteriza o desvio de finalidade e, mais, evidencia que os bens da sociedade, o capital integralizado, foi apropriado pelos respectivos sócios sem que servissem, como seria de rigor, ao adimplemento dos débitos da pessoa jurídica; c) afinal, insista-se, o encerramento das atividades de uma empresa, clandestino, sorrateiro, com dívidas pendentes e sem que se saiba o destino de seu patrimônio configura, a um só tempo, encerramento irregular, desvio de finalidade, confusão patrimonial, dolo caracterizado pela lesão aos credores, evidenciando a presença de todos os requisitos necessários à responsabilização pessoal dos respectivos sócios.

No mérito, o STJ deu provimento parcial ao Recurso Especial, remetendo os autos ao juízo de origem para que analisasse a possibilidade de redirecionamento da dívida ao sócio gerente aplicando o incidente de desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 134 do CPC em que há prévia citação do sócio.

## **2. Exposição dos fundamentos da decisão do STJ**

Em breve síntese, o STJ<sup>35</sup> ponderou se a não localização de pessoa jurídica i) autoriza o imediato redirecionamento ao sócio; ou ii) é necessário a instauração de prévio procedimento pelo credor para tal fim, observado o contraditório?

Nessa linha, considerou a segunda hipótese sob os fundamentos: 1) estabeleceu-se a premissa de que o só redirecionamento da execução ao sócio não deriva de juízo de mérito a respeito do seu comportamento na condução da pessoa jurídica e, por isso, não autoriza, de pronto, a ordem de constrição de seu patrimônio pessoal; 2) Esse ato processual, de redirecionamento, em verdade, somente oportuniza a instauração do contraditório no incidente processual atinente à desconsideração da pessoa jurídica; 3) Como reforço de argumento, pela necessidade do ato citatório e instauração de prévio incidente para aplicar a responsabilidade do sócio, fundamentou no regramento previsto na Lei n. 13.105/2015 – CPC/2015, a respeito da desconsideração da personalidade jurídica (arts. 133 a 137).

## **3. Análise crítica da decisão – temas de fundo a serem analisado.**

Os dois temas centrais do presente julgado que merecem análise detalhada são: 1) É possível a aplicação do Instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica previsto no NCPC no âmbito da execução fiscal? 2) A desconsideração da personalidade jurídica se confunde com o redirecionamento da execução fundada em regra de responsabilidade como prevê o art. 135, III do CTN?

---

<sup>35</sup> REsp 1315166/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/03/2017, DJe 26/04/2017.

### 3.1. Contextualização doutrinária e panorama geral do tema

A Lei nº 13.105/2015, que instituiu o atual Código de Processo Civil, introduziu uma inovação no sistema processual brasileiro: o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. Trata-se de uma modalidade de intervenção de terceiros sem previsão legal precedente, disciplinada nos artigos 133 a 137 do regulamento processual civil vigente.

A criação desse incidente foi motivada, certamente, pela lacuna processual até então existente em relação ao tema e que sempre fomentou a divergência doutrinária e jurisprudencial construída em torno da forma pela qual e do momento no qual o contraditório deveria ser exercido em demandas judiciais nas quais se pleiteia a aplicação da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica.

Nessas ações, a postergação do contraditório efetivo para depois da decisão que desconSIDERA a personalidade jurídica de uma das partes, sem obrigatoriedade de instauração de um processo incidental ou ajuizamento de ação autônoma e independentemente de citação prévia, sempre foi prática

recorrente, amparada tanto pela doutrina<sup>36</sup> quanto pela jurisprudência<sup>37</sup> majoritária, apesar das vozes em sentido contrário<sup>38</sup>.

Nesse sentido, o novo Código de Processo Civil pôs fim à ausência de contraditório prévio à decretação da desconsideração da personalidade jurídica da empresa, impondo<sup>39</sup>, para as hipóteses de pedido dessa natureza, a obrigatoriedade<sup>40</sup> de instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, o qual comporta instrução probatória ampla e apresentação de defesa pelo requerido, após a citação, nos termos do art. 135 do Código de Processo Civil.

Da mesma forma, é imprescindível para que essa inovação processual seja aplicada, a verificação da compatibilidade entre as normas que regem o incidente da desconsideração da personalidade jurídica e as que disciplinam

<sup>36</sup> Cf. nesse sentido, BRUSCHI, Gilberto Gomes; NOLASCO, Rita Dias; AMADEO, Rodolfo da Costa Manso Real. *Fraudes patrimoniais e a desconsideração da personalidade jurídica no Código de Processo Civil de 2015*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 157: “Prevalecia na doutrina e, sobretudo, na jurisprudência o entendimento de que a desconsideração da personalidade jurídica poderia ser decretada incidentemente no processo, tanto na fase de conhecimento quanto na de execução, incluindo-se o sócio no polo passivo do processo (...). A defesa do sócio se dava por meio de embargos de terceiro, sendo limitada a cognição à configuração ou não da hipótese de desconsideração da personalidade jurídica e à liberação dos bens constritos”.

<sup>37</sup> DIREITO PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. 1. OFENSA A DISPOSITIVOS CONSTITUCIONAIS. MATÉRIA ESTRANHA À FINALIDADE DO RECURSO ESPECIAL. 2. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE DE CITAÇÃO DOS SÓCIOS ATINGIDOS. PRECEDENTES. VERIFICAÇÃO DA PRESENÇA DOS REQUISITOS PREVISTOS NO ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL. ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA DO STJ. 3. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CARACTERIZADA. 4. AUSÊNCIA DE ARGUMENTOS APTOS A INFIRMAR OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. 5. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. (...) 2. A verificação da presença dos requisitos para a aplicação da *disregard doctrine* previstos no art. 50 do Código Civil, por constituir matéria fática, é vedada pelo enunciado n. 7 da Súmula do STJ. Precedente. 3. Segundo a jurisprudência do STJ, a desconsideração da personalidade jurídica, como incidente processual, pode ser decretada sem a prévia citação dos sócios atingidos, aos quais se garante o exercício postergado ou diferido do contraditório e da ampla defesa. Precedentes de ambas as Turmas que integram a Segunda Seção do STJ. (...). (AgRg no REsp 1459784/MS, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 04/08/2015, DJe 14/08/2015)

<sup>38</sup> DIDIER JR. Fredie. Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (org). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 385-410 e DINAMARCO, Cândido Rangel. *Fundamentos do processo civil moderno*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, v. 1, p. 546-547.

<sup>39</sup> Art. 795, §4º, do CPC: “Para a desconsideração da personalidade jurídica é obrigatória a observância do incidente previsto neste Código”.

<sup>40</sup> Essa obrigatoriedade de instauração do incidente, no entanto, não impossibilita a concessão de tutela de urgência – cautelar ou antecipada –, caso preenchidos os requisitos legais, sendo o contraditório, nessa hipótese, excepcionalmente diferido para depois da decisão que conceder a tutela. Nesse sentido, confira-se: CÂMARA, Alexandre Freitas. Do incidente de desconsideração da personalidade jurídica. In: WAMBIER, Teresa Arruda Alvim [et.al] (coord.). *Breves comentários ao novo Código de Processo Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 425-426.

procedimentos previstos em leis especiais, como por exemplo a lei de execução fiscal.

De outro lado, a aplicação indiscriminada do incidente, sem observância da efetiva necessidade de desconsideração da personalidade jurídica nos casos concretos, poderá implicar violação ao princípio da duração razoável do processo e da efetividade.

Nessa linha, de acordo com o Relatório Justiça em Números 2016<sup>41</sup> do Conselho Nacional de Justiça, as execuções fiscais correspondem a 39% do total de casos pendentes no Poder Judiciário. Além disso, os processos desta classe apresentam “alta taxa de congestionamento, 91,9%, ou seja, de cada 100 processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2015, apenas 8 foram baixados”. Ainda assim, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional<sup>42</sup> pretende alcançar a marca de mais de R\$ 30 bilhões na arrecadação da dívida ativa em 2016.

Ademais, é certo que o um dos principais fatores de sucesso na efetivação das execuções fiscais é a possibilidade de atingimento do patrimônio dos sócios nos casos de infração à lei ou ao contrato social, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional.

Inclusive, recentemente, o tema foi admitido como o primeiro Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas – IRDR, a ser submetido a julgamento pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região<sup>43</sup> Tanto, como paradigma a ser adotado em outros casos.

Nessa perspectiva, pretende-se analisar quanto ao (in) cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ) no âmbito da execução fiscal, o que afeta diretamente o trâmite de milhares de demandas no aspecto diário da prática forense, uma vez que, o acolhimento do incidente

---

<sup>41</sup> Governança Diferenciada das Execuções Fiscais, disponível em: <http://www.cnj.jus.br/corregedoria/cnj/governanca-diferenciada-das-execucoes-fiscais>, acessado em 17/08/2018.

<sup>42</sup> PGFN prevê aumento de arrecadação da dívida ativa em 2016, disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2015/dezembro/previsao-de-aumento-de-arrecadacao-da-divida-ativa-em-2016-16-12.2015>, acessado em 17/08/2018.

<sup>43</sup> Processo Paradigma: 0017610-97.2016.4.03.0000, disponível em: <http://www.trf3.jus.br/trf3r/fileadmin/docs/uvip/nugep/IRDR.pdf>, acessado em 17/08/2018.

inaugura suspensão automática do processo principal, conforme dita o código de processo civil.

Como se sabe, o art. 134 do Código de Processo Civil enuncia o cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

A Lei nº 6.830/80, em seu art. 1º, dispõe que a execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será por ela regida e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Por ser subsidiária, a aplicação do Código de Processo Civil à execução fiscal depende de duas condições cumulativas: a) lacuna na Lei nº 6.830/80 e b) compatibilidade. Nesse sentido, convergem tanto doutrina<sup>44</sup> quanto jurisprudência<sup>45</sup>.

Em suma, a análise perpassa se as normas que regulam o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, previstas nos artigos 133 a 137 do novo Código de Processo Civil, no entanto, são compatíveis com a execução fiscal, especialmente em razão da possibilidade de apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo e da suspensão automática do processo.

De acordo com o art. 135 do novel diploma processual, uma vez instaurado o incidente, o requerido será citado para apresentar sua defesa e requer as provas cabíveis, independentemente de garantia do juízo. A Lei de execução fiscal, no entanto, só prevê a possibilidade de defesa do executado com produção de provas por meio de embargos à execução, que só pode ser oferecido se o executado garantir previamente o juízo, nos termos do art. 16, §1º, da Lei n. 6.830/80.

---

<sup>44</sup>NOLASCO, Rita Dias; GARCIA, Victor Menezes. Execução fiscal à luz da jurisprudência: Lei 6.830/1980 comentada artigo por artigo de acordo com o novo CPC. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 67; SILVA, Américo Martins da. A execução da dívida ativa da Fazenda Pública. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revisa dos Tribunais, 2009. p. 150

<sup>45</sup> STJ, REsp 1431155/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/05/2014, DJe 02/06/2014, recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.272.827 - PE, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.05.2013 e REsp. n. 1.070.369/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, Rel. p/acórdão Min. Castro Meira, julgado em 14.10.2008.



Caso haja o cabimento do IDPJ nos casos de redirecionamento da dívida aos sócios, será possível o oferecimento de defesa e dilação probatória sem que haja garantia prévia do juízo.

Além disso, o art. 134, §3º, do Código de Processo Civil dispõe que a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica suspende o processo. Portanto, caso seja aplicável o incidente na execução fiscal, o processo de execução ficaria inevitavelmente suspenso com a instauração do incidente, voltando a tramitar regulamente somente após o julgamento deste.

Observe-se que essa suspensão, nos termos das normas que regulam o incidente de desconsideração, é automática, não se sujeitando ao preenchimento de qualquer condição.

Ademais, a aplicação às execuções fiscais da regra que prevê a suspensão automática do processo em razão da instauração do incidente prejudicaria, sobremaneira, a busca e o alcance de bens do devedor e favoreceria a dilapidação patrimonial, pois impossibilitaria a prática de qualquer ato tendente a constrição dos bens do devedor principal, situação que, demandaria o uso de medidas cautelares pela Fazenda Pública para prevenir eventuais prejuízos, o que seria desafiador na prática, em razão da frequência em que é requerido o redirecionamento das execuções fiscais. Isso revela que o cabimento do incidente nas execuções fiscais pode ir na contramão do princípio da efetividade do processo de execução.

Destarte, analisar a aplicabilidade do IDPJ nas execuções fiscais é de extrema relevância no pano de fundo contemporâneo, visto sua particularidade e influência nas execuções fiscais, na medida em que as ações correspondem a mais de 1/3 (um terço) dos processos do Poder Judiciário, bem como por ser o principal meio de arrecadação fiscal.

### 3.2. Incompatibilidade entre o incidente de desconsideração da personalidade jurídica e a execução fiscal

De início, cite-se que as normas que regulam o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previstas nos artigos 133 a 137 do novo Código de Processo Civil, no entanto, são incompatíveis com a execução fiscal, especialmente em razão da possibilidade de apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo e da suspensão automática do processo, conforme previsão contida nos artigos 134, §3º e 135 do Código de Processo Civil.

Em conformidade com o art. 135 do novel diploma processual, uma vez instaurado o incidente, o requerido será citado para apresentar sua defesa e requer as provas cabíveis, independentemente de garantia do juízo. A Lei de execução fiscal, no entanto, só prevê a possibilidade de defesa do executado com produção de provas por meio de embargos à execução, que só pode ser oferecido se o executado garantir previamente o juízo, nos termos do art. 16, §1º, da Lei n. 6.830/80. A incompatibilidade, nesses termos, é patente.

Ademais, o art. 134, §3º, do Código de Processo Civil dispõe que a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica suspende o processo. Portanto, caso fosse cabível o incidente na execução fiscal, o processo de execução ficaria inevitavelmente suspenso com a instauração do incidente, voltando a tramitar regulamente somente após o julgamento deste. Observe-se que essa suspensão, nos termos das normas que regulam o incidente de desconsideração, é automática, não se sujeitando ao preenchimento de qualquer condição.

Porém, frise-se que essa suspensão automática do processo é absolutamente incompatível com a execução fiscal, cujo regramento legal não prevê a possibilidade de suspensão do processo, exceto na hipótese do art. 40<sup>46</sup> e no caso de oferecimento de embargos pelo executado, desde que seja

---

<sup>46</sup> Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

apresentada garantia prévia do juízo e demonstrada a existência do *fumus boni iuris* e do *periculum in mora*, nos termos do art. 16, §1º da Lei n. 6.830/80 combinado com o art. 739-A, §1º, do CPC/1973 (art. 919, §1º, do CPC/2015), conforme definido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp n. 1.272.827/PE<sup>47</sup>, submetido ao rito do art. 543-C do CPC/1973.

Lado outro, a aplicação às execuções fiscais da regra que prevê a suspensão automática do processo em razão da instauração do incidente prejudicaria, sobremaneira, a busca e o alcance de bens do devedor e favoreceria a dilapidação patrimonial, pois impossibilitaria a prática de qualquer ato tendente a constrição dos bens do devedor principal, situação que, na remota hipótese de adoção da tese de cabimento indiscriminado do incidente nas execuções fiscais, demandaria o uso de medidas cautelares pela Fazenda Pública para prevenir eventuais prejuízos, o que seria impossível na prática, em razão da frequência em que é requerido o redirecionamento das

---

<sup>47</sup> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 739-A, §1º, DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE DE GARANTIA DA EXECUÇÃO E ANÁLISE DO JUÍZ A RESPEITO DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO (FUMUS BONI JURIS) E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO (PERICULUM IN MORA) PARA A CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS EM EXECUÇÃO FISCAL. [...] 5. Desse modo, tanto a Lei n. 6.830/80 - LEF quanto o art. 53, §4º da Lei n. 8.212/91 não fizeram a opção por um ou outro regime, isto é, são compatíveis com a atribuição de efeito suspensivo ou não aos embargos do devedor. Por essa razão, não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/73 (introduzido pela Lei 11.382/2006) que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni iuris*) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*). 6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 - artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos - não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, §1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal. 7. Muito embora por fundamentos variados - ora fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria do "Diálogo das Fontes", ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) - essa conclusão tem sido alcançada pela jurisprudência predominante, conforme ressoam os seguintes precedentes de ambas as Turmas deste Superior Tribunal de Justiça. Pela Primeira Turma: AgRg no Ag 1381229 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 15.12.2011; [...]. Pela Segunda Turma: AgRg nos EDcl no Ag n. 1.389.866/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 21.9.2011; [...]. 8. Superada a linha jurisprudencial em sentido contrário inaugurada pelo REsp. n. 1.178.883 - MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 20.10.2011 e seguida pelo AgRg no REsp 1.283.416 / AL, Primeira Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 02.02.2012; e pelo REsp 1.291.923 / PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 01.12.2011. 9. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008. (REsp 1272827/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013)

execuções fiscais. Isso revela que o cabimento do incidente nas execuções fiscais vai na contramão do princípio da efetividade do processo de execução.

Em razão da incompatibilidade existente entre as normas que regem o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e as que regulam a execução fiscal, deve-se reconhecer o não cabimento do incidente de desconconsideração nas execuções fiscais, sob pena de violação aos artigos 1º e 16, §1º, da Lei n. 6.830/80 e art. 919, §1º, do CPC/2015, bem como aos princípios que regem a execução fiscal, dentre eles os princípios da especialidade e da efetividade do processo executivo.

3.3. Da ausência de equivalência entre o instituto da desconconsideração da personalidade jurídica e o da responsabilidade tributária fundada em lei (Art.135 do CTN)

É de sabença que alguns doutrinadores e parte da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça posicionam-se no sentido de identificar no art. 135 do Código Tributário Nacional uma hipótese de desconconsideração da personalidade jurídica.

De modo geral, essa visão, tem origem no fato de que, antes da edição das leis especiais que<sup>48</sup> preveem expressamente a desconconsideração da personalidade jurídica e da entrada em vigor do Código Civil de 2002, os juízes que não admitiam a possibilidade de aplicação da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica sem amparo em lei buscavam na legislação brasileira alguma norma que desempenhasse o papel de fundamento legal para a aplicação da teoria aos casos concretos, sendo o art. 135, III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) a norma eleita para tanto.

Tal direcionamento, lamentavelmente, criou raízes, tendo sido mantida pela doutrina minoritária e por parte da jurisprudência, mesmo após a entrada em vigor do Código Civil de 2002, considerado por muitos, conforme

---

<sup>48</sup> CDC (Lei nº 8.078/90), a Lei Antitruste (Lei nº 8.884/94) e a Lei nº 9.605/98.

já explicitado anteriormente, como a regra geral em matéria de desconsideração da personalidade jurídica.<sup>49</sup>

Historicamente, essa concepção do art. 135, III, do Código Tributário Nacional como fundamento legal para a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica deve-se, certamente, ao fato de que tanto a desconsideração quanto a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN tem um efeito em comum: o alcance do patrimônio do sócio ou administrador. A existência de um efeito prático em comum, não implica, obviamente, identidade ou equivalência jurídica entre os institutos da desconsideração da personalidade jurídica e da responsabilidade tributária<sup>50</sup>.

Ora, o art. 135 do Código Tributário Nacional não é nem nunca foi hipótese de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. A doutrina majoritária<sup>51</sup> posiciona-se claramente nesse sentido.

Na verdade, a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional, não representa hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, que, de acordo com o que dispõe o art. 50 do Código Civil, só pode ser aplicada quando caracterizado o abuso da personalidade jurídica por desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Os casos previstos no art. 135 do Código Tributário Nacional denotam, na realidade, hipóteses de imputação de responsabilidade pessoal e direta às pessoas previstas nos incisos I, II e III.

Frise-se, o fenômeno da responsabilidade não se confunde com a desconsideração da personalidade jurídica, pois não pressupõe a caracterização de situações em que a personalidade da pessoa jurídica é utilizada para fins não condizentes com a sua função social nem pressupõe a caracterização de confusão patrimonial ou mesmo a intenção de prejudicar

---

<sup>49</sup> FIÚZA, 2008, p. 156.

<sup>50</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *O empresário e os direitos do consumidor*. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 221.

<sup>51</sup> AMARO, 2012, p. 266; TÓRRES, 2005, p. 21-68, passim; FIÚZA, 2008, p. 156; OLIVEIRA, José Lamartine Corrêa de Oliveira. *A dupla crise da pessoa jurídica*. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 520; SILVA, 2007, passim; CASTRO, Aldemário Araújo. Aplicação no Direito Tributário da Desconsideração da Personalidade Jurídica prevista no Novo Código Civil. In: TÓRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (org.). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 475-498.

terceiros.<sup>52</sup> Nos casos de responsabilidade pessoal do sócio ou administrador, não se vislumbra o uso desvirtuado da pessoa jurídica pelo sócio para a prática de atos contrários à sua finalidade social,<sup>53</sup> sendo, dessa forma, incabível a desconsideração da personalidade jurídica nessas hipóteses.<sup>54</sup>

Nessa linha, a responsabilização do administrador em razão da dissolução irregular da empresa é um típico caso de aplicação do art. 135, III, do Código Tributário por infração à lei. Nesse caso, percebe-se, o administrador não faz uso abusivo da personalidade jurídica da empresa, ele simplesmente descumpre uma obrigação legal, qual seja comunicar às autoridades o encerramento de suas atividades e manter os registros da sociedade atualizados. É absolutamente desnecessária, nessa situação, a desconsideração da personalidade jurídica, pois o sócio responde pessoalmente por seu ato, por expressa disposição legal.

Isto porque, como mencionado, a inexistência de dispositivo legal que impute responsabilidade ao sócio ou ao administrador da pessoa jurídica pela obrigação discutida em juízo consiste em um pressuposto para a aplicação da

<sup>52</sup> SILVA, op. cit., p. 77-95.

<sup>53</sup> Nesse sentido, confira-se o precedente do STJ abaixo transcrito que destaca essa distinção entre a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade dos sócios:

DIREITO CIVIL E COMERCIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. SEMELHANÇA COM AS AÇÕES REVOCATÓRIA FALENCIAL E PAULIANA. INEXISTÊNCIA. PRAZO DECADENCIAL. AUSÊNCIA. DIREITO POTESTATIVO QUE NÃO SE EXTINGUE PELO NÃO-USO. DEFERIMENTO DA MEDIDA NOS AUTOS DA FALÊNCIA. POSSIBILIDADE. AÇÃO DE RESPONSABILIZAÇÃO SOCIETÁRIA. INSTITUTO DIVERSO. EXTENSÃO DA DISREGARD A EX-SÓCIOS. VIABILIDADE.

[...] 2. A desconsideração da personalidade jurídica, a sua vez, é técnica consistente não na ineficácia ou invalidade de negócios jurídicos celebrados pela empresa, mas na ineficácia relativa da própria pessoa jurídica - *rectius*, ineficácia do contrato ou estatuto social da empresa -, frente a credores cujos direitos não são satisfeitos, mercê da autonomia patrimonial criada pelos atos constitutivos da sociedade. [...] 5. A superação da pessoa jurídica afirma-se como um incidente processual e não como um processo incidente, razão pela qual pode ser deferida nos próprios autos da falência, nos termos da jurisprudência sedimentada do STJ. 6. Não há como confundir a ação de responsabilidade dos sócios e administradores da sociedade falida (art. 6º do Decreto-lei n.º 7.661/45 e art. 82 da Lei n.º 11.101/05) com a desconsideração da personalidade jurídica da empresa. Na primeira, não há um sujeito oculto, ao contrário, é plenamente identificável e evidente, e sua ação infringe seus próprios deveres de sócio/administrador, ao passo que na segunda, supera-se a personalidade jurídica sob cujo manto se escondia a pessoa oculta, exatamente para evidenciá-la como verdadeira beneficiária dos atos fraudulentos. [...]

(STJ - REsp: 1180714 RJ 2010/0022474-9, Relator: Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, Data de Julgamento: 05/04/2011, T4 - QUARTA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/05/2011)

<sup>54</sup> Cf. CLÁPIS, Flávia Maria de Moraes Geraigire. Desconsideração da personalidade jurídica. Dissertação de mestrado. Direito Comercial. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, p. 60: “Nos casos de responsabilidade pessoal de sócios, gerentes ou administradores, não existe a manipulação da personalidade jurídica, mas tão somente a caracterização da ilicitude em decorrência dos atos praticados por eles, o que leva à responsabilização direta dos membros.”

teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Isso porque nos casos em que a própria lei já prevê a responsabilidade do sócio ou administrador e, conseqüentemente, permite a afetação dos bens destes, afigura-se desnecessário que se afaste a personalidade da pessoa jurídica, já que nesses casos a autonomia patrimonial não consiste em obstáculo à satisfação da obrigação.

Assim, Fredie Didier Jr. ensina:

*Aplica-se a teoria da desconsideração, apenas, se a personalidade jurídica autônoma da sociedade empresária colocar-se como obstáculo à justa composição dos interesses; se a autonomia patrimonial da sociedade não impede a imputação de responsabilidade ao sócio ou administrador, não existe desconsideração. Uma regra que atribua responsabilidade ao sócio, em certo ou em todos os casos, não é regra de desconsideração da personalidade jurídica. Como visto, o método da desconsideração caracteriza-se por ser ela casuística/episódica.<sup>55</sup>*

Quanto ao tema, ainda sobre a diferença entre a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade dos sócios prevista em lei, imprescindível se faz a transcrição de trecho da obra “A Dupla crise da personalidade jurídica”, de autoria do ilustre Professor José Lamartine Corrêa, que tanto contribuiu para o aprofundamento e evolução da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no Brasil:

Por isso mesmo, não tem sentido em Direito brasileiro enxergar em dispositivos como o do art. 134, VII, do Código Tributário (que responsabiliza, verificados determinados pressupostos, os sócios pelas obrigações tributárias da sociedade) indícios que revelem a presença entre nós das teses da desconsideração. Tal dispositivo significa apenas que, em determinadas circunstâncias, os sócios são responsáveis por dívida alheia – no caso, dívida da sociedade. Não envolve qualquer quebra ao princípio da separação entre o ser da personalidade jurídica e o ser da pessoa-membro. Com maior razão, também não há qualquer desestimação do princípio da autonomia ontológica da pessoa jurídica na circunstância de admitirem determinados dispositivos de lei responsabilidade dos diretores em caso de comportamento doloso ou

---

<sup>55</sup> DIDIER JR., 2005, p. 385-410.



culposo ou que viole diretamente a lei ou os estatutos sociais (ou contrato social). Em tal caso, há simplesmente uma questão de imputação. Quando o diretor ou o gerente agiu com desobediência a determinadas normas legais ou estatutárias, pode seu ato, em determinadas circunstâncias, ser inimputável à pessoa jurídica, pois não agiu como órgão (salvo problema de aparência) – a responsabilidade será sua, por ato seu. Da mesma forma, quando pratique ato ilícito, doloso ou culposo: responderá por ilícito seu, por fato próprio.

Acrescente-se às diferenças já apontadas entre a responsabilidade e a desconsideração da personalidade o fato de que a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica só tem justificativa quando se tratar de sociedade que, devido ao seu tipo societário específico, for composta por sócios com responsabilidade limitada<sup>56</sup>. A aplicação do art. 135 do Código Tributário, no entanto, independe do tipo social da pessoa jurídica.<sup>57</sup>

Há, ainda, outra diferença: a responsabilidade prevista no art. 135, III, do Código Tributário só pode ser aplicada ao sócio quando ele detiver poderes de administração ou gerência e a desconsideração, por sua vez, pode ser aplicada para atingir o patrimônio de qualquer sócio, mesmo aquele que não tem poderes de administração, conforme previsto no próprio art. 50 do Código Civil.

Assim, verifica-se que, de acordo com a essência da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, a responsabilidade prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional não representa hipótese de aplicação dessa técnica de repressão ao uso abusivo da pessoa jurídica pelo sócio.

Logo, não sendo o art. 135, III, do Código Tributário hipótese de desconsideração, mas sim de responsabilidade, não será cabível a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica quando o requerimento de redirecionamento da execução para o sócio-gerente da

---

<sup>56</sup> SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 82.

<sup>57</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 266.



empresa se fundar nesse dispositivo legal. Entendimento contrário conduziria à conclusão de que o incidente de desconsideração deve ser instaurado em todo e qualquer caso de responsabilidade previsto no ordenamento, o que não se pode admitir, já que essa não foi a intenção do legislador.

Na exposição de motivos do novo Código de Processo Civil, a única menção feita à desconsideração da personalidade jurídica evidencia que o incidente foi criado para viabilizar o contraditório tradicional nos casos de desconsideração da personalidade jurídica previstos no art. 50 do Código Civil, que tem como pressuposto o abuso da personalidade jurídica da sociedade. Merece transcrição o seguinte trecho:

O Novo CPC prevê expressamente que, antecedida de contraditório e produção de provas, haja decisão sobre a desconsideração da pessoa jurídica, com o redirecionamento da ação, na dimensão de sua patrimonialidade, e também sobre a consideração dita inversa, nos casos em que se abusa da sociedade, para usá-la indevidamente com o fito de camuflar o patrimônio pessoal do sócio. Essa alteração está de acordo com o pensamento que, entre nós, ganhou projeção ímpar na obra de J. LAMARTINE CORRÊA DE OLIVEIRA. Com efeito, há três décadas, o brilhante civilista já advertia ser essencial o predomínio da realidade sobre a aparência, quando:

*em verdade [é] uma outra pessoa que está a agir, utilizando a pessoa jurídica como escudo, e se é essa utilização da pessoa jurídica, fora de sua função, que está tornando possível o resultado contrário à lei, ao contrato, ou às coordenadas axiológicas. (A dupla crise da pessoa jurídica. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 613).<sup>58</sup>*

Observe-se que na exposição de motivos está consignado que a inovação está de acordo com o pensamento de José Lamartine de Oliveira, segundo o qual, a “utilização da pessoa jurídica, fora de sua função, que está tornando possível o resultado contrário à lei” é o que dá ensejo à desconsideração da personalidade jurídica. Não há dúvidas, portanto, que o incidente previsto no art. 133 do Código de Processo Civil foi criado para o caso de desconsideração da personalidade jurídica propriamente dita,

<sup>58</sup> Fonte: <http://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/anteprojeto.pdf>.

prevista em nosso ordenamento no art. 50 do Código Civil e que tem como pressuposto o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, e não para os casos de responsabilidade dos sócios prevista em lei, como o art. 135, III, do Código Tributário.

Corroborando o entendimento defendido pela União, a Escola da Magistratura Regional Federal 2ª Região publicou o enunciado nº 659, aprovado no Fórum de Execuções Fiscais 2015, segundo o qual:

*a responsabilidade tributária regulada no art. 135 do CTN não constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, não se submetendo ao incidente previsto no art. 133 do CPC/2015.*

No mesmo sentido, a Escola Nacional de Formação de Aperfeiçoamento de Magistrados aprovou enunciado contra o cabimento do incidente de desconsideração nas execuções fiscais nos casos de requerimento de redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente: “53) O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015<sup>60</sup>”.

O entendimento aqui externado no sentido da impossibilidade de cabimento do incidente de desconsideração nos casos em que o redirecionamento na execução fiscal de crédito tributário é requerido com fundamento no art. 135 do Código Tributário Nacional se estende a todos os demais casos de responsabilidade tributária, a exemplo do art. 133 do Código Tributário Nacional, bem como a todos os casos de redirecionamento de execução fiscal de crédito não tributário<sup>61</sup> requerido com fundamento em

<sup>59</sup> EMARF – Escola da Magistratura Regional Federal 2ª Região. Enunciado n.º 06. In: Fórum de Execuções Fiscais 2015. Enunciados aprovados. Disponível em: <<http://www.trf2.gov.br/emarf/documents/enunciadosforexec2015.pdf>>. Acesso em: 06 de jun. de 2016.

<sup>60</sup> ENFAM – ESCOLA NACIONAL DE FORMAÇÃO E APERFEIÇOAMENTO DE MAGISTRADOS. Enunciado n.º 53. In: Seminário – O Poder Judiciário e o Novo Código de Processo Civil. Enunciados aprovados. Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em: 06 de jun. de 2016.

<sup>61</sup> PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA EM VIRTUDE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE PESSOA

qualquer norma legal que preveja responsabilidade de sócios e administradores pela satisfação de uma obrigação, como por exemplo o art. 10 do Decreto n. 3.078/19 e o art. 158 da Lei n. 6.404/78, haja vista que, em todos essas hipóteses, a razão de ser do não cabimento é a mesma, qual seja a inexistência de identidade ou equivalência entre o instituto da responsabilidade e o da desconsideração da personalidade jurídica.

### 3.4 Entendimentos recentes dos tribunais estaduais e federais

Nessa toada, quanto à (i) impossibilidade de aplicação do IDPJ na LEF e quanto à (ii) diferenciação do instituto da responsabilidade tributária

---

JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 10, DO DECRETO N. 3.078/19 E ART. 158, DA LEI N. 6.404/78 - LSA C/C ART. 4º, V, DA LEI N. 6.830/80 - LEF.

1. A mera afirmação da Defensoria Pública da União - DPU de atuar em vários processos que tratam do mesmo tema versado no recurso representativo da controvérsia a ser julgado não é suficiente para caracterizar-lhe a condição de *amicus curiae*. Precedente: REsp. 1.333.977/MT, Segunda Seção, Rel. Min. Isabel Gallotti, julgado em 26.02.2014.

2. Consoante a Súmula n. 435/STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".

3. É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. A regularidade desses registros é exigida para que se demonstre que a sociedade dissolveu-se de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades previstas nos arts. 1.033 à 1.038 e arts. 1.102 a 1.112, todos do Código Civil de 2002 - onde é prevista a liquidação da sociedade com o pagamento dos credores em sua ordem de preferência - ou na forma da Lei n. 11.101/2005, no caso de falência. A desobediência a tais ritos caracteriza infração à lei.

4. Não há como compreender que o mesmo fato jurídico "dissolução irregular" seja considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de débito não-tributário. "*Ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio*". O suporte dado pelo art. 135, III, do CTN, no âmbito tributário é dado pelo art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e art. 158, da Lei n. 6.404/78 - LSA no âmbito não-tributário, não havendo, em nenhum dos casos, a exigência de dolo.

5. Precedentes: REsp. n. 697108 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 28.04.2009; REsp. n. 657935 / RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 12.09.2006; AgRg no AREsp 8.509/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 4.10.2011; REsp 1272021 / RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07.02.2012; REsp 1259066/SP, Terceira Turma, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJe 28/06/2012; REsp.n. ° 1.348.449 - RS, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 11.04.2013; AgRg no AG n° 668.190 - SP, Terceira Turma, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, julgado em 13.09.2011; REsp. n.° 586.222 - SP, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 23.11.2010; REsp 140564 / SP, Quarta Turma, Rel. Min. Barros Monteiro, julgado em 21.10.2004.

6. Caso em que, conforme o certificado pelo oficial de justiça, a pessoa jurídica executada está desativada desde 2004, não restando bens a serem penhorados. Ou seja, além do encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, não houve a reserva de bens suficientes para o pagamento dos credores.

7. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1371128/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/09/2014, DJe 17/09/2014)

fundada em lei, há concordância dess entendimento como demonstra decisões recentes do TRF da 5ª Região, TRF da 2ª Região, TJSP e TJRS:

*TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO RESPONSÁVEL. PEDIDO EMBASADO NA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA EXECUTADA. ADEQUAÇÃO AO RITO PREVISTO NOS ARTS. 133 E SS DO NCPC. IMPOSSIBILIDADE. 1. Agravo de instrumento desafiado pelo INMETRO contra decisão que, em sede de execução fiscal, analisando pedido do exequente de redirecionamento do feito executivo contra a sócia-gerente da empresa executada, determinou que o recorrente, no prazo de 15 dias, adequasse o seu pedido ao rito previsto nos arts. 133 e seguintes do NCPC. 2. Pretensão recursal consubstanciada no reconhecimento da inaplicabilidade do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica à execução fiscal, postergando-se o contraditório dos sócios afetados para momento posterior ao deferimento dos atos de constrição judicial ou à garantia da execução. Pleiteia o recorrente, assim, que se garanta o imediato redirecionamento do feito executivo contra os sócios indicados. 3. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica apenas se justifica nas hipóteses em que se pretende responsabilizar os sócios por conduta da própria empresa. No redirecionamento, por seu turno, pretende-se a responsabilização pessoal dos dirigentes por ato ilícito supostamente por eles próprios praticados (art. 135 do CTN). 4. O Colendo STJ firmou o entendimento, em sede de recurso repetitivo, de que, não obstante se trate de dívida não tributária, a dissolução irregular do devedor também legitima o redirecionamento da execução, nos termos do art. 135, do CTN (RESP 1371128/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/09/2014, DJe 17/09/2014). 5. In casu, estando o pedido de redirecionamento da ação executiva embasado na suposta dissolução irregular da empresa executada, a eventual responsabilização do sócio, mesmo que se cuide de execução fiscal de dívida de natureza não-tributária, decorreria do disposto no art. 135 do CTN, combinado com a orientação sedimentada na Súmula nº 435 do STJ, prescindindo, pois, da instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica da sociedade. 6. O exame do pleito de redirecionamento nesta via processual implicaria inegável supressão de grau de jurisdição, vedada pelo nosso ordenamento jurídico, devendo a questão ser submetida ao Juízo a quo. 7. Agravo de instrumento parcialmente provido, tão somente para garantir que o pleito de redirecionamento formulado pelo ora recorrente seja apreciado à luz dos arts. 134 e 135 do CTN. LMABP (TRF 5ª R.; AGTR 0000023-37.2018.4.05.0000; PE; Quarta Turma; Rel. Des. Fed. Rubens de Mendonça Canuto Neto; Julg. 14/08/2018; DEJF 21/08/2018; Pág. 52)*

*AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO. DESNECESSIDADE DE INSTAURAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. 1. Cuida a presente questão de decisão que determinou fosse instaurado o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica da COMPANHIA DE HABITAÇÃO DE VOLTA REDONDA. 2. Tratando-se de dívida tributária, que será executada nos termos da Lei nº.6.830/80, com aplicação das normas do Código Tributário Nacional, não há que se falar em necessidade de instauração do incidente. 3. Nesse sentido, o II Fórum Nacional de Execução Fiscal a orientação segundo a qual o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, previsto no artigo 133 do NCPC, não se aplica aos casos em que há pedido de inclusão de terceiros no polo passivo da execução fiscal de créditos tributários, com fundamento no art. 135 do CTN, desde que configurada a dissolução irregular da executada, nos termos da Súmula nº 435 do STJ. 4. A Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de*

*Magistrados (Enfam) havia se posicionado da mesma forma, em setembro, quando foi aprovado o Enunciado nº 53, segundo o qual, o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. Também o Fórum de Execuções Fiscais desta 2ª Região (Forexec), ao analisar os impactos do Novo CPC, firmou a orientação de que a responsabilidade tributária regulada no artigo 135 do Código Tributário Nacional não constitui hipótese de desconconsideração da personalidade jurídica. 5. Agravo de instrumento provido. (TRF 2ª R.; AI 0005213-62.2018.4.02.0000; Quarta Turma Especializada; Rel. Des. Fed. Luiz Antonio Soares; DEJF 15/08/2018)*

*AGRAVO DE INSTRUMENTO. Execução fiscal. Decisão que condicionou a inclusão de sócio no polo passivo à instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. Encerramento irregular da empresa configurado. Possibilidade de redirecionamento. Prescindível a instauração do incidente. Recurso provido. (TJSP; AI 2125343-45.2018.8.26.0000; Ac. 11700917; São Paulo; Décima Quarta Câmara de Direito Público; Rel. Des. João Alberto Pezarini; Julg. 02/08/2018; DJESP 21/08/2018; Pág. 2729)*

*TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. PESSOA JURÍDICA. PEDIDO DE REDIRECIONAMENTO. ARTIGO 135, CTN. SÚMULA Nº 435, STJ. HIPÓTESE DISTINTA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ARTIGO 50, CC/02. Não há confundir pedido de redirecionamento da execução fiscal, assente em definições da legislação tributária, notadamente no artigo 135 e incisos, CTN, com construção mais apropriada ao direito privado, retratada especialmente em o artigo 50, CC/02. Havendo indícios de dissolução irregular da empresa executada, e assim se enquadra o encerramento das atividades na sede social, sem comunicação aos órgãos competentes, com a existência de débitos tributários não quitados, viável o redirecionamento da demanda executiva aos sócios gerentes, por infração à Lei, artigo 135, III, CTN, na esteira do enunciado da Súmula nº 435, STJ. (TJRS; AI 0229597-93.2018.8.21.7000; Soledade; Vigésima Primeira Câmara Cível; Rel. Des. Armínio José Abreu Lima da Rosa; Julg. 03/08/2018; DJERS 07/08/2018)*

#### 4. Conclusão

Face ao exposto, entende-se que houve inadequação da decisão do STJ pois considerou aplicação do instituto da desconconsideração da personalidade jurídica na LEF e ao mesmo tempo, confundiu o IDPJ com o redirecionamento da responsabilidade tributária com regra fundada em lei, qual seja, o ato ilícito cometido pela dissolução irregular prevista no art.135 do CTN como ato ilícito praticado pelo sócio-gerente.

Nesse sentido, analisou-se que o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica não pode ser instaurado no âmbito das execuções fiscais, tendo em vista a incompatibilidade existente entre as normas que regem esse incidente e a lei e os princípios que regulamentam a execução

fiscal, notadamente a possibilidade de defesa sem apresentação de garantia e a suspensão automática do processo principal.

Ademais, tal instituto não deve ser instaurado quando o redirecionamento da execução para o sócio-gerente for requerido com fundamento em dispositivo legal que preveja responsabilidade do sócio ou administrador, a exemplo do art. 135 do Código Tributário Nacional, haja vista que o incidente pressupõe a necessidade e a pretensão à desconsideração da personalidade jurídica, o que não ocorre nos casos de redirecionamento fundado em regra de responsabilidade, por serem a desconsideração e a responsabilidade institutos absolutamente distintos, apesar de terem um efeito prático em comum, qual seja a afetação do patrimônio do sócio ou administrador para a satisfação da obrigação.

Isto porque, a desconsideração da personalidade jurídica tem como (a) pressuposto positivo a ocorrência do abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade e pela confusão patrimonial, conforme prevê o art. 50 do Código Civil, e como (b) pressuposto negativo a inexistência de norma que impute, expressamente, responsabilidade ao sócio ou administrador, pois (c) só pode ser aplicada em casos excepcionais, quando a autonomia patrimonial representar, efetivamente, obstáculo à satisfação da obrigação discutida em juízo. Além disso, (d) só deve ser aplicada à sociedade que, devido ao seu tipo societário específico, for composta por sócios com responsabilidade limitada, podendo (e) atingir o patrimônio de qualquer sócio, mesmo aquele que não tem poderes de administração.

A responsabilidade, por sua vez, independe do uso abusivo da personalidade jurídica, decorrendo de expressa imputação legal por motivo eleito pelo legislador. No caso do art. 135 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade do administrador decorre de infração à lei ou ao contrato social, o que não pressupõe o desvirtuamento da finalidade da pessoa jurídica nem a confusão patrimonial, tampouco a intenção de prejudicar terceiro.



## Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 266.

CASTRO, Aldemário Araújo. Aplicação no Direito Tributário da Desconsideração da Personalidade Jurídica prevista no Novo Código Civil. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (org.). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 475-498.

COELHO, Fábio Ulhoa. *O empresário e os direitos do consumidor*. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 221

DIDIER JR. Fredie. Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (org.). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 385-410

GRECO, Marco Aurélio, *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

JÚNIOR, Edilson Nobre. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2001.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. A resolução dos conflitos e a função judicial do contemporâneo estado de direito. São Paulo: *Editora Revista dos Tribunais*, 2009.

NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. *Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib*, v. 17, n. 88, p. 169-308, set./out. 2009.

NOLASCO, Rita Dias; GARCIA, Victor Menezes. Execução fiscal à luz da jurisprudência: Lei 6.830/1980 comentada artigo por artigo de acordo com o novo CPC. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 67; SILVA, Américo Martins da. *A execução da dívida ativa da Fazenda Pública*. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revisa dos Tribunais, 2009.

RABELO NETO, Luiz Octavio. *Direito Tributário como Instrumento de*

Inclusão Social: Ação Afirmativa Fiscal. *Revista da PGFN, ano I, Brasília: PGFN, 2011.*

SILVA, Alessandra Obara Soares da Silva. Breves Comentários sobre o dever jurídico de pagar tributo e sua correlação com os princípios da solidariedade, da igualdade e da justiça social. Ver. Fórum de Dir. Tributário RFDT. Belo Horizonte, ano 4.



## DIREITO PENAL E INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA: O PUNITIVISMO COMO “FORMA” DE ARRECADAÇÃO<sup>62</sup>

*Flávio Miranda Molinari<sup>63</sup> e Felipe Pessoa Fontana<sup>64</sup>*

**SUMÁRIO:** 1. Introdução. 2. O papel do direito penal no contexto dos crimes contra a ordem tributária. 3. Análise crítica sobre a possibilidade de criminalização do inadimplemento tributário. 4. Conclusão. Referências Bibliográficas.

### 1. Introdução

O presente artigo tem por objetivo fazer uma avaliação crítica acerca do posicionamento adotado pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do *Habeas Corpus* nº 399.109/SC, oportunidade em que se consolidou o entendimento de que deixar de recolher ICMS oriundo de operações próprias, ainda que devidamente escrituradas, configura apropriação indébita tributária, nos termos do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90.

No conflito entre as teorias que pregam a maximização da tutela penal e intervenção mínima, partimos da premissa que o Direito Penal não tem o condão de salvaguardar indiscriminadamente todos os bens jurídicos

---

<sup>62</sup> Este artigo é fruto de um aprofundamento de um texto conjunto dos autores escrito para periódico jornalístico eletrônico JOTA: [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/direito-penal-e-inadimplencia-tributaria-o-punitivismo-como-forma-de-arrecadacao-24112018](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/direito-penal-e-inadimplencia-tributaria-o-punitivismo-como-forma-de-arrecadacao-24112018); acessado em 15/02/2019.

<sup>63</sup> Mestrando em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e Bacharel em Direito pela mesma instituição. Pós-Graduado em Direito Tributário pela FGV Direito SP. Advogado Tributarista.

<sup>64</sup> Pós-Graduado em Direito Penal (Teoria do Delito) pela Universidade de Salamanca. Pós-Graduado em Direito Penal e Processual Penal pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e Bacharel em Direito pela mesma instituição. Advogado Criminalista.

existentes, ou mesmo tutelar toda e qualquer lesão ou ameaça de lesão que tais bens venham a sofrer. Sua aplicação específica no contexto tributário não foge à regra, devendo o Direito Penal ser utilizado apenas como medida de *ultima ratio*, não podendo se prestar como subterfúgio de outros interesses.

O que se busca trazer, a partir dessa conjuntura, é demonstrar que a decisão proferida no referido julgamento do Superior Tribunal de Justiça desvirtua as próprias finalidades do Direito Penal, utilizando-o de maneira ilegítima, valendo-se de seus meios de coerção e ameaça contra o contribuinte apenas para efetivar a arrecadação tributária.

O contexto de crise fiscal insere um ingrediente interessante para a análise do julgamento, na medida em que, a despeito de inúmeros instrumentos legais de arrecadação, pretende-se, a partir da tutela penal, elevar os níveis de recolhimento de valores que não são, necessariamente, vinculados a qualquer conduta delitiva. Essa postura, como se verá no decorrer do presente artigo, acaba por relativizar os direitos fundamentais dos contribuintes, ruindo parcela dos preceitos constitucionais basilares que instrumentalizam os subsistemas jurídicos constituídos a partir da separação temática do Direito nas áreas penal e tributária.

Nesse sentido, dividiremos essa avaliação em três partes. A primeira parte terá o condão de traçar as premissas teóricas que balizam a questão da proteção dos bens jurídicos a partir da intervenção mínima do Direito Penal. A segunda parte será uma análise crítica dos principais pontos do acórdão proferido no julgamento do *Habeas Corpus* nº 399.109/SC. Por fim, a conclusão.

## **2. O papel do direito penal no contexto dos crimes contra a ordem tributária**

Preceitua o jurista alemão Claus Roxin que ao Direito Penal foi atribuída a precípua função de assegurar aos cidadãos uma vida comunitária

pacífica, livre e igualitária, observando-se a salvaguarda de todos os direitos humanos reconhecidos internacionalmente.<sup>65</sup>

Para tanto, o Direito Penal se presta à proteção de bens jurídicos, sendo estes compreendidos como “circunstâncias reais dadas ou finalidades necessárias para uma vida segura e livre, que garanta todos os direitos humanos e civis de cada um na sociedade ou para o funcionamento de um sistema estatal que se baseia nestes objetivos”.<sup>66</sup>

É de se observar que a distinção entre os termos “realidades” e “finalidades” determina que os bens jurídicos não são, necessariamente, impostos previamente ao legislador, como a vida humana, havendo que se falar em bens criados por ele próprio, a exemplo das pretensões existentes no Direito Tributário.<sup>67</sup>

Enquanto condições essenciais à convivência social, podem ser exemplificados como bens jurídicos a vida, a integridade corporal, a autonomia sexual e a propriedade, bem como aqueles valores que dizem respeito à coletividade, como “uma Justiça que funcione, uma moeda autêntica ou um meio ambiente intacto, sem os quais é impossível uma vida juridicamente segura e com saúde”.<sup>68</sup>

No entanto, o Direito Penal não tem como função a proteção integral e absoluta de todo e qualquer bem jurídico. Ao contrário, enquanto instituidor por excelência da mais grave sanção estatal (restrição da liberdade), deve ele apenas intervir quando outros mecanismos institucionais menos gravosos, como sanções jurídico-civis, proibições do direito público, ou mesmo sanções administrativas, sejam insuficientes para garantir a convivência pacífica entre os cidadãos e o seu livre desenvolvimento.

---

<sup>65</sup> ROXIN, Claus. Sobre o recente debate em torno do bem jurídico. In: GRECO, Luís; TÓRTIMA, Fernanda Lara (Org.). O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar? Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. 2. ed. p. 233-276. p. 243.

<sup>66</sup> ROXIN, Claus. A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 18-19.

<sup>67</sup> ROXIN, Claus. A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 19.

<sup>68</sup> ROXIN, Claus. Estudos de Direito Penal. 2. ed, Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 34.

Partindo-se sobretudo dos preceitos de Roxin, atualmente já há notável consenso que ao Direito Penal incumbe a tutela subsidiária de bens jurídicos, de modo que sua intervenção apenas se mostra legítima como *ultima ratio*.<sup>69</sup> Tais conceituações dão substrato ao que se convencionou chamar de princípio da intervenção mínima.

Ao tratar do referido princípio em termos práticos, pontua Juarez Tavares:

*uma briga de vizinhos, por exemplo, não deve ser tratada no direito penal, quando se possa obter, mediante uma conciliação, a resolução do conflito. Igualmente, o descumprimento de um contrato, por exemplo, não pode ser criminalizado, embora uma das partes contratantes tenha sofrido prejuízo. Para que a norma penal incida sobre o fato é indispensável, nesse caso, que a lesão de bem jurídico se evidencie como algo intolerável, ou porque a vítima fora iludida ou coagida pelo autor, ou porque se encontrava em abalada condição psíquica que não pudesse expressar, em ambos os casos, concretamente, sua vontade.*<sup>70</sup>

Transpondo-se isto para a lógica dos crimes contra a ordem tributária, não basta o mero inadimplemento e o conseqüente prejuízo estatal para a configuração de uma infração penal, haja vista que o Direito Tributário em si já tutela eficazmente tal situação. Para a justificação da incidência do Direito Penal seriam, então, necessárias outras circunstâncias de maior relevância e gravidade, a exemplo da ideia de fraude com o intento de ludibriar o fisco<sup>71</sup>, cujo intento seria evitar decréscimo patrimonial decorrente do pagamento do tributo.

Partindo dessa premissa, o vendedor de mercadorias que, por qualquer circunstância inerente a sua atividade econômica organizada, deixa de pagar o ICMS não é necessariamente alguém que está incurso na conduta dolosa de

<sup>69</sup> PRADO, Luiz Regis. Bem jurídico-penal e constituição. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 86.

<sup>70</sup> TAVARES, Juarez. Fundamentos da teoria do delito. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018. p. 76

<sup>71</sup> (...) o certo é que os crimes contra a ordem tributária pressupõem dois núcleos essenciais, ligados em uma relação necessária de causa e efeito: a existência de tributo a pagar, inclusive acessórios, cuja redução ou supressão é o fim colimado pelo agente; a prática dolosa de omissões ou atos específicos e fraudulentos, que servem como instrumentos de obtenção da vantagem financeira almejada: a supressão ou redução do tributo devido. Assim, a desonestidade passível de incriminação não se apresenta pelo não pagamento do tributo, mas pelo engodo, embuste, pelo ludíbrio a que a Fazenda Pública é conduzida por meio dessas ações, dificultando-se, ou, às vezes, impossibilitando-se a descoberta do débito do contribuinte criminoso” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Alguns aspectos ainda controvertidos relativos aos delitos contra a ordem tributária, in: *Direito Penal, v. 8, Leis Penais Especiais II* (org. Alberto Silva Franco e Guilherme de Souza Nucci). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 444.).

fraudar a atividade fiscalizatória, na medida em existente muitas razões para que não haja o pagamento, como, a exemplo da diferença entre débitos e créditos na apuração do ICMS em razão de vendas cancelada ou mercadorias que não completaram o círculo mercantil em razão de qualquer externalidade (ex: roubo de mercadorias). Essas linhas introdutórias são fundamentais para que se compreenda, a partir de uma posição crítico-reflexiva, que a o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça possui restrições de natureza ontológica do sistema de Direito positivo brasileiro.

### **3. Análise crítica sobre a possibilidade de criminalização do inadimplemento tributário**

Em sessão de julgamento ocorrida em 20 de agosto de 2018, nos autos do *Habeas Corpus* nº 399.109/SC, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça fixou entendimento no sentido de que deixar de recolher ICMS oriundo de operações próprias, ainda que devidamente escrituradas, configura apropriação indébita tributária, nos termos do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90.

O tipo penal então em discussão em discussão dispõe que constitui crime

*deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.*

A partir do texto legal, tem-se que o objetivo do legislador ao tipificar tal conduta só poderia ser o de abarcar o não recolhimento de tributos indiretos. No entanto, verifica-se uma série de impressões técnicas - notadamente a generalidade do dispositivo - que impossibilitam compreender com clareza seus elementos típicos.

De qualquer forma, defendemos que pratica o crime aquele que tem a responsabilidade por descontar ou cobrar o tributo na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária. Isto é, não é crime deixar de recolher tributo,

mas deixar de recolher o tributo ao erário que foi descontado ou cobrado de quem era o devedor do fisco.

Pontue-se que o ICMS devido em operações próprias não é apto a constituir as elementares típicas previstas no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, pois o contribuinte “[...] não está obrigado a reter e, posteriormente, recolher o imposto”<sup>72</sup>.

Em outros termos, não há valor descontado ou cobrado por aquele que vende mercadoria, com valor do ICMS incluído no preço, sendo o consumidor apenas aquele que paga pela mercadoria e não o contribuinte que tem o dever de adimplir a obrigação tributária com o fisco.

Nas palavras de Roque Antônio Carraza<sup>73</sup>:

*O consumidor final da mercadoria é, apenas, o destinatário da carga econômica do ICMS. É ele que suporta a carga econômica deste tributo. Não é ele, porém, que integra, como sujeito passivo, a obrigação tributária. Ele é simplesmente aquilo que a Economia rotula de contribuinte de direito, isto é, com a pessoa que figura no polo negativo da obrigação tributária.*

Nesse caso, o contribuinte não desconta ou cobra o ICMS do consumidor, pois a relação jurídica tributária que deu origem ao dever de pagar o tributo foi instaurada entre aquele que vendeu a mercadoria e o estado competente para exigir a prestação.<sup>74</sup> Portanto, não pode o contribuinte do ICMS devido em operações próprias ser identificado como agente de cometeu o ilícito penal previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90.

Assim, ao desconsiderar os fundamentos jurídicos que delimitam as relações entre fisco e contribuinte, o entendimento que prevaleceu no julgamento do *Habeas Corpus* nº 399.109/SC extrapolou o próprio âmbito de proteção do tipo penal em questão. A razão para tanto é que a norma penal

---

<sup>72</sup> MARAFON, Plínio J.; SOARES, Maria H. T. de P. T. [*et. al.*]. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. Pesquisas tributárias. Nova Série; n. 1. p. 182.

<sup>73</sup> CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª Ed. rev. e ampli. até a EC 88/2015 e de acordo com a Lei complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiro Editores Ltda. p. 771.

<sup>74</sup> “(...) temos para nós que o comerciante que deixa de recolher, a tempo e a hora, o ICMS devido não comete o crime contra a ordem tributária capitulado no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Noutras palavras, ele não está deixando de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado de terceiro. Está, apenas, numa situação de inadimplência.” (CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 17ª Ed. rev. e ampli. até a EC 88/2015 e de acordo com a Lei complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiro Editores Ltda. p. 770).

tributária se vale de conceitos normativos extraídos do próprio Direito Tributário, o qual acaba por limitar o alcance daquela<sup>75</sup>. Ao ignorar os referidos fundamentos, o Superior Tribunal de Justiça acabou por punir criminalmente o mero inadimplemento tributário, o que nos parece estar em desacordo com o postulado da estrita legalidade penal.

É certo que o processo de criminalização de condutas necessariamente atender, ainda, ao princípio da legalidade<sup>76</sup>, compreendido como uma real limitação ao poder estatal de interferir na esfera das liberdades individuais. É este um dos axiomas nos quais se funda o Direito Penal moderno. Nos termos do artigo 5º, inciso XXXIX, da Constituição Federal: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”.

Com efeito, além de o tipo em questão ser extremamente incerto, a análise realizada pela corte acabou por constituir clara interpretação extensiva desfavorável aos acusados. Alargou-se o sentido da norma penal para abarcar circunstâncias que sequer se amoldam ao arcabouço teórico tributário, sendo tal manobra absolutamente inaceitável e temerária ao se tratar do Direito Penal, sobretudo quando o artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 constitui verdadeira norma penal em branco.

Nesta toada, preceitua Basileu Garcia que

*[...] a interpretação da lei que pune não deve ser extensiva. É uma decorrência do princípio no art. 1.º do novo Código. Não se pode dar ao texto*

<sup>75</sup> “Pode-se dizer que nos delitos contra a ordem tributária está presente o fenômeno da dupla tipicidade, pressupondo a tipicidade penal a existência de uma tipicidade tributária. Estas peculiaridades dos crimes contra a ordem tributária resultam do fato de ser o Direito Penal Tributário um instrumento de realização das normas tributárias, incidindo sobre fatos cujos contornos jurídicos são dados pelo Direito Tributário (MONTEIRO, Rodrigo Oliva. Dos crimes contra a ordem tributária, in: *Direito penal econômico e da empresa*, v. 5, *Direito Penal da Administração Pública* (org. Luiz Régis Prado e René Ariel Dotti). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 567).

<sup>76</sup> O princípio da legalidade pode ser desmembrado em 4 (quatro) outros princípios, quais sejam: i) *nullum crimen, nulla poena sine lege praevia*; ii) *nullum crimen, nulla poena sine lege scripta*; iii) *nullum crimen, nulla poena sine lege stricta*; e iv) *nullum crimen, nulla poena sine lege certa*. Consoante o escólio de Francisco de Assis Toledo, “*Lex praevia* significa proibição de edição de leis retroativas que fundamentem ou agravem a punibilidade. *Lex scripta*, a proibição da fundamentação ou do agravamento da punibilidade pelo direito consuetudinário. *Lex stricta*, a proibição da fundamentação ou do agravamento da punibilidade pela analogia (*analogia in malam partem*). *Lex certa*, a proibição de leis penais indeterminadas. Com a aplicação concomitante desses quatro princípios, contidos por implicitude no princípio geral antes referido, constrói-se a denominada função de garantia da lei penal, que pode também ser entendida como autêntica ‘função de garantia individual das cominações penais’” (TOLEDO, Francisco de Assis. Princípios básicos de direito penal: de acordo com a Lei n. 7.209, de 11-7-1984 e com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 22-23).



*penal interpretação que lhe confira amplitude maior do que a que resulta naturalmente da sua força compreensiva.*<sup>77</sup>

Outro elemento central para se questionar o novo entendimento da Corte é o próprio dolo. Tem-se se entendido que no crime em questão basta a ausência de recolhimento do tributo no prazo estipulado, sendo desnecessária a presença de eventual elemento subjetivo especial do tipo. Este posicionamento foi reproduzido no acórdão prolatado pelo STJ no *Habeas Corpus* nº 399/109/SC<sup>78</sup>.

O delito restaria perpetrado, então, quando simplesmente se deixa de recolher o tributo no prazo fixado, omitindo-se dolosamente, ainda que os valores tenham sido devidamente escriturados pelo agente.

Nos parece, todavia, que tal percepção é absoluta equivocada. Ao se tratar de qualquer crime contra a ordem tributária, não se faz possível sustentar a inexistência de elemento subjetivo especial do tipo, pois, do contrário, se estaria se equiparando o mero inadimplemento à prática criminosa.

Em apertada síntese, pode-se dizer que o elemento diferenciador entre as infrações penal-tributária e administrativo-tributária é a presença de fraude, vocábulo este que denota a ideia de “ato arditoso, enganoso, de má-fé, com o intuito de lesar ou ludibriar outrem, ou de não cumprir determinado dever, logro”.<sup>79</sup>

Desta sorte, a configuração do crime tributário não se dá com o mero inadimplemento doloso do pagamento do tributo. É imprescindível, ainda, a utilização consciente de elementos fraudulentos pelo agente, com o especial intento de enganar ao Fisco para deixar de pagar permanentemente o que é devido.

---

<sup>77</sup> GARCIA, Basileu. Instituições de direito penal, vol. I, Tomo I. 5. ed. São Paulo: Editora Max Limonad Ltda., 1980. p. 272.

<sup>78</sup> “1º) Em razão da inexistência de clandestinidade no delito de apropriação indébita, que pressupõe, como elemento estrutural, a posse lícita e legítima da coisa alheia móvel, conclui-se de igual forma que, para o delito de “apropriação indébita tributária”, o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito”.

<sup>79</sup> HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 1388.



É necessário perquirir, também no caso do delito de apropriação indébita tributária, se o agente, ao se omitir no recolhimento do tributo, tinha o especial intento de se furtar definitivamente ao pagamento do que é devido ao Fisco, apropriando-se de valores que não são seus.

Ressalte-se aqui a incompatibilidade da ideia de apropriação definitiva de valores com o fato de o contribuinte escriturar da maneira devida os valores a serem pagos ao Fisco.<sup>80</sup> Aquele que se omite no recolhimento admite que poderá responder pela dívida. Pode-se afirmar que o agente produz prova de seu débito, demonstrando seu conhecimento de que não se furtará do pagamento dos tributos devidos, pois sabe que basta o acionamento dos mecanismos administrativos-tributários para que a obrigação seja cumprida perante o Fisco.

Nesse mesmo sentido se manifestam Plínio Marafon e Maria Soares:

*[...] se o contribuinte escritura, em sua contabilidade, os valores a serem pagos ao Tesouro, resta ausente o elemento subjetivo do tipo penal. O dolo é a vontade livre e consciente de o sujeito apropriar-se de coisa alheia de que tem posse ou detenção. E com essa intenção é inteiramente incompatível a escrituração contábil, como débito do contribuinte, a crédito do Tesouro, das quantias correspondentes aos tributos a serem pagos.<sup>81</sup>*

Ademais, não se pode negar que em situações extremas o agente, após escriturar suas operações da maneira devida, é obrigado a optar entre inadimplir suas obrigações tributárias e continuar com suas atividades ou pagar os tributos devidos e correr o risco concreto de vir à bancarrota.

Afirmar que hipóteses similares configuram a prática do delito de apropriação indébita previdenciária é no mínimo irracional, sendo evidente a absoluta falta de dolo do agente em sonegar e também e a ausência de materialidade delitiva, culminando na atipicidade de sua conduta.<sup>82</sup> Vale aqui colacionar o posicionamento do Professor Ives Gandra Martins sobre o tema:

---

<sup>80</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Ilícito tributário, in: *Direito Penal e processo penal, v. 4, Leis Penais Especiais I* (org. Gustavo Henrique Badaró). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 55-56.

<sup>81</sup> MARAFON, Plínio J.; SOARES, Maria H. T. de P. T. [*et. al.*]. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. Pesquisas tributárias. Nova Série; n. 1. p. 181

<sup>82</sup> Atualmente já há posicionamento nas cortes superiores que reconhecem a existência de estado de necessidade (excludente de culpabilidade – 3º estrato delitivo) em casos excepcionais, nos quais o contribuinte se vê absolutamente impossibilitado de quitar suas obrigações tributárias por fatos extraordinários.

*Para mim, o crime só se configura se houver deliberada intenção de não pagar. Uma empresa em dificuldade, que não recebe de seus clientes – principalmente do mais “caloteiro” deles que é o Poder Público - que deve manter empregos, pagar juros bancários, salários, fornecedores para que não vá à falência, poderá optar pela sobrevivência e deixar de recolher, sem que a falta de recolhimento implique crime, nesta hipótese.<sup>83</sup>*

Em suma, ao se entender que inexistente o elemento subjetivo especial do tipo, relativo ao intento de se apropriar, questiona-se incisivamente a legitimidade penal de um delito de mera conduta que criminaliza objetivamente o mero inadimplemento fiscal.

Como se não bastasse, tem-se que a análise da tipicidade do delito de apropriação indébita tributária realizada pelo Superior Tribunal de Justiça também viola a vedação da prisão por dívidas disposta no artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal: “não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”.

O próprio Supremo Tribunal Federal já decidiu, no Agravo em Recurso Especial nº 999.425/SC, que os crimes previstos na Lei 8.137/90 não violam o quanto disposto no dispositivo constitucional. No entanto, no julgamento o Supremo limitou a incidência destas espécies delitivas aos “atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis”, conforme anotado pelo Ministro Ricardo Lewandowski.<sup>84</sup>

Nesse sentido, é importante lembrar que, de modo diverso ao que constou da decisão da 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, onde se utilizou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, tema nº 69 da repercussão geral, que decidiu que o ICMS não integra a base de cálculo da

---

<sup>83</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva [et. al.]. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. Pesquisas tributárias. Nova Série; n. 1. p. 43.

<sup>84</sup> “[...] as condutas tipificadas na Lei 8.137/1991 não se referem simplesmente ao não pagamento de tributos, mas aos atos praticados pelo contribuinte com o fim de sonegar o tributo devido, consubstanciados em fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis. Não se trata de punir a inadimplência do contribuinte, ou seja, apenas a dívida com o Fisco.” (ARE 999425 RG, Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 02/03/2017, Processo Eletrônico Repercussão Geral – Mérito DJE -050 Divulg. 15-03-2017 Public. 16-03-2017).

Contribuição ao PIS e da Cofins, para dizer que tanto se trataria de apropriação indébita que o valor do ICMS é mero ingresso na contabilidade do contribuinte, sendo que o seu destino final é obrigatoriamente o Estado, não tem o condão de subverter a lógica de aplicação da norma penal.

Naquela oportunidade, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o valor do ICMS destacado na nota fiscal não constitui receita do contribuinte, representando ingresso financeiro, que será registrado em escrita fiscal para fins de apuração do imposto devido, o que demonstra apenas que o débito ICMS, se, ao final, não for recolhido, poderá ensejar a cobrança do ICMS. Nesse sentido, o fato de se considerar o ICMS um mero ingresso transitório no patrimônio do contribuinte, não significa dizer que, caso deixe de pagar o ICMS, está automaticamente se locupletando dolosamente de valores que são do ente tributante.

Por isso, a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento que definiu ser inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins não é capaz de ensejar contornos para a definição da apropriação indébita tributária, a qual depende do dolo específico para configurar o crime.

Por fim, é preciso lembrar que o voto do relator, utilizando dados da PGFN que retratavam perdas de arrecadação em razão de sonegação – o que não é o caso –, revelou o nítido propósito arrecadatário aos criminalizar o ICMS devido em operações próprias, desconsiderando os meios legais de cobrança tributária.

Nas palavras do relator do caso, o Min. Rogério Schietti Cruz<sup>85</sup>:

*Apenas para reforçar tal advertência, vale mencionar interessante artigo divulgado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, referentes ao exercício de 2016, no qual destaca que "a estimativa de sonegação iria de 7,6% para 9,1% do PIB. Isso representaria uma perda de arrecadação de R\$ 571,5 bilhões, levando-se em conta o de PIB do ano de 2016. Tomando-se em consideração esse último indicador para a sonegação, poder-se-ia afirmar que se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzido*

---

<sup>85</sup> Integra do acórdão acessada em 15/02/2019, por meio do sistema eletrônico do Superior Tribunal de Justiça, disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=79832299&num\\_registro=201701067980&data=20180831&tipo=91&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=79832299&num_registro=201701067980&data=20180831&tipo=91&formato=PDF)

*em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação. Esses R\$ 571,5 bilhões estimados de sonegação tributária são praticamente equivalentes a 90% de tudo que foi arrecadado pelos estados e municípios juntos, estimados em R\$ 638,0 bilhões para o exercício de 2016.*

Esse argumento, ao nosso ver, constitui a *ratio decidendi* do voto que conduziu o julgamento, pois em reiterados momentos se mostrou a preocupação com a arrecadação tributária para fins de cumprimento dos compromissos maximizadores do Estado brasileiro previsto na Constituição Federal. Contudo, não se pode perder de vista – e essa é crítica – de que a Constituição é fruto de um processo histórico que derivou da superação de um Estado autoritário para democrático de direito, onde os direitos fundamentais, no campos penal e tributário, devem ser observados irrestritamente, sob pena de se cancelar medidas de autoridades públicas sem amparo legal e constitucional.

Ainda, o argumento de que o Direito Penal pode ser utilizado como uma prevenção geral positiva, no sentido se ter a norma como uma forma de bloqueio da “sonegação tributária”, é debelado pelas formas disponíveis de arrecadação e fiscalização eletrônicas que hoje estão disponíveis ao Estado.

Hoje, dado os sistemas de informatização eletrônica e os elementos de conexão entre atividades administrativas, financeiras e judiciárias, as secretarias fazendárias e as procuradorias, conjuntamente, dispõem de inúmeros meios de fiscalização e cobrança dos tributos, como as informações prestadas por instituições financeiras para fins de fiscalização (art. 6º da Lei complementar nº 105/2001), o protesto de certidões de dívida ativa (§ único do art. 1º da Lei 9.492/1997, incluído pela Lei nº 12.767/2012), o ajuizamento de execuções fiscais (Lei nº 6.830/1980).

O fisco paulistano, por exemplo, instituiu o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária por meio da Lei complementar nº 1.320/2018, a qual endurece as formas de fiscalização contra contribuintes que são devedores contumazes, como o impedimento à utilização de benefícios ou incentivos fiscais relativamente ao ICMS (art. 20, IV) ou exigência de

apresentação periódica de informações econômicas, patrimoniais e financeiras (art.20, XIII).

Diante das inúmeras formas de fiscalização e cobrança do crédito tributário, a criminalização do inadimplemento do ICMS sob o argumento de que há um enorme passivo de sonegação que precisa ser combatido é – para dizer o mínimo – *ad terrorem*, pois se utiliza do Direito Penal como um mecanismo de *enforcement* do cumprimento da obrigação tributária. Não se trata de cumprimento da lei penal “com rigor” e “combate ao crime”. Infelizmente, o intuito é tratar a “moléstia” da baixa arrecadação com um “remédio” absolutamente inadequado.

Há um completo esvaziamento do Direito Penal nesse caso, sendo ignoradas por completo suas finalidades, acionando-o em situações que jamais justificariam sua interferência. Em outros termos, o novo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça equipara de maneira absoluta, no caso do ICMS, a inadimplência fiscal e o crime contra a ordem tributária. Acaba-se por reduzir o Direito Penal a mero instrumento de pressão, constrangimento e arrecadação, violando de maneira patente não apenas o princípio da legalidade, conforme já exposto, mas sobretudo o princípio da intervenção mínima enquanto “elemento integrativo da estrutura da teoria do delito”, conforme terminologia utilizada por Juarez Tavares<sup>86</sup>.

Como bem lembrou a Ministra Maria Thereza de Assis Moura em seu voto divergente, “não pode o Estado valer-se do direito penal como instrumento de arrecadação, nem o Judiciário acolher pretensão que culminaria”.

---

<sup>86</sup> “Na intervenção mínima o que se cogita é de, ao proceder a uma análise em termos de proporcionalidade entre os fatos e as consequências que lhe são acopladas, fazer-se uma análise qualitativa dos meios empregados para solucionar o conflito” (TAVARES, Juarez. Fundamentos da teoria do delito. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018. p. 77).

#### 4. Conclusão

O artigo buscou fazer uma análise crítica dos argumentos contidos na decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do *Habeas Corpus* nº 399.109/SC, onde se entendeu que deixar de recolher ICMS oriundo de operações próprias, ainda que devidamente escrituradas, configura apropriação indébita tributária, nos termos do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90.

Retomando a necessária premissa de que ao Direito Penal cabe apenas a tutela de bens jurídicos como *ultima ratio*, é certo que seu acionamento apenas pode-se dar diante da ocorrência de conflitos sociais que não possam ser solucionados por outros ramos do Direito. Em se tratando da arrecadação tributária, tem-se que a atuação do próprio Direito Tributário, que possui instrumentos de cobrança para recomposição do erário, já seria suficiente para tutelar situações similares àquelas tratadas no julgamento.

Nestes termos, a posição do Superior Tribunal de Justiça não está de acordo com os postulados do princípio da intervenção mínima, pois faz um uso ilegítimo do aparato repressivo-penal do Estado.

Pode-se constatar também que a decisão do Superior Tribunal de Justiça se distanciou do preceito constitucional da estrita legalidade que é irradiado aos tipos penais, pois o não pagamento do ICMS devido em operações próprias jamais seria apto a constituir os elementos do tipo previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90.

Isso se dá porque não há valor descontado ou cobrado por aquele que vende mercadoria, sendo o consumidor apenas aquele que paga o preço ao final do ciclo mercantil e não o contribuinte que tem o dever de pagar o tributo ao fisco. Em suma, a interpretação trazida pela Corte acabou por alargar indevidamente o sentido da norma penal.

Além disso, vale dizer que a configuração do crime tributário não se dá com o mero inadimplemento doloso do pagamento do tributo, sendo indispensável, ainda, a utilização consciente de elementos de fraude pelo

agente, isto é, a vontade de enganar o fisco para deixar de pagar o que é devido.

Vale lembrar que o fato de o contribuinte escriturar suas operações já demonstra que seu intento não é se furtar ao adimplemento de suas obrigações, fator este que é absolutamente incompatível com a ideia de fraude. Conclui-se, assim, que a Corte também se equivocou ao entender que o delito de apropriação indébita previdenciária não contém elemento subjetivo especial do tipo.

O que se verificou, em realidade, é que a decisão proferida pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça tem um cunho eminentemente arrecadatário, na medida em que se afasta da dogmática penal – materializada pelos princípios da intervenção mínima e da estrita legalidade - e busca se socorrer da tutela penal com o fim de incrementar os cofres público, em completo desacordo com postulados constitucionais brasileiros.

### **Referências Bibliográficas**

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17<sup>a</sup> Ed. rev. e ampli. até a EC 88/2015 e de acordo com a Lei complementar 87/1996, com suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiro Editores Ltda.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Alguns aspectos ainda controvertidos relativos aos delitos contra a ordem tributária*, in: *Direito Penal*, v. 8, Leis Penais Especiais II (org. Alberto Silva Franco e Guilherme de Souza Nucci). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

GARCIA, Basileu. *Instituições de direito penal*, vol. I, Tomo I. 5. ed. São Paulo: Editora Max Limonad Ltda., 1980.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001

MACHADO, Hugo de Brito. *Ilícito tributário*, in: *Direito Penal e processo penal*, v. 4, Leis Penais Especiais I (org. Gustavo Henrique Badaró). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.



MARAFON, Plínio J.; SOARES, Maria H. T. de P. T. [et. al.]. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. Pesquisas tributárias. Nova Série; n. 1.

MARTINS, Ives Gandra da Silva [et. al.]. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. Pesquisas tributárias. Nova Série; n. 1.

MONTEIRO, Rodrigo Oliva. *Dos crimes contra a ordem tributária*, in: Direito penal econômico e da empresa, v. 5, Direito Penal da Administração Pública (org. Luiz Régis Prado e René Ariel Dotti). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

PRADO, Luiz Regis. *Bem jurídico-penal e constituição*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

ROXIN, Claus. *A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ROXIN, Claus. *Estudos de Direito Penal*. 2. ed, Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

ROXIN, Claus. *Sobre o recente debate em torno do bem jurídico*. In: GRECO, Luís; TÓRTIMA, Fernanda Lara (Org.). *O bem jurídico como limitação do poder estatal de incriminar?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. 2. ed.

TAVARES, Juarez. *Fundamentos da teoria do delito*. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018.

TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal: de acordo com a Lei n. 7.209, de 11-7-1984 e com a Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1994.



## REFLEXOS DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

*Iúri Daniel de Andrade Silva<sup>87</sup>*

**SUMÁRIO:** 1. Considerações iniciais. 2. Efeitos da recuperação judicial nas execuções fiscais, segundo a jurisprudência. 3. Reorganização da empresa e recuperação judicial. 4. Análise crítica do entendimento jurisprudencial vigente. 5. Homologação do plano de recuperação judicial e o dever de apresentação de certidões tributárias. 6. Conclusões. Referência bibliográfica.

### 1. Considerações iniciais

O instituto da recuperação judicial corresponde a importante instrumento voltado a viabilizar o soerguimento de empresas que atravessam momentâneos períodos de crise.

Trata-se de instituto do qual decorrem diversos efeitos jurídicos disciplinados pela Lei de Recuperação Empresarial (LRE)<sup>88</sup>, destacando-se a novação de obrigações, dentre outros efeitos contratuais previstos no artigo 50 do referido diploma legislativo.

Para além dos aspectos jurídicos, são inegáveis os efeitos econômicos decorrentes da recuperação, considerando os impactos fiscais e empresariais

---

<sup>87</sup> Mestrando em Direito Político e Econômico junto à Universidade Presbiteriana Mackenzie (UPM). Especialista em Direito Tributário. Graduado em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba (UEPB). Professor de Direito na Universidade de Mogi das Cruzes (UMC). Procurador da Fazenda Nacional. Ex-Advogado da União. Ex-Analista do Tribunal Regional Eleitoral da Paraíba. Ex-Analista do Tribunal de Justiça da Paraíba.

<sup>88</sup> Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.

gerados. De fato, a homologação do plano de recuperação judicial impacta não apenas a empresa beneficiada, mas toda a cadeia empresarial setorial, considerando a intrincada interdependência entre as empresas.

Da mesma forma, a intrínseca relação entre a arrecadação fiscal e a recuperação judicial torna imperiosa a análise do instituto jurídico igualmente sob os espectros econômico e tributário<sup>89</sup>. As crises econômicas, além de impactarem os contratos e arranjos empresariais, surtem efeito na arrecadação fiscal e abalam as estruturas econômicas.

O presente artigo tem por escopo analisar os efeitos da recuperação nos processos de execução fiscal, à luz do ordenamento jurídico brasileiro, sob a premissa segundo a qual o pagamento de tributos é pressuposto de existência do Estado Fiscal. Assim, a análise será empreendida tendo-se como referência a concepção de que o pagamento de tributos configura dever jurídico fundamental<sup>90</sup>.

A investigação far-se-á sob o método lógico-dedutivo, empreendendo-se, igualmente, pesquisa jurisprudencial a recair sobre decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e por Tribunais revisionais de segunda instância, destacando-se o entendimento dos Tribunais Regionais Federais e do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

Objetiva-se analisar, pois, os reflexos da recuperação judicial no trâmite das execuções fiscais, notadamente considerando o atual quadro jurisprudencial decorrente do Recurso Repetitivo 987<sup>91</sup>, em sede de julgamento pelo STJ.

---

<sup>89</sup> Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, art. 20. “Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”.

<sup>90</sup> NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998.

<sup>91</sup> Tema/Repetitivo 987. Afetado. Primeira Seção. Questão submetida a julgamento: Possibilidade da prática de atos constritivos, em face de empresa em recuperação judicial, em sede de execução fiscal.

A relevância do artigo advém, ademais, do grande número de empresas atualmente em recuperação judicial<sup>92</sup>, o que impacta a *performance* fiscal e acarreta efeitos econômicos.

## **2. Efeitos da recuperação judicial nas execuções fiscais, segundo a jurisprudência**

O tratamento legislativo acerca dos efeitos da recuperação judicial nas execuções fiscais encontra-se previsto no artigo 29 da Lei de Execuções Fiscais (LEF)<sup>93</sup>, bem como, no artigo 6º, §7º, da LRE<sup>94</sup>.

Decorre dos textos legais que o deferimento do processamento da recuperação judicial, ou mesmo a homologação do plano recuperacional, não teriam o condão de obstar o prosseguimento das execuções fiscais.

Apenas em caso de suspensão de exigibilidade do crédito, a saber, nas hipóteses taxativas<sup>95</sup> disciplinadas pelo artigo 151 do CTN<sup>96</sup>, o juízo da execução fiscal estaria impedido de dar prosseguimento aos atos de cobrança.

Assim, a fim de impedir a constrição ou a expropriação de bens, a recuperanda haveria de providenciar o parcelamento de créditos ou obter decisão judicial de cunho antecipatório, *verbi gratia*.

Da mesma forma, exigir-se-ia apresentação de certidão negativa ou positiva com efeitos de negativa como condição necessária à homologação do

---

<sup>92</sup> Os relatórios numéricos, inclusive setoriais, acerca das empresas em recuperação judicial podem ser obtidos juntos ao Serasa Experience, por meio do link <https://www.serasaexperian.com.br/amplie-seus-conhecimentos/indicadores-economicos>.

<sup>93</sup> LEF, art. 29. “A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento”.

<sup>94</sup> LEF, art. 6º, §7º. “As execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvada a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica”.

<sup>95</sup> CTN, art. 141. “O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade 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”.

<sup>96</sup> CTN, art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) I - moratória; (...) II - o depósito do seu montante integral; (...) III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; (...) IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança; (...) V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (...) VI - o parcelamento.

plano de recuperação, considerando o teor do artigo 57 da Lei nº 11.101/2005<sup>97</sup>.

Ocorre que, em sede jurisprudencial, passou-se a relativizar os comandos legislativos, com fundamento no princípio da preservação da empresa (LRE, art. 47)<sup>98</sup>.

De fato, houve julgados que impediram a prática de atos de constrição, sob o argumento de que poderiam inviabilizar a recuperação da empresa<sup>99</sup>.

Houve, por sua vez, julgados que sustentaram que apenas o juízo recuperacional seria competente para autorizar a prática de atos constritivos e expropriatórios. A decisão escaparia, assim, da competência do juízo executivo<sup>100</sup>. A Segunda Seção do STJ, inclusive, havia firmado posicionamento neste sentido<sup>101</sup>.

Considerando a controvérsia e o potencial efeito multiplicador de recursos, o TRF 3ª Região selecionou recursos representativos de controvérsia, tendo o STJ afetado a questão para julgamento em sede de recurso repetitivo. Trata-se do Repetitivo 987, o qual aguarda julgamento.

---

<sup>97</sup> Lei nº 11.101/05, art. 57. “Após a juntada aos autos do plano aprovado pela assembléia-geral de credores ou decorrido o prazo previsto no art. 55 desta Lei sem objeção de credores, o devedor apresentará certidões negativas de débitos tributários nos termos dos arts. 151, 205, 206 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional”.

<sup>98</sup> Lei nº 11.101/05, art. 47. “A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica”.

<sup>99</sup> A título de exemplo, o Enunciado 111 da Súmula do TRF da 4ª Região, decorrente da consolidação de precedentes provenientes daquele Tribunal preceitua que “o deferimento do processamento de recuperação judicial não é capaz de suspender, por si só, as execuções fiscais, mas obsta a realização de atos judiciais que reduzam o patrimônio da empresa em recuperação judicial, enquanto mantida essa condição”.

<sup>100</sup> Neste sentido: AI - AGRAVO DE INSTRUMENTO - 582493 / SP 0009735-76.2016.4.03.0000, Rel. Desembargadora Federal Mônica Nobre; Quarta Turma; e-DJF3 Judicial: 20/07/2018. Na mesma senda: AgRg no CC 129290/PE, Rel. Ministro Antônio Carlos Ferreira, Segunda Seção, julgado em 09.12.2015, publicado no DJe de 15.12.2015; AgRg no CC 136978/GO, Rel. Ministro Marco Aurélio Bellizze, Segunda Seção, julgado em 10.12.2014, publicado no DJe de 17.12.2014.

<sup>101</sup> . AgRg no CC 120.432/SP, Rel. Ministro Antônio Carlos Ferreira, Segunda Seção, julgado em 14/12/2016, DJe 19/12/2016); AgRg no CC 127.674/DF, Rel. Ministra Nancy Andrigli, Segunda Seção, julgado em 25/09/2013, DJe 30/09/2013; AgRg no CC 123.228/SP, Rel. Ministro Luis Felipe Salomão, Segunda Seção, julgado em 26/06/2013, DJe 01/07/2013.

A controvérsia cinge-se aos seguintes pontos, conforme resumido pelo Tribunal Regional da 3ª Região<sup>102</sup>, nos recursos remetidos à apreciação pelo STJ:

*Em caso de o devedor ter a seu favor o deferimento do plano de recuperação judicial:*

*I – poderiam ou não ser realizados atos de constrição ou alienação de bens ao patrimônio do devedor, na execução fiscal;*

*II – o juízo competente para determinar os atos de constrição ou alienação de bens do patrimônio do devedor, caso admissíveis, seria aquele no qual se processa a recuperação judicial ou próprio juízo da execução.*

Diante da decisão, inúmeras execuções fiscais têm sido suspensas. A decisão de afetação proferida pelo STJ, com efeito, determinou a suspensão nacional das execuções fiscais, quanto aos pontos controvertidos, até julgamento da controvérsia.

Antes de avançar criticamente sobre o quadro jurisprudencial que atualmente tangencia a questão, é necessário definir os exatos limites do quanto submetido à resolução através da técnica processual do julgamento por amostragem.

A decisão afetada diz respeito aos reflexos da recuperação judicial na Lei de Execuções Fiscais. Assim, atos cautelares de indisponibilidade decorrentes da aplicação da Lei de Ação Cautelar fiscal<sup>103</sup> não haverão de ser obstados pelo juízo federal ou estadual competente para processar e julgar a aludida ação de cautela<sup>104</sup>.

É que o deferimento da tutela cautelar pressupõe a verificação de atos de periclitacão capazes de frustrar a pretensão executiva ulterior. Neste caso, a indisponibilidade cautelar de bens será medida imperiosa para impedir a dilapidação patrimonial, assegurando os frutos do ulterior ou incidental processo executivo.

<sup>102</sup> Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Vice-Presidência, Agravo de Instrumento nº 0016292-16.2015.4.03.0000/SP, Desembargador Federal Marian Maia, DJ-e de 13/06/2017.

<sup>103</sup> Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992.

<sup>104</sup> Neste sentido: Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 2041180 / SP 0002466-50.2011.4.03.6114. Rel. Desembargador Federal André Nabarrete. 4T. e-DJF3 Judicial 1 DATA:05/09/2018.

Registre-se que a indisponibilidade possui natureza jurídica diversa da penhora. Aquela corresponde a ato de natureza cautelar, diversamente desta, a qual possui força executiva.

O deferimento da recuperação empresarial igualmente não impede a cobrança executiva em face de co-responsáveis tributários.

É que, neste caso, o STJ possui entendimento sumulado no sentido de que “a recuperação judicial do devedor principal não impede o prosseguimento das ações e execuções ajuizadas contra terceiros devedores solidários ou coobrigados em geral, por garantia cambial, real ou fidejussória<sup>105</sup>”.

Ora, a recuperação judicial da empresa não pode beneficiar, por exemplo, o sócio-gerente que atuou mediante violação ao contrato ou ao estatuto social, na forma discriminada pelo artigo 135, III, do CTN.

Se o avalista não é beneficiado pela recuperação, igualmente não será beneficiado o devedor tributário solidário<sup>106</sup>.

Por fim, mencione-se que a decisão suspensiva não se estende à hipótese de liquidação judicial de cooperativas<sup>107</sup>, eis que estas não se submetem à LRE, possuindo natureza jurídica de sociedades simples, conquanto tenham atos registrados perante as Juntas Comerciais.

Registre-se, por fim, que a decisão proferida pelo STJ não autorizou a suspensão indiscriminada de execuções fiscais, tendo, tão somente, obstado a prática de atos de constrição patrimonial. Assim, nada impede, por exemplo, o prosseguimento da execução para a prática de atos relacionados ao redirecionamento da cobrança executiva em face de eventuais co-responsáveis tributários, ou mesmo, o reconhecimento judicial da existência de grupo econômico de fato para fins de responsabilização tributária.

---

<sup>105</sup> Enunciado 581 da Súmula do STJ.

<sup>106</sup> (TRF4, AG 5040403-49.2015.4.04.0000, TERCEIRA TURMA, Relator ROGERIO FAVRETO, juntado aos autos em 04/09/2018).

<sup>107</sup> (TRF4, AG 5031254-24.2018.4.04.0000, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 28/08/2018).

### 3. Reorganização da empresa e recuperação judicial

A empresa configura atividade de risco de empreendedores e investidores que se lançam ao mercado visando ao lucro. São os sócios e acionistas, portanto, em níveis estabelecidos pela legislação empresarial, que enfrentam os prejuízos ou auferem os benefícios econômicos do negócio.

Ocorre que, para além da função individual de incremento do patrimônio do empreendedor, as empresas são dotadas de inegável função social. De fato, são instrumento para circulação e transferência de riqueza; geram relações de trabalho; e situam-se na base arrecadatória do Estado Fiscal.

Não por outra razão, a legislação delinea mecanismos voltados à mitigação do risco do empreendedorismo, estimulando a prática empresarial. As formas societárias, por exemplo, ao proteger os sócios mediante a barreira da autonomia da personalidade jurídica, objetivam trazer ao investidor a segurança necessária a fim de estimular o exercício da atividade econômica.

A função social da empresa configura, pois, norte fundamental para a regulação e para a interpretação das normas que tangenciam o direito recuperacional. A preservação da empresa resulta exatamente do caráter social de que se reveste o fenômeno da empresa.

Nesta senda, o artigo 47 da Lei nº 11.101/05 expressa importante vetor axiológico a guiar o processo de tomada de decisões em matéria recuperacional. Por meio do preceito, “a recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica”.

Com base na norma, a grande maioria de autores sustenta que a preservação da empresa teria sido erigida como critério fundamental da recuperação.

Sem dúvida, a falência deve ser vislumbrada como *ultima ratio* em direito empresarial, devendo ser decretada diante da impossibilidade de reorganização. Devem-se buscar, prioritariamente, mecanismos que assegurem a continuidade da atividade econômica, sendo a recuperação o instrumento negocial fundamental para a reorganização financeira.

Ocorre que, ao mencionar a preservação da empresa, o legislador, definitivamente, não alçou o conceito à condição de vetor axiológico único a ser observado em matéria de direito de crise.

Observando-se, atentamente, a redação do artigo 47, percebe-se que a preservação, ao lado da função social da empresa e do estímulo à atividade econômica, são, na verdade, resultados pretendidos com a recuperação, cujo objetivo legislativo expresso é a superação da situação de crime econômico-financeira da unidade empresarial.

Desta constatação decorre que a preservação da empresa não é o único critério a ser observado na tomada de decisões, não podendo o intérprete olvidar a função social da empresa e os aspectos econômicos do instituto recuperacional.

De fato, ao posicionar a preservação estrategicamente ao lado da sociabilidade e da ordem econômica, pretendeu o legislador expressar que a preservação da empresa não pode ocorrer a todo custo, em detrimento de sua própria sociabilidade e do bom funcionamento do mercado.

Assim, quando se tem em vista a busca de eficiência nos processos recuperacionais, deve-se entender, na esteira sustentada pelo pensamento ordoliberal<sup>108</sup>, que a eficiência na preservação de uma unidade produtiva não

---

<sup>108</sup> “O principal contraponto à teoria neoclássica, no que tange às estruturas, é a teoria ordoliberal, também conhecida como Escola de Freiburg, desenvolvida na Alemanha. De maneira geral, seus representantes, como Eucken, Böhm e Streit, propugnam que a garantia da competição é fundamental para assegurar o funcionamento de uma economia de mercado (...). (...) A Escola de Freiburg caracteriza-se, desta forma, pela sua preocupação com o processo competitivo em si, ou com a possibilidade de efetiva competição, essencial para garantir o funcionamento de uma economia de mercado. Para tanto, propugna a criação de uma moldura institucional de mercado competitivo, o que tornaria desnecessária a intervenção excessiva do Estado no mercado. Neste contexto, a possibilidade de escolha, que se estende a todos os agentes do mercado, e não apenas aos consumidores, representa um fim em si mesmo, pois é parte indissociável do processo concorrencial. Esta noção só é possível porque para esta Escola a concorrência não é entendida apenas como um meio para atingir objetivos econômicos, como crescimento e eficiência. Ela é vista



é o fim buscado, sendo este, na verdade, a própria saúde do ambiente concorrencial mercadológico.

Logo, as decisões devem ser adotadas não apenas para preservação dos negócios em crise (*pro-business*), mas para a própria preservação do mercado e do ambiente concorrencial (*pro-market*)<sup>109</sup>.

Por este motivo, a decisão que defere o processamento da recuperação judicial deve lastrear-se na verificação de real viabilidade econômica da empresa, sob pena de, a pretexto de preservar unidade produtiva, condenar-se todo um segmento econômico.

A título de exemplo, imagine-se que uma indústria produtora de pneus atravesse momento de crise. Obviamente, a indústria referida terá formado uma rede de credores fornecedores de insumos, dentre outros credores. Em sendo deferida a recuperação judicial da empresa sem que possua real viabilidade recuperacional, certamente os demais fornecedores correrão sério risco de serem arrastados para a crise financeira, considerando-se as repactuações contratuais imprevistas.

Por esta razão, o legislador cercou-se de cautelas ao conceber requisitos materiais<sup>110</sup> e processuais<sup>111</sup> cuja observância é fundamental para o deferimento do processamento das recuperações. Sem prova de efetiva viabilidade econômica, o deferimento da recuperação com arrimo no argumento retórico da preservação empresarial consistirá em aventura mercadológica fadada ao fracasso e ao desmantelamento da ordem econômica.

Com efeito, é necessário compreender que o alcance do instituto em apreço ultrapassa as fronteiras do dogmatismo jurídico, navegando as águas da economia. A decisão que defere o processamento da recuperação judicial

---

principalmente como um procedimento que permite controlar o poder dos agentes e organizações econômicos” (MUNHOZ, p. 197).

109 ZINGALES, Luigi. Um capitalismo para o povo: reencontrando a chave da prosperidade americana. São Paulo: BEI Comunicação, 2015. Na obra, de cunho político-econômico, o autor italiano analisa a conjuntura pretérita e atual de estruturação do capitalismo norte-americano, criticando os mecanismos econômicos *pro-business*.

<sup>110</sup> Lei nº 11.101/05, art. 48.

<sup>111</sup> Lei nº 11.101/05, art. 51.

e aquela que homologa o plano configuram clara hipótese de intervenção do Estado na ordem econômica.

Sendo assim, não se pode, a pretexto de aplicação da teoria dos princípios, desprezar a análise consequencial e econômica das decisões. Neste sentido, o artigo 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro preceitua que “não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão”.

Conforme também mencionado, a função social da empresa corresponde à norte interpretativo que o legislador posicionou ao lado da preservação.

Assim como a análise da ordem econômica não autoriza preservar empresa inviável, não se pode mantê-la a todo custo, quiçá em detrimento da própria função social que legitimou a criação do instituto jurídico da recuperação.

Ora, a recuperação foi concebida igualmente para preservar a fonte de manutenção do Estado Fiscal. Se a empresa, de forma contumaz, despreza seus deveres jurídicos de colaboração com o Estado Fiscal, vilipendia a função social que seria pressuposto para o recebimento de benefícios. Este aspecto será abordado com mais vagar no tópico subsequente.

De se notar que o escopo real da recuperação é a superação da situação de crise, conforme disciplina o citado artigo 47. Voltar os olhos exclusivamente para a preservação da empresa consiste em equívoco epistemológico e hermenêutico no trato da matéria. Nota-se, contudo, que há em boa parte da doutrina nacional orientação hermenêutica que hipertrofia a preservação, desconsiderando o real escopo do instituto recuperacional.

O Guia Legislativo sobre o Regime de Insolvência, publicado pela Comissão das Nações Unidas para o Direito Mercantil (UNCITRAL) e aprovado pela Assembleia Geral da ONU por meio da Resolução nº 59/40, de 2 de dezembro de 2004, editou, em matéria recuperacional, as Recomendações nº 139 a 159, sob o título “reorganização”.

O parâmetro internacional destaca ser o escopo da recuperação judicial a “reorganização” da empresa, o que está em harmonia com o escopo expresso no artigo 47 da lei pátria, a saber, a “superação de situação de crise”.

Diferentemente do que se vem sustentando em boa parte do segmento doutrinário empresarial, o princípio da preservação da empresa não possui caráter absoluto, não consistindo, sequer, no único objetivo fundamental do instituto da recuperação.

O real escopo do instituto consiste, pois, na reorganização da empresa, a fim de que, saneando as dificuldades pretéritas, mediante intervenção estatal e auxílio de credores, possa desenvolver atividade econômica, ao final da “situação de crise” (art. 47).

Este objetivo resta evidente quando se observa, por exemplo, que apenas as dívidas anteriores à data do pedido de recuperação serão incluídas no plano (art. 49). Ora, o escopo deste será a reorganização do passivo empresarial, impulsionando-se a empresa, a fim de que, no futuro, possa desempenhar atividade financeiramente organizada. Aliás, a organização é pressuposto da própria noção conceitual de empresa<sup>112</sup>.

#### **4. Análise crítica do entendimento jurisprudencial vigente**

A Fazenda Pública não participa de assembleia de credores, não deliberando sobre o plano de recuperação judicial apresentado pela empresa devedora. Todavia, o artigo 57<sup>113</sup> da Lei nº 11.101/2005, bem como, o artigo 191-A<sup>114</sup> do Código Tributário Nacional, com redação conferida pela Lei Complementar nº 118/2005<sup>115</sup>, condicionam expressamente a homologação

---

<sup>112</sup> Código Civil, art. 966. “Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

<sup>113</sup> Lei nº 11.101/2005, art. 57. Após a juntada aos autos do plano aprovado pela assembléia-geral de credores ou decorrido o prazo previsto no art. 55 desta Lei sem objeção de credores, o devedor apresentará certidões negativas de débitos tributários nos termos dos arts. 151, 205, 206 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

<sup>114</sup> Art. 191-A. A concessão de recuperação judicial depende da apresentação da prova de quitação de todos os tributos, observado o disposto nos arts. 151, 205 e 206 desta Lei.

<sup>115</sup> A Lei nº 11.101/2005 e a Lei Complementar nº 118/2005 foram contemporâneas, tendo a segunda, dentre outros, o escopo de repercutir os efeitos falimentares na legislação tributária.

do plano de recuperação judicial à apresentação de certidões negativas ou positivas com efeito de negativas.

Exige-se a regularidade fiscal<sup>116</sup> antes da homologação do plano de recuperação justamente porque a Fazenda Pública não participou das negociações entre credores, considerando-se as peculiaridades materiais que cercam o crédito tributário, dentre as quais a indisponibilidade e o caráter plenamente vinculado (CTN, art. 3º).

O deferimento do processamento da recuperação judicial suspende as cobranças em face da devedora (Lei nº 11.101/05, art. 6º). Ora, estando os credores a renegociar as cláusulas contratuais, as dívidas deixam momentaneamente de ser exigíveis, faltando aos títulos executivos pressuposto processual para seguimento das exações privadas.

No entanto, o §7º do mesmo artigo 6º excepciona as execuções fiscais das hipóteses suspensivas. A razão é óbvia: a Fazenda não participa da deliberação sobre o plano recuperacional. Sendo assim, poderá prosseguir na cobrança executiva, consoante decorre do preceito.

Caso a executada pretenda conferir efeito suspensivo à cobrança, haverá de comprovar a presença de uma das hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas no artigo 151 do Código Tributário Nacional. Assim, poderá, por exemplo, efetuar o parcelamento dos créditos tributários. Neste caso, terá celebrado com o Fisco acordo extrajudicial amparado em lei, o que legitimará a suspensão executiva.

---

<sup>116</sup> Em que pese a utilização aqui da expressão “regularidade fiscal” no sentido de exigência de apresentação de certidões, é importante transcrever o ensino de Harada, quanto à diferenciação entre os institutos: “Outrossim, convem lembrar, desde logo, que o texto legal refere-se às certidões negativas que não se confundem com as meras provas de regularidade do sujeito passivo perante os órgãos fazendários das três entidades políticas tributantes, relativamente às obrigações acessórias de se inscrever nos cadastros fiscais respectivos, mantendo os dados cadastrais atualizados. A regularidade fiscal diz respeito à situação ativa do cadastro fiscal, indispensável para o exercício de qualquer atividade econômica. Por isso, a suspensão da inscrição fiscal (CNPJ, CADESP ou CCM) motivada pela falta de pagamento de tributo é considerada uma sanção política reprimida pelo Judiciário, por implicar agressão ao princípio constitucional do livre exercício de qualquer atividade econômica (parágrafo único do art. 170 da CF). Julgados existem que utilizam a expressão ‘regularidade fiscal’ como sinônima de ‘certidão negativa’. Trata-se de um equívoco. Uma coisa é a certidão de regularidade fiscal, e outra coisa bem diversa é a certidão negativa de tributos ou certidão positiva com efeito de negativa exigida pelo texto sob comento” (HARADA, p. 451).

Ocorre que algumas decisões judiciais passaram a impedir o prosseguimento da cobrança, com fundamento no princípio da preservação da empresa. Alega-se que a prática de atos de constrição ou de alienação na execução fiscal poderia impedir a preservação da empresa, frustrando a recuperação judicial<sup>117</sup>.

Algumas decisões sustentam que o juízo competente para deferir pedidos de constrição ou alienação executiva corresponderia ao juízo competente para o processamento da recuperação, uma vez que este deveria concentrar as providências para a preservação da empresa.

A discussão acirrou-se de tal forma que o STJ, em 01 de março de 2018, afetou a questão para apreciação sob a técnica de recursos repetitivos. Trata-se do Repetitivo nº 987.

As constatações a que se chegou nos tópicos precedentes conduzem ao entendimento de que a execução fiscal não há de ser obstada em razão do deferimento do processamento ou da homologação do plano de recuperação judicial.

Com efeito, as decisões em que ordenada a suspensão valem-se da mencionada hipertrofia do argumento da preservação da empresa,

---

<sup>117</sup> Neste sentido, dentre outras, a decisão proferida no AgInt no CC 147814 / GO; AGRAVO INTERNO NO CONFLITO DE COMPETÊNCIA 2016/0195117-8, Rel. Min. MARCO AURÉLIO BELLIZZE, S2 - SEGUNDA SEÇÃO, DJe 16/05/2018: AGRAVO INTERNO NO CONFLITO DE COMPETÊNCIA. DEFERIMENTO DA RECUPERAÇÃO JUDICIAL. COMPETÊNCIA INTERNA DA SEGUNDA SEÇÃO DO STJ. MEDIDAS DE CONSTRIÇÃO DE BENS E VALORES INTEGRANTES DO PATRIMÔNIO DA EMPRESA NO BOJO DA EXECUÇÃO FISCAL. COMPETÊNCIA DO JUÍZO UNIVERSAL. ADVENTO DA LEI N. 13.043/2014. AUSÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE SUPERIOR. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. 1. A Corte Especial do STJ definiu a competência interna da Segunda Seção para dirimir as controvérsias que envolvam execuções fiscais nas quais foram realizados atos de constrição e processos de recuperação judicial. Precedentes. 2. O deferimento do processamento da recuperação judicial não tem, por si só, o condão de suspender as execuções fiscais, na dicção do art. 6º, § 7º, da Lei n. 11.101/2005, porém, a pretensão constritiva direcionada ao patrimônio da empresa em recuperação judicial deve, sim, ser submetida à análise do juízo da recuperação judicial. 3. O advento da Lei n. 13.043/2014, que possibilitou o parcelamento de crédito de empresas em recuperação judicial, não repercute na jurisprudência desta Corte Superior acerca da competência do Juízo universal, em homenagem ao princípio da preservação da empresa. Precedentes. 4. Segunda a jurisprudência pacífica da Segunda Seção desta Corte, "inexiste ofensa à cláusula de reserva de plenário (art. 97 da CF) e desrespeito à Súmula Vinculante n. 10/STF na decisão que reconhece a competência do Juízo da recuperação judicial para o prosseguimento de execução fiscal movida contra a empresa recuperanda. Esta Corte Superior entende que não há declaração de inconstitucionalidade nesse caso, e sim interpretação sistemática dos dispositivos legais sobre a matéria (AgRg no CC n. 128.044/SC, Relator o Ministro Antônio Carlos Ferreira, DJe de 3/4/2014). 5. Agravo interno desprovido".

desconsiderando a respectiva função social, o dever jurídico fundamental de pagar tributos e o dever de proteção suficiente do crédito público (*untermassverbot*).

Não tendo a Fazenda tomado parte nos acordos privados e considerando-se a inércia empresarial quanto à formalização de acordo de parcelamento do crédito público, impossibilitar a cobrança do crédito fiscal implica destituir-lhe a obrigatoriedade, em afronta à essência conceitual do tributo (CTN, art. 3º).

O entendimento jurisprudencial exposto compele o Estado a assistir ao pagamento de credores privados – muitos dos quais não-preferenciais – enquanto padece destituído do poder de compelir o devedor a pagar, através dos meios de sub-rogação.

O entendimento subtrai os meios de execução direta do crédito público, violando o direito à tutela jurisdicional adequada e o acesso à justiça, o qual não pode ser sinônimo de acesso ao mero ajuizamento. O ajuizamento de execuções fiscais, a prevalecer o entendimento que perfilha a suspensão, consistirá em providência destituída de sentido prático e esvaziada de potencial de efetiva recuperabilidade de crédito.

Nem se olvide que, em muitas situações, a recuperação foi artifício de que já se valeram algumas empresas – não todas, por óbvio – para, beneficiando-se com as dilações temporais concedidas pelo favor legal, proceder à transferência simulada ou fraudulenta de patrimônio para terceiros ou paraísos fiscais.

É necessário compreender que o vetor interpretativo da recuperação judicial não é exclusivamente a preservação da empresa, mas a preservação do mercado e, portanto, das ordens econômica e tributária. Deve ser vislumbrada não exclusivamente como preservação, mas como reorganização, nos moldes do que propõem as normas internacionais.

O instituto não é carta-branca para que a empresa deixe de pagar tributos. Ao revés, é meio que a estimula à reorganização, inclusive fiscal. Permitir que a empresa utilize a recuperação para quitar débitos pretéritos

privados, mantendo-se descoberta a dívida fiscal significará, além de desequilíbrio mercadológico, conforme exposto alhures, simples postergação da crise, ao revés de ser efetivo fator de reorganização empresarial. As dívidas fiscais devem, inclusive, influenciar o gestor nos cálculos necessários à elaboração do plano de recuperação a ser submetido aos credores privados. Seu planejamento para reerguimento não pode desprezar o interesse público do credor fiscal.

Nem se diga que o legislador não regulamentou o artigo 155-A, §3º, do Código Tributário Nacional e que, por isso, as execuções fiscais não poderiam prosseguir. De fato, o artigo 6º, §7º, da Lei nº 11.101/05 não condiciona o seguimento das execuções à regulamentação do artigo 155-A. Outrossim, o artigo 10-A da Lei nº 10.522/2002, com a redação conferida pela Lei nº 13.043/2014, estabeleceu condições diferenciadas para pagamento de débitos federais pelos devedores em recuperação. Neste sentido, foi editado o Enunciado nº 17 perante o Fórum Nacional de Execuções Fiscais (FONEF), preceituando que “com a criação do parcelamento especial da recuperação judicial, previsto na Lei 13.043/2014, o deferimento da recuperação judicial não tem mais o efeito de suspender a execução fiscal enquanto não realizado o parcelamento, dependendo a suspensão do adimplemento das parcelas”.

As decisões que autorizam a suspensão das execuções fiscais acabam por desestimular o pagamento regular de tributos, estando fundadas em análise monocular da preservação da empresa, olvidando o dever jurídico fundamental de pagar tributos e vulnerando o Estado Fiscal e a ordem econômica.

Afrontam, ademais, mediante desconsideração de vigência<sup>118</sup>, a redação expressa do artigo 6º, §7º, da Lei nº 11.101/2005.

---

<sup>118</sup> Há julgados do STJ, no entanto, em que se sustenta não se tratar de negativa de vigência, mas de mera interpretação sistemática, razão pela qual não haveria violação ao Enunciado nº 10 da Súmula Vinculante do STF. Neste sentido, por exemplo, é o o AgInt no CC 147814 / GO; AGRAVO INTERNO NO CONFLITO DE COMPETÊNCIA 2016/0195117-8, Rel. Min. MARCO AURÉLIO BELLIZZE, S2 - SEGUNDA SEÇÃO, DJe 16/05/2018, cujo teor fora transcrito alhures.



Igualmente é de se pontuar que a Fazenda Pública não participa dos processos de recuperação judicial, diante do que preceitua o artigo 29 da Lei nº 6.830/80.

Sendo assim, compete ao juízo das execuções fiscais proferir decisões relacionadas às constringências requeridas no âmbito executivo. As decisões que tentam transferir a competência ao juízo recuperacional acabam por criar prejudicialidade suspensiva processual sem espede legal, afrontando o disposto no artigo 6º, §7º, da Lei nº 6.830/80. Violam, portanto, o princípio do juiz natural e esvaziam a carga cognitiva das execuções fiscais.

Por esta razão, o Projeto de Lei nº 10.220/2018 prevê que “o ajuizamento da recuperação judicial, ressalvada a suspensão da exigibilidade nos termos da legislação de referência, não suspende o curso das execuções fiscais, inclusive do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, as quais prosseguirão normalmente, permitida a constringção e a alienação de bens e direitos no juízo que as processa, hipótese em que não competirá ao juízo da recuperação judicial avaliá-las”.

O Projeto de Lei apenas tenta esclarecer o que já deveria ser visível.

## **5. Homologação do plano de recuperação judicial e o dever de apresentação de certidões tributárias**

A recuperação judicial possui natureza de procedimento de jurisdição voluntária, sendo deflagrada mediante petição inicial. Após analisar as condições materiais e processuais estabelecidas nos artigos 48 e 51, respectivamente, da Lei nº 11.101/2005, o juízo defere, se o caso, o processamento da recuperação.

O legislador não exige como condição material ou processual para deferimento do processamento a apresentação de certidões tributárias negativas ou positivas com efeito de negativas.

A empresa apresentará, no prazo legal, em seguida, plano de recuperação judicial, que, se aprovado pelos credores, seguirá para



homologação do juízo. Antes da aludida homologação, porém, a recuperanda deverá juntar ao processo as certidões tributárias referidas (Lei nº 11.101/2005, art. 57; CTN, art. 191-A). A exigência decorre da circunstância de não ter a Fazenda Pública participado das deliberações acerca do plano recuperacional.

Ocorre que, sob a o argumento da preservação da empresa, há julgados<sup>119</sup> que sustentam a possibilidade de homologação da recuperação judicial independentemente da observância do artigos 191 do CTN e 57 da Lei nº 11.101/2005. Argumenta-se que referidos artigos devem ser interpretados à luz do vetor da preservação. Alega-se, igualmente, que a exigência de certidões caracterizaria sanção política vedada<sup>120</sup>.

Deve-se entender, todavia, que tal entendimento afronta a redação expressa do comando legal, não atentando para o real escopo da recuperação, qual seja, a reorganização empresarial. O entendimento ora combatido olvida, outrossim, a necessidade de proteção do crédito público, desconsiderando o dever jurídico fundamental de pagamento de tributos.

Ao passo que a negativa de cumprimento ao disposto no artigo 6º, §7º, da Lei nº 11.101/2005, amputa a técnica processual de execução direta dos créditos públicos, a negativa de observância do artigo 57 da mesma Lei retira do credor fiscal meio importante de execução indireta.

Não mais se pode sustentar que, uma vez que já desfrutaria do expediente da execução fiscal, a Fazenda Pública não poderia utilizar meios indiretos de cobrança de créditos. De fato, há outros mecanismos indiretos de exação de que pode se valer, inclusive, o credor privado. Ora, se ao credor privado é possível a utilização de técnica de indução para recuperação de seus

---

<sup>119</sup> Destaque-se o REsp 1658042, julgado em 23 de junho de 2016, sob relatoria da Min. Nancy Andrighi. No julgado, entendeu-se que as recuperações deferidas anteriormente à edição da Lei nº 13.043/2014 dispensariam a apresentação de certidões negativas ou positivas com efeito de negativas. A notícia completa pode ser acompanhada no link [http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt\\_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/Certid%C3%B5es-de-regularidade-fiscal-n%C3%A3o-s%C3%A3o-requisito-para-recupera%C3%A7%C3%A3o-judicial-antes-de-2014](http://www.stj.jus.br/sites/STJ/default/pt_BR/Comunica%C3%A7%C3%A3o/noticias/Not%C3%ADcias/Certid%C3%B5es-de-regularidade-fiscal-n%C3%A3o-s%C3%A3o-requisito-para-recupera%C3%A7%C3%A3o-judicial-antes-de-2014).

<sup>120</sup> Dentre outros, HARADA (2015); JARDIM (2016).

créditos (CPC, art. 139, IV), não poderá o crédito público ser perseguido através de execução indireta?

A discussão sobre a utilização de mecanismos de indução pela Fazenda chegou a ser enfrentada pelo STF, o qual julgou constitucional<sup>121</sup> a Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012, que autoriza a cobrança de dívida ativa mediante protesto extrajudicial de CDA.

Note-se que o legislador somente exige a apresentação de certidões após a aprovação do plano de recuperação judicial, pelo que a empresa terá prazo – até maior que aquele para apresentação de plano aos credores privados – para reorganização fiscal.

Não se pode, entretanto, desvirtuar o essencial objetivo da recuperação, qual seja, a reorganização, inclusive fiscal, sob pena de tornar-se o instituto recuperacional simples instrumento para postergação e preterimento das dívidas fiscais.

Empresa que propõe plano de recuperação a credores privados, conquanto permaneça inadimplente injustificadamente quanto à vultosa dívida tributária, estará realmente em condições de operar com normalidade no mercado? Terá alcançado a reorganização pretendida pela lei?

Entidade econômica que tenha alcançado favor legal em tais moldes deixará a recuperação – se efetivamente pagar parcela dos débitos acordados na recuperação judicial (Lei nº 11.101/2005, art. 61) – no auge de outra crise, eis que já estará no limiar de novo *iter fallere*, considerando a situação fiscal não tratada. A “situação de crise” (Lei nº 11.101/2005, art. 47), que deveria ter sido superada, terá sido transformada em habitualidade empresarial, gerando um ciclo danoso ao mercado e ao interesse público.

Atento a tal realidade, o Projeto de Lei nº 10.220/2018 mantém a redação do artigo 57 ora comentado e preceitua, inclusive, que o inadimplemento de parcelamento firmado com a Fazenda, para fins de

---

<sup>121</sup> STF, ADI 5135, Rel. Min. Roberto Barroso, julgada em 09 de novembro de 2016.

obtenção de certidões positivas com efeitos de negativa, legitimará o credor público a requerer a convocação da recuperação judicial em falência.

Sendo assim, a interpretação do artigo 57 da Lei nº 11.101/2005 não se pode afastar no norte hermenêutico consequencial e econômico preconizado pelo artigo 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

Por ora, considerando a transitória suspensão de execuções fiscais decorrente do Repetitivo 987 do STJ, é fundamental que o juízo recuperacional proceda à comunicação das Fazendas Públicas antes do deferimento do processamento das recuperações judiciais, bem como antes da homologação do plano recuperacional, a fim de que a Fazenda Pública tenha oportunidade de influenciar a tomada de decisão judicial e influenciar a deliberação de credores privados. Com efeito, ao informar ao juízo acerca da situação fiscal da empresa, os autos estarão instruídos com outro importante elemento de aferição da eventual viabilidade econômica empresarial, o que, certamente, norteará o juízo e os credores quanto às decisões ulteriores.

## **6. Conclusões**

O artigo em análise sugere a releitura dos escopos da recuperação judicial, a qual há de ser vislumbrada sob perspectiva que ultrapassa a mera preservação da empresa.

Propõe-se, portanto, entender o instituto recuperacional sob o enfoque da efetiva reorganização, a fim de que o mercado e a sociedade sejam igualmente beneficiários do favor legal. Eis o efetivo alcance que decorre do artigo 47 da Lei nº 11.101/2005, interpretado sob o filtro das recomendações internacionais tecidas no âmbito da Comissão das Nações Unidas para o Direito Mercantil Internacional (UNCITRAL).

A preservação da empresa, apesar de consistir em importante variável, não deve ser encarada como fim absoluto a guiar a tomada de decisões no

âmbito da recuperação judicial. Com efeito, faz-se necessário atentar, igualmente, para a preservação da ordem econômica e para a salvaguarda do interesse público.

A função social da empresa e o dever jurídico fundamental de pagar tributos demandam do intérprete o empreendimento de análise multifuncional da recuperação, na qual dialoguem, ao lado de princípios e de outros conceitos jurídicos indeterminados, aspectos econômicos e fiscais, sob pena de a visão monocular de conceitos jurídicos distorcer a essência científica dos institutos.

A compreensão da real dimensão da recuperação judicial ultrapassa, pois, as fronteiras da dogmática jurídica tradicional, requerendo do jurista esforço interpretativo consequencial a recair sobre estruturas econômicas e fiscais, a fim de que a recuperação da empresa não opere em detrimento do sistema tributário nacional e da liberdade de concorrência.

## Referência bibliográfica

ARAÚJO, José Francelino. *Comentários à Lei de Falências e Recuperação de Empresas*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BAGNOLI, Vicente. *Direito e Poder Econômico*. Os Limites Jurídicos do Imperialismo frente aos Limites Econômicos da Soberania. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARVALHO, Cristiano. *Direito Tributário e análise econômica do direito: uma introdução*. In: Agenda Contemporânea: Direito e Economia: 30 anos de Brasil. Tomo 3. Coordenadora: LIMA; Maria Lúcia L. M. São Paulo: Saraiva, 2012.

COOTER, Robert; ULEN, Thomas. *Law & economics*. 6.ed. Boston : Pearson/Addison Wesley, c2012.

HARADA, Kiyoshi Harada. *Os aspectos tributários e as questões controvertidas na lei de recuperação e falência*. In: 10 anos de vigência da lei de recuperação e falência. Coord: ABRÃO, Carlos Henrique; ANDRIGHI, Fátima Nancy; BENETI, Sidnei. São Paulo: Saraiva, 2015.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The costs of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton, 2000.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise Econômica do Direito*. Tradução de Rachel Sztjan. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MORAES, Francisco de Assis Basilio. *Manual de Direito Falimentar*. Niterói: Impetus, 2013.

MUNHOZ, Carolina Pancotto Bohrer. *Desenvolvimento e concorrência*. In: Direito e Desenvolvimento. Org: BARRAL, Walber. São Paulo: Singular, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

NEGRÃO, Ricardo. *A eficiência do processo judicial na recuperação de empresa*. São Paulo: Saraiva, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

POSNER, Richard. *Economic analysis of law*. 9.ed. New York : Wolters Kluwer Law & Business, 2014.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito Concorrencial*. São Paulo: Malheiros, 2013.

TAVEIRA, Rafael de Oliveira. *A recuperação judicial e a questão tributária: análise do panorama jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça*.

Disponível em [http://ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=17041](http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=17041).

Último acesso: 26/05/2018, às 15:50.

ZINGALES, Luigi. *Um capitalismo para o povo: reencontrando a chave da prosperidade americana*. São Paulo: BEI Comunicação, 2015.

ZYLBERSZTJN, Decio; SZTAJN, Rachel. *Análise Econômica do Direito e das Organizações*. In: *Direito e Economia*. Organizadores: ZYLBERSZTJN, Decio; SZTAJN, Rachel. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

## A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PARA PESSOAS PORTADORAS DE MOLÉSTIAS GRAVES

*Kristian Rodrigo Pscheidt*<sup>122</sup>

**SUMÁRIO:** 1. Introdução. 2. O dever fundamental de pagar tributos e a capacidade contributiva. 3. Das críticas à Lei nº 7.783/1988. 4. Da crítica à jurisprudência. 5. Considerações finais. Referências Bibliográficas.

### 1. Introdução

O Superior Tribunal de Justiça, em sede de representativo de controvérsia (artigo 543-C do CPC/1973), decidiu que não são isentos do imposto de renda os proventos percebidos por aposentados portadores de moléstias graves não elencadas no art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, com as alterações promovidas pela Lei 11.052/2004. Conferiu à redação do dispositivo legal uma interpretação literal, nos moldes daquilo que dispõe o artigo 111, II do Código Tributário Nacional.

Não se permitiu uma análise extensiva, indicando que o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (*numerus clausus*), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas. De relatoria do Ministro Luiz Fux, o Recurso Especial nº 1.116.620/BA optou em aplicar entendimento já antes proferido pelo Supremo Tribunal Federal nos idos de 2002, em específico no Recurso Extraordinário nº 233.652/DF.

---

<sup>122</sup> Professor de Direito, Doutor em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (2018), pós-graduado em Gestão e Legislação Tributária pela Uninter (2018), possui L.L.M em Direito de Negócios pela FMU (2014), é especialista em Direito Tributário pelo Centro Universitário Curitiba (2010), possui graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2008), graduação em Jornalismo pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2004) e graduação técnica em Gestão Financeira pela Universidade Luterana do Brasil (2016).

Ainda, na forma do art. 30 da Lei nº 9.250/95, a moléstia deverá ser comprovada mediante laudo pericial emitido por serviço médico oficial, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios que fixará o prazo de validade do laudo pericial, conforme indica o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (*ex. vi.* Acórdão 2002-000.031, julgado em 20/03/2018)

Assim, em interpretação restritiva e literal, eventual exclusão do crédito tributário (isenção) somente é admissível caso haja expressa previsão de Lei, não sendo possível o Poder Judiciário mitigar o dever fundamental de pagar tributos.

Neste contexto é que se pretende analisar o tema, comparando-se a posição do Poder Judiciário com disposições de grande relevo principiológico, tais como a dignidade da pessoa jurídica e capacidade contributiva. Trata-se da ponderação de princípios, que traz uma situação de implicação prática de essencial importância, que é a isenção tributária para portadores de moléstias graves não arroladas no texto legal.

Questiona-se: é constitucional exigir o pagamento do imposto de renda em igual medida de comparação de pessoas com moléstias graves para com as demais? Com este enfoque e buscando responder a essa indagação, o presente artigo pretende indicar, com base em referências doutrinárias e jurisprudenciais, eventual desacerto da posição dos tribunais superiores.

## **2. O dever fundamental de pagar tributos e a capacidade contributiva**

*Vive-se em uma sociedade pautada e equilibrada pelo Direito. Na dinâmica evolucionária, o ser humano constituiu no Direito uma garantia subjetiva e um fundamento para resguardar os preceitos fundamentais. No esplendor do Século XXI, esses direitos formataram-se também em prestações positivas, pelo Estado, de uma ampla gama de funções, em especial na proteção da dignidade da pessoa. Passou a albergar, na gênese do ordenamento jurídico, o respeito à saúde, moradia, desporto, lazer, educação, trabalho, família, entre outros.*

*Como forma de concretizar esses direitos, é certo que “governos precisam primeiro arrecadar recursos por meio dos tributos e então direcioná-los inteligentemente e de forma responsável. O cumprimento das obrigações como pressuposto de funcionamento do mercado sempre envolve*



arrecadação e dispêndio”<sup>123</sup>. O Estado detém múltiplas funções, que serão exercidas desde que o Estado tenha como pressuposto a existência e manutenção desta organização, cuja origem ou objetivos sejam perseguidos por esta mesma entidade<sup>124</sup>.

Nesse “Estado Democrático Fiscal, redimensionado em suas fontes e em suas atribuições, tem na solidariedade um dos seus pilares mais firmes [...] em íntimo relacionamento com a justiça tributária”<sup>125</sup>; “a ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito por um motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental”<sup>126</sup>.

Trata-se do exercício da atividade financeira do Estado, cujos tributos possuem papel principal, no sentido de suportar a despesa necessária para a consecução de seus objetivos. São recursos elementares para atender um país que dita, em sua Constituição, um Estado aparentemente capitalista de bem-estar<sup>127</sup>. Assim é que se justifica a restrição do artigo 111 do Código Tributário Nacional com relação à concessão das isenções. Pagar tributos é um dever fundamental de cada cidadão.

Deve-se notar que [...] as isenções de algum modo aumentam os encargos tributários dos contribuintes não isentos. De fato, havendo menos pessoas submetidas à tributação, a tendência do legislador é majorar a carga fiscal dos contribuintes. Mais uma razão, pois, para que venham submetidas ao princípio da legalidade<sup>128</sup>.

Porém, é preciso lembrar que, acima da função financeira do Estado, consagra-se a Justiça, que reflete um modo de tratamento que respeita critérios isonômicos, observando a diferença e restabelecendo a correta relação entre cidadania e esfera pública<sup>129</sup>. É fator de unidade de suporte, princípio estruturante e princípio hermenêutico do sistema tributário. “É justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco”<sup>130</sup>.

“A justiça é garantida primordialmente pela igualdade perante a lei, no Direito Tributário pela igualdade na distribuição da carga tributária”<sup>131</sup>. “A justiça tributária é deduzida principalmente da regra geral da igualdade”<sup>132</sup>. A norma tributária é acusada de injusta por não levar em

<sup>123</sup> HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W.W. Norton Company, 2000, p. 75-76. Tradução nossa. No original: “Governments need first to collect money through taxation and then to channel it intelligently and responsibly. Rights enforcement of the sort presupposed by functioning markets always involves taxing and spending”.

<sup>124</sup> JARACH, Dino. *Finanzas públicas y Derecho Tributario*. 3 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1983., p. 41. Tradução nossa. No original: “Estas funciones a cometidos dependen de la assunción por parte del Estado, de determinas fines: a) de existencia y mantenimiento de la organización; b) originados por los propósitos y objetivos perseguidos por dicha organización”.

<sup>125</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. v.II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 599.

<sup>126</sup> Idem. *Ibidem*, p. 178.

<sup>127</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

<sup>128</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 978.

<sup>129</sup> CALIENDO, Paulo. *Da Justiça Fiscal: conceito e aplicação*. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 390.

<sup>130</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, 2012, p. 97.

<sup>131</sup> TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 16.

<sup>132</sup> TIPKE, Klaus, LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. V. I. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 191.

*conta as particularidades do caso ou do destinatário, e a “sua injustiça reside no fato de tratar todos igualmente, apesar de suas diferenças”<sup>133</sup>. “Os poderes que de todos recebe devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos”<sup>134</sup>.*

*Nos corolários da igualdade encontra-se com força o princípio da capacidade contributiva, não podendo olvidar que também reforça o próprio princípio republicano. “É o mecanismo mais eficaz para que se alcance a Justiça Fiscal”<sup>135</sup>. Entre seus caracteres encontra-se a pessoalidade, indicada expressamente no artigo 145, §1º da CF.*

*Por pessoalidade entende-se a consideração do elemento subjetivo do contribuinte.*

*A igualdade se realiza mediante a aferição da real capacidade contributiva, na tentativa do Estado de equilibrar as desigualdades pessoais e condições econômicas, a fim de adequar a realidade social e atender as necessidades dos cidadãos.<sup>136</sup>*

*E no caso do imposto de renda a capacidade contributiva realiza-se pelos princípios da pessoalidade e progressividade, permitindo que se possa medir e impor a tributação de acordo com as rendas de cada um.*

*Sendo assim, não é conforme os predicados da igualdade, isto é, da capacidade contributiva, colocar em idêntico patamar pessoas portadoras de moléstias graves daquelas sem nenhuma patologia. A igualdade não permite igualar os desiguais. Os tributos devem ser gerados segundo a capacidade econômica do contribuinte, e representa, em um Estado de Direito, o fundamento e a barreira para as imposições tributárias, uma vez que torna possível uma tributação mais justa. Aquele que ganha mais pode contribuir mais, e aquele que auferir menor renda poderá ser tributado na medida de sua capacidade.*

O sobreprincípio da igualdade veda o tratamento igual a contribuintes que estejam em situação divergente. O intuito é garantir a tributação justa, a lei deve irradiar seus efeitos “uniformemente, sem oscilações que escapem da equação montada para realizar o equilíbrio da atividade impositiva”<sup>137</sup>. Trata-se da isonomia, pois sem igualdade na distribuição das cargas tributárias “não atingiremos os níveis adequados de segurança, impedindo a realização suprema da justiça na implantação dos tributos”<sup>138</sup>. Certamente, há um nexos plausível entre o *discrímen* da tributação de portadores de moléstias graves e a finalidade da isenção fiscal, o que traduz firmemente o conteúdo do primado da igualdade<sup>139</sup>.

*É a partir da aplicação deste princípio que o mínimo vital é assegurado. Os princípios fundamentais e basilares descritos no texto constitucional devem*

<sup>133</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 18.

<sup>134</sup> ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 159.

<sup>135</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, 2012, p. 96.

<sup>136</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regramatrix de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas*. Barueri: Manole, 2004, p. 18.

<sup>137</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 278

<sup>138</sup> *Ibidem*, p. 279.

<sup>139</sup> Cf. JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013, p. 95.

*garantir a todo cidadão a condição mínima existencial, ou seja, que não o prive de suas necessidades básicas, sendo o mínimo vital insuscetível de tributação, deixando intocável o mínimo existencial do contribuinte, resguardando a porção de riqueza que é inerente para a vida digna deste e de seus dependentes.*

*Por isso que a isenção indicada na Lei nº 7.713/88, em seu art. 6º, incisos XIV e XXI (redação dada pela Lei nº 11.052/2004, que alterou o inciso XIV dado pela Lei 7.713/88, para incluir entre as isenções do imposto de renda os proventos percebidos pelos portadores de hepatopatia grave), não pode ser vista dentro da literalidade que indica o artigo 111 do CTN. É necessário realizar uma análise extensiva, pois a gênese da norma exclusiva está na própria concretização da Justiça.*

*A finalidade da Lei nº 7.713/88 é oportunizar ao portador da moléstia grave melhores condições de tratamento para a sua doença, permitindo pelo alívio dos encargos fiscais antes a ele aplicados, a realização de acompanhamento médico periódico, de forma que os fatores de risco que estigmatizam o paciente de doença grave possam ser atenuados. “Os objetivos de se conceder a isenção do imposto de renda são a superação das desigualdades, a inclusão social das pessoas com doenças e o exercício dos direitos fundamentais”<sup>140</sup>, o que realmente deve ser o ponto principal da questão, pois o fato de uma pessoa ter uma doença grave já é bastante desgastante não apenas no fator emocional, mas também econômico.*

De fato, em termos de praticabilidade, é difícil para o legislador indicar um parâmetro seguro para elencar as doenças consideradas graves para o Direito Tributário, momento em que a norma deve buscar na especificidade médica a diretriz que conceitue, da melhor maneira, o que seria uma moléstia grave. E aí reside a participação ativa do cidadão no Estado Democrático de Direito, de forma a preservar a garantia da igualdade, sendo essencial para o amadurecimento e melhoria das relações jurídico-tributárias, objetivando se chegar a uma nova visão da realidade jurídica e de um novo modelo de tributação que promova a justiça fiscal.

### **3. Das críticas à Lei nº 7.783/1988**

A Lei 7.783/1988 iniciou sua tramitação no Congresso Nacional por meio do Projeto de Lei nº 1.064/1988, de iniciativa do Poder Executivo, com o propósito de simplificar as normas que regem a incidência do imposto de

<sup>140</sup> RODRIGUES, Raphael Silva. *O Direito à Isenção do Imposto de Renda sobre os Proventos e Pensões dos Portadores de Doenças Graves e Irreversíveis: na Busca por uma Interpretação Justa e Igualitária do Ordenamento Jurídico*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, ano VII-nº48. Porto Alegre: Editora Magister Ltda. Disponível em: <[http://www.lexboletim.com.br/doutrina\\_27023880\\_o\\_direito\\_a\\_isencao\\_do\\_imposto\\_de\\_renda\\_sobre\\_os\\_proventos\\_e\\_pensoes\\_dos\\_portadores\\_de\\_doencas\\_graves\\_e\\_irreversiveis\\_na\\_busca\\_por\\_uma\\_interpretacao\\_justa\\_e\\_igualitaria\\_do\\_ordenamento\\_juridico.aspx](http://www.lexboletim.com.br/doutrina_27023880_o_direito_a_isencao_do_imposto_de_renda_sobre_os_proventos_e_pensoes_dos_portadores_de_doencas_graves_e_irreversiveis_na_busca_por_uma_interpretacao_justa_e_igualitaria_do_ordenamento_juridico.aspx)> Acesso em: 25 de maio de 2018. p. 89.

renda. Na exposição de motivos, em específico com relação ao artigo 6º, o então Ministro da Fazenda, Mailson da Nóbrega, indica que se refere a isenção de alguns rendimentos, cuja natureza econômica ou social aconselha a sua manutenção.

Explica que a universalidade recomenda incidência sobre todos os rendimentos, “mas não impede tratamento diferenciado para alguns deles, pois uma igualdade aparente pode comprometer a aplicação do princípio da capacidade contributiva do contribuinte”<sup>141</sup>. Porém, ainda assim, afirma que a enumeração constante do artigo 6º do projeto é exaustiva. Significa dizer que todos os rendimentos e ganhos de capital são tributados, excetuados apenas os expressamente ali relacionados.

Eis o teor original do artigo 6º, XIV, da Lei 7.783/1988:

*XIV - os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estado avançados da doença de Paget (osteíte deformante), síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;*

Listaram-se taxativamente apenas 14 moléstias albergada pela isenção. Posteriormente, a Lei 8.541/1992 alterou a redação do artigo 6º, XIV da Lei 7.783/1988, acrescentando a esclerose múltipla e a contaminação por radiação no rol. A redação passou a figurar da seguinte maneira:

*XIV - os proventos de aposentadoria ou reforma, desde que motivadas por acidente sem serviços, e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose-múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;*

---

<sup>141</sup> Câmara dos Deputados. Legislação Informatizada - LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988 - Exposição de Motivos. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1988/lei-7713-22-dezembro-1988-372153-exposicao-demotivos-149532-pl.html>. Acesso em: 17 mai. 2018.

Depois, por meio da Lei 11.052/2004, o rol taxativo novamente é incrementado, visando incluir a hepatopatia grave. De tal maneira, consolida-se a atual redação:

*XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;*

Assim, o Poder Legislativo passou a considerar que aquele singelo rol com 17 nomes seria capaz de representar todas as moléstias graves que o ser humano pode acometer-se e, de conseguinte, estar isento do pagamento de imposto de renda.

De tal maneira, o conceito de “moléstia grave”, própria das ciências médicas, passou a ser positivado. Em nítida inversão da regra indicado no artigo 110 do Código Tributário Nacional<sup>142</sup>, a lei passou a definir um conceito médico. O conceito técnico passou a ser descaracterizado pela norma legal, e aplicado de maneira a desconsiderar a evolução e estudos próprios da medicina.

Por certo, desde aí reside uma impropriedade no trato do conceito de “moléstia grave” pelo Direito Tributário. E não é preciso ir muito longe para confirmar essa acepção, bastando aprofundar o estudo sobre o tipo penal indicado no artigo 131 do Código Penal, qual seja, o perigo de contágio de moléstia grave, que assim enuncia:

*Art. 131 – Praticar, com o fim de transmitir a outrem moléstia grave de que está contaminado, ato capaz de produzir o contágio.  
Pena – Reclusão, 1 a 4 anos, e multa*

Muito mais acertada a conotação ampla do direito criminal, pois conforme indica a doutrina, trata-se de “norma penal em branco, e o conceito

<sup>142</sup> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

de moléstia grave e contagiosa deve ser completado pelos Regulamentos de Saúde Pública”<sup>143</sup>. “Ser grave ou contagiosa decorre da essência da moléstia e não de eventuais escalas oficiais”<sup>144</sup>, o que inclui, por exemplo, a febre amarela, a tuberculose, a gripe suína. Basta que se constitua em doença séria, que inspira preciosos cuidados, sob pena de causar sequelas ponderáveis ou mesmo a morte do portador.

E de fato, desde muito, o rol de doenças graves listadas pelo Ministério da Saúde é muito maior que o ínfimo rol da Lei 7.783/1988. Basta verificar que, ainda nos idos de 1996, a Portaria do Ministério da Saúde nº 349/1996 já listava como doenças crônicas as doença genética com manifestações clínicas graves, insuficiência cardíaca congestiva, cardiomiopatia, doença pulmonar crónica obstrutiva, hepatite crónica activa, cirrose hepática com sintomatologia grave, artrite invalidante, lúpus, dermatomiose, paraplegia, miastenia grave, doença desmielinizante, e doença do neurónio motor.

De tal maneira o Direito Tributário, por meio da taxatividade do artigo 6º, XIV da Lei 7.783/1988, coloca o dever fundamental de pagar tributos em patamar superior aos conceitos especializados e ao próprio Direito Penal. De certo, frente a uma moléstia grave, a pessoa pode receber um tratamento médico diferenciado, pode ser recolhida à prisão se promover a transmissão da moléstia, mas não terá flexibilizada a obrigação de proceder com o pagamento do imposto de renda.

#### 4. Da crítica à jurisprudência

*Por tais considerações, vai muito mal a posição dos tribunais superiores brasileiros. E não é porque um tema foi pacificado pela Corte que devem a doutrina e o contribuinte ficarem inertes. Os tribunais devem obediência ao ordenamento jurídico, e sempre que irem contra as finalidades e indicativos constitucionais, devem ser continuamente questionados.*

*Absolutamente equivocado indicar que o rol contido no artigo 6º, XIV da Lei 7.783/1988 é taxativo (numerus clausus), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas. O Recurso Especial nº 1.116.620/BA, que repetiu entendimento já antes proferido pelo Supremo*

<sup>143</sup> CAPEZ, Fernando, PRADO, Estela. *Código Penal Comentado*. 7ª edição. Saraiva Educação, 2012, p. 284.

<sup>144</sup> BITENCOURT, Cezar Roberto. *Manual de Direito Penal*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 222.



*Tribunal Federal nos idos de 2002, em específico no Recurso Extraordinário nº 233.652/DF, é equivocado.*

*É preciso lembrar que o dispositivo do artigo 111, II do Código Tributário Nacional advém de modelo tributário adotado por meio dos estudos de Rubens Gomes de Souza<sup>145</sup>, que no ano de 1954 é requisitado a estudar um anteprojeto de Código Tributário Nacional. Suas ideias foram formalizadas no Projeto de Lei n. 4.834, de 1954, atraindo a atenção do Presidente Castelo Branco, momento em que “associou-o no plano de reestruturação do Sistema Tributário Nacional, segundo diretrizes sugeridas pelos Profs. Otávio Gouveia de Bulhões e Roberto Campos, Ministros, respectivamente, da Fazenda e Planejamento”<sup>146</sup>. Ambos os estudos foram fundidos e converteu-se, afinal, na Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que complementou os anseios não atingidos pela Emenda Constitucional n. 18/1965. Surge aí o Código Tributário Nacional (CTN).*

“Um dos principais méritos do CTN foi a organização do direito positivo, criando, com fundamento constitucional, normas gerais de direito tributário aplicáveis a todos os entes dotados de competência tributária”<sup>147</sup>, bem como garantir a segurança. “O Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, isto é, cria condições de certeza e igualdade”<sup>148</sup>. Surge assim um “selo qualitativo no Direito Tributário [...] e prestou os mais relevantes serviços à nação, pela unificação nacional do regime da tributação”<sup>149</sup>.

E de fato a segurança jurídica e estabilidade da arrecadação são premissas fundamentais para a perenidade do Estado Fiscal, porém, não podem desconsiderar em nenhuma medida os fundamentos essenciais da dignidade da pessoa humana e da igualdade. A dignidade da pessoa humana não é, no âmbito do Direito, só o ser humano; é o centro de imputação jurídica, valor supremo da ordem jurídica<sup>150</sup>.

<sup>145</sup> “Foi o autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional e da Comissão que redigiu o Projeto Final, aprovado em 1966 pelo Congresso Nacional e promulgado com o Título de Código Tributário Nacional até hoje vigente [...] Mas o que me interessa é o Rubens, cuja inteligência e cultura era maior e melhor do que o somatório das de todos os Senadores e Deputados do Congresso Nacional” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 52).

<sup>146</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. XXVII.

<sup>147</sup> FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 49.

<sup>148</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Princípios constitucionais tributários e competência tributária. São Paulo, RT, 1986, p. 141. A ciência seria capaz de prover a segurança e domínio sobre o objeto, sendo que parece ser necessário que quem possui o saber científico sabe trabalhar com segurança.

<sup>149</sup> BORGES, José Souto Maior. Prefácio. In: *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. XVIII.

<sup>150</sup> SILVA, Jose Afonso da. *A dignidade da pessoa humana como valor supremo da democracia*. Revista de Direito Administrativo. vol. 212, abril/junho, 1998, p.89.

Por isso que a interpretação literal preconizada no dispositivo do artigo 111, II do CTN é a maneira mais pobre e rasteira de aplicar o Direito. Em verdade, a interpretação literal há muito vem sendo rechaçada e reconhecida como a pior maneira de interpretar e aplicar o Direito. “A interpretação correta depende, pois, de cada órgão, do procedimento adotado, de sua função e de suas qualificações”<sup>151</sup>. Por isso generalizar a disposição do Código Tributário Nacional é justificar uma verificação meramente formal do Direito, esquecendo-se da busca da materialidade da situação, tão prestigiada nos tempos atuais.

Portanto, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça, ao evocarem a taxatividade do disposto no artigo 6º, XIV da Lei 7.783/1988, estão fomentando uma visão formalista e descompromissada com anseios mais altos e dignos de nosso ordenamento jurídico.

E o pior é verificar que alguns órgãos relacionados à saúde pública têm buscado o conceito de moléstia grave exatamente neste rol do artigo 6º, XIV da Lei 7.783/1988, invertendo a lógica material da situação. São os tribunais distorcendo os conceitos da demais ciências especializadas, e estas passam a admitir essa noção equivocada como verdade.

## 5. Considerações finais

A concessão de incentivos fiscais deve ser vista com parcimônia ante o dever fundamental de pagar tributos. O Estado Fiscal impõe uma noção solidária e ativa do contribuinte para auxiliar para a construção de um Estado atuante e paricipativo. Sem arrecadação não há escolas, hospitais, moradia, saneamento básico, lazer, entre outras prestações essenciais para todos. A civilidade exige uma contraprestação de cada cidadão.

Todavia, a noção Justiça, no seu viés da igualdade, demanda que a tributação seja distribuída de acordo com a capacidade contributiva de cada

---

<sup>151</sup> HABERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editora, 2002, p. 52.



pessoa. É próprio do Direito que as pessoas sejam consideradas de acordo com suas vicissitudes, isto é, os iguais com mesmo tratamento; e os desiguais com tratamento diferenciado.

Desta forma, não restam dúvidas que uma pessoa portadora de moléstia grave necessita de uma verificação específica e exclusiva do crédito tributário. A isenção para portadores de doenças graves é medida do Direito, da Justiça, da Igualdade e da Dignidade da pessoa humana. Por isso, é medida primeira, essencial e fundamental.

Neste contexto é que situa-se o art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88. Ocorre que, ao alvedrio da finalidade da norma isentiva, que é desequiparar os desiguais, limitar o alcance do conceito de moléstia grave é um erro primário. Não se reveste de razoabilidade jurídica reduzir o rol de moléstias graves àquilo que está no texto de lei, sem considerar as diretrizes e conceitos da ciência médica.

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, como indica o próprio artigo 110 do Código Tributário Nacional. Doença grave é, como sugere o Código Penal, uma norma em branco, cujo alcance deve ser buscado na atualidade das ciências especializadas. Jamais se pode engessar na Lei a definição de algo que não advém do mundo jurídico.

De tal maneira, não permitir uma interpretação extensiva do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, como fez o Superior Tribunal de Justiça, em sede de representativo de controvérsia (artigo 543-C do CPC/1973), no Recurso Especial nº 1.116.620/BA, é limitar princípios de mais alto gabarito, prestigiando a arrecadação em detrimento da própria noção de Justiça. É equivocado utilizar a literalidade indicada pelo artigo 111, II do CTN na verificação das noções de moléstia grave.

O Imposto de Renda é considerado por muitos como um dos impostos mais “justos”, pois está estruturado na progressividade e pessoalidade. Além do mais, o valor arrecadado não possui destinação vinculada, permitindo que setores de maior urgência possam se utilizar da verba arrecadada para resolução de problemas financeiros do País. É necessário haver por parte do

Estado a ponderação nesta cobrança e, em muitos dos casos, permitir a sua isenção frente as situações enfrentadas por pessoas com graves doenças.

De encontro a este ponto, o conteúdo normativo do art. 6º, incisos XIV e XXI da Lei nº 7.713/88, vem a conferir a garantia do mínimo vital, justamente para não permitir que a tributação sufoque o ser humano em valor superior à sua capacidade de sobreviver dignamente em um momento delicado como é o episódio de uma grave doença.

Há que se destacar ainda, que este *rol* taxativo é obscuro no sentido de que as doenças nele contidas não obedecem a qualquer parâmetro. Para tanto, o Direito deve estar em constante aperfeiçoamento, sob pena de não suprir a necessidade de portadores de doenças que não se encontram arroladas pela Lei.

## Referências Bibliográficas

- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011;
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro. Atual*. por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015;
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998;
- BITENCOURT, Cezar Roberto. *Manual de Direito Penal*. São Paulo: Saraiva, 2018;
- BORGES, José Souto Maior. *Prefácio*. In: *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005;
- BRASIL, *REsp 1116620/BA*, Superior Tribunal de Justiça. Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/08/2010, DJe 25/08/2010
- CALIENDO, Paulo. *Da Justiça Fiscal: conceito e aplicação*. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005;
- CAPEZ, Fernando, PRADO, Estela. *Código Penal Comentado*. 7ª edição. Saraiva Educação, 2012;
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª ed. São Paulo: 2012.
- \_\_\_\_\_. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Perfil Constitucional – Inexigibilidade de Contribuição para o Incra – questões conexas*. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 170, novembro de 2010.
- \_\_\_\_\_. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo, RT, 1986;
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009;

- D'ANDREA, Ribeiro da, SILVA, Roque Sergio. *Introdução ao Direito Constitucional Brasileiro*. Curitiba: InterSaberes, 2013;
- FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013;
- GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2008;
- HABERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editora, 2002;
- HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W.W. Norton Company, 2000
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário: atualizado de acordo com as emendas constitucionais ns. 3, de 17-03-1993, 10, de 04-03-1996, 12, de 15-08-1996, e 17, de 22-11-1997*, 8.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- JARACH, Dino. *Finanzas públicas y Derecho Tributario*. 3 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1983;
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2013;
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.
- PINTO, Fabiana Lopes. *Direito Tributário*. São Paulo: Manole, 2012.
- PIRES, Adilson Rodrigues et al. *Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.
- Projeção da população do Brasil e das Unidades da Federação*. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/>. Acesso em: 05 de setembro de 2017.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamentos, apreciações críticas*. São Paulo: Manoele, 2004.
- RODRIGUES, Raphael Silva. *O Direito à Isenção do Imposto de Renda sobre os Proventos e Pensões dos Portadores de Doenças Graves e Irreversíveis: na Busca*

*por uma Interpretação Justa e Igualitária do Ordenamento Jurídico*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, ano VII-nº48. Porto Alegre: Editora Magister Ltda, P. 89. Disponível em: <[http://www.lexboletim.com.br/doutrina\\_27023880\\_o\\_direito\\_a\\_isencao\\_d\\_o\\_imposto\\_de\\_renda\\_sobre\\_os\\_proventos\\_e\\_pensoes\\_dos\\_portadores\\_de\\_doenças\\_graves\\_e\\_irreversíveis\\_na\\_busca\\_por\\_uma\\_interpretação\\_justa\\_e\\_igualitária\\_do\\_ordenamento\\_juridico.aspx](http://www.lexboletim.com.br/doutrina_27023880_o_direito_a_isencao_d_o_imposto_de_renda_sobre_os_proventos_e_pensoes_dos_portadores_de_doenças_graves_e_irreversíveis_na_busca_por_uma_interpretação_justa_e_igualitária_do_ordenamento_juridico.aspx)> Acesso em: 25 de maio de 2018.

SALLES, Renata de Carvalho. *Tributação e direitos humanos*. Fundação Educacional Dom André Arcoverde. Disponível em: [http://faa.edu.br/revistas/docs/RID/2010/RID\\_2010\\_07.pdf](http://faa.edu.br/revistas/docs/RID/2010/RID_2010_07.pdf). Acesso em: 15 de novembro de 2017.

SILVA, Jose Afonso da. *A dignidade da pessoa humana como valor supremo da democracia*. Revista de Direito Administrativo. vol. 212, abril/junho, 1998;

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012;

TIPKE, Klaus, LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. V. I. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008;

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. v.II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

## A CONTROVÉRSIA CONCERNENTE AO PREÇO PÚBLICO E TAXA PERANTE O STJ. BREVES NOTAS SOBRE A PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA

*Luciano de Almeida Pereira*<sup>152</sup>

**SUMÁRIO:** 1. Introdução. 2. Os posicionamentos do STJ e seus fundamentos ao longo do tempo. 3. Taxa, preço público, tarifa e sua prescrição. Breves apontamentos. 4. O silêncio enquanto fato jurídico. 5. Decadência e prescrição. 6. Conclusão. Referências Bibliográficas.

### 1. Introdução

Vivemos, hodiernamente, momentos de turbulências e incertezas políticas e jurídicas, conseqüentemente. Nota-se abruptas mudanças de posicionamentos dos tribunais superiores, o que tem propiciado inexorável e indesejável sensação de insegurança no que se refere ao direito e suas instituições.

Prova disso, a meu ver, é a discussão travada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no diz respeito ao preço público e à taxa.

A discussão, apesar de antiga, é deveras rica de modo que continua a suscitar acalorados debates sobre o tema. Por óbvio que, diante da enorme gama de elementos passíveis de exploração, conforme alhures dito, cabe ao ser cognoscente recortar a fração objeto de sua análise e, doravante, tecer os comentários que entender pertinentes.

---

<sup>152</sup> Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, Professor de Direito Tributário do curso de Pós-graduação lato sensu do IBET, Professor de Direito Tributário da FMU e advogado tributarista em São Paulo.

Dito isso, notemos que o mote da reflexão, aqui, repousa sobre o RESP 740967/2006-RS que exhibe, enquanto debate e julgamento, a natureza jurídica atinente ao serviço público de água e esgoto.

De maneira geral, busca-se saber se o *quantum* pago pela contraprestação do referido serviço exhibe natureza de preço, taxa ou tarifa. Importante tal observação porquanto a conclusão por um dos institutos supracitados vem acompanhada por estruturas jurídicas absolutamente diferentes.

Dito de outra maneira, se o ser cognoscente se convence por um dos institutos jurídicos em relevo como a taxa, por exemplo, indica dizer que enxergara um regime jurídico que lhe dá arrimo, abissalmente diverso dos que acompanham as duas outras conclusões possíveis.

Conforme resta claro na decisão exarada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, tem, o augusto tribunal, se posicionado no sentido de que a natureza dos valores pagos a título de serviço de água e esgoto é de tarifa, porquanto prestado por concessionária.

Com efeito, a celeuma não se exaure diante desta conclusão. Além de restar, para alguns, dúvidas no que concerne à natureza jurídica acerca do valor pago diante da prestação de serviço de água e esgoto, outras redundâncias importantes emergem ao se concluir para um ou outro lado.

Em razão disto, então, mister se faz breve análise sobre os posicionamentos que o Superior Tribunal de Justiça – STJ tem demonstrado no perflustrar do tempo.

## **2. Os posicionamentos do STJ e seus fundamentos ao longo do tempo**

A primeira problemática exibida na questão temporal repousa sobre a vigência do Código Civil. Sim, porque se o indivíduo entender que o serviço em questão tem caráter público, seja porquanto taxa, seja porquanto preço público, será tratado pelas regras de Direito Público.

Entretanto, se conclui por tarifa, a relação instalada é de Direito Privado de modo que, por assim, buscará seus regramentos no *Codex* Civil. O detalhe reside no tempo, conforme já dito. Como sabido e consabido, antes de 2.002, as regras atinentes à referida relação jurídica eram traçadas pelo Código Civil de 1.916 já que vigente à época. De 2.002 em diante, as regras passaram a ser conduzidas pelo novel código.

Várias questões surgem a partir de então. Quiçá a mais consubstancial condiga à decadência e a prescrição.

O Código Civil de 1.916 estabelecia em seu artigo 179, remetendo expressamente o artigo 177, o prazo prescricional de 20 (vinte) anos para questões que versassem sobre direitos pessoais, senão vejamos:

*Art. 179 - Os casos de prescrição não previstos neste Código serão regulados, quanto ao prazo, pelo art. 177.*

*(...)*

*Art. 177 - As ações pessoais prescrevem, ordinariamente, em 20 (vinte) anos, as reais em 10 (dez), entre presentes, e entre ausentes em 15 (quinze), contados da data em que poderiam ter sido propostas.*

Com a ponência do atual Código Civil em 2.002, percebe-se sensível redução do referido prazo, de modo que a prescrição encontra uma variação temporal a depender do fato regrado. É o que prescreve o artigo 206, §5º, I do referido diploma, *in verbis*:

*Art. 206. Prescreve:*

*§ 5º Em cinco anos:*

*I - a pretensão de cobrança de dívidas líquidas constantes de instrumento público ou particular;*

Importa observar os referidos regramentos constantes do Código Civil na medida em que o sujeito entende que, porquanto o serviço prestado por concessionária, uma relação de Direito Privado se instala.

Ao se convencer disto, todavia, não pode, o exegeta, olvidar ao prescrito no Código de Defesa do Consumidor – CDC. Ei-lo:

*Art. 26. O direito de reclamar pelos vícios aparentes ou de fácil constatação caduca em:*

*I - trinta dias, tratando-se de fornecimento de serviço e de produtos não duráveis;*

*II - noventa dias, tratando-se de fornecimento de serviço e de produtos duráveis.*



*§ 1º Inicia-se a contagem do prazo decadencial a partir da entrega efetiva do produto ou do término da execução dos serviços.*

*§ 2º Obstat a decadência:*

*I - a reclamação comprovadamente formulada pelo consumidor perante o fornecedor de produtos e serviços até a resposta negativa correspondente, que deve ser transmitida de forma inequívoca;*

*II - (Vetado).*

*III - a instauração de inquérito civil, até seu encerramento.*

*§ 3º Tratando-se de vício oculto, o prazo decadencial inicia-se no momento em que ficar evidenciado o defeito.*

*Art. 27. Prescreve em cinco anos a pretensão à reparação pelos danos causados por fato do produto ou do serviço prevista na Seção II deste Capítulo, iniciando-se a contagem do prazo a partir do conhecimento do dano e de sua autoria.*

Repisemos a importância de trazer à colação os dispositivos linhas acima destacados já que, se prestação de serviço, uma irrefragável relação de consumo se instala. Destarte, imperioso notar seus comandos.

Pelo que se colhe da decisão em apreço, é firme o posicionamento tanto do Supremo Tribunal Federal – STF, quanto do Superior Tribunal de Justiça – STJ no sentido de que o pagamento atinente ao serviço de água e esgoto não tem caráter público, uma vez prestado por concessionária.

Entender ser, ou não, serviço de índole pública traz, deveras, importantes implicações. Uma de grande importância concerne à prescrição e a decadência, elementos que rudimentarmente buscamos estudar neste trabalho.

### **3. Taxa, preço público, tarifa e sua prescrição. Breves apontamentos**

Tive a oportunidade de, algures, escrever sobre o tema<sup>153</sup>. De todo modo, para posicionar-se acerca da prescrição e da decadência, indispensável se faz, antes, traçar noções sobre os institutos subintitulados para que, então, se possa demonstrar algum convencimento.

Dito isso, passemos a analisar cada uma das figuras com a minudência permitida para um trabalho deste porte.

---

<sup>153</sup> PEREIRA, Luciano de Almeida – *Pedágio: tributo, preço público ou tarifa*, Revista Tributária e de Finanças Públicas, Editora RT, volume 114, 2.014.

A taxa, como cediço, é modalidade de tributo conforme preceitua o legislado no artigo 77 do Código Tributário Nacional – CTN infra destacado:

*Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm 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.*

Se tributo, subsume-se aos preceitos exarados pelo sistema constitucional tributário, bem como pelo que se vê prescrito no artigo 3º do *Codex* em comento. Neste átimo, algumas considerações importantes hão de serem traçadas.

Submeter-se-á ao primado da legalidade. Ficar-á ao talante do ato administrativo do lançamento tributário para que o crédito que lhe é inato seja constituído e, afora outros institutos próprios do Direito Tributário, terá os institutos da prescrição e da decadência regrados, também, pelo Direito Tributário.

Quanto ao preço público, notemos, os conceitos se aproximam. Isso não quer dizer, entretanto, que sejam iguais.

De se saber, as entradas, assim entendidas a ponência dinheiro nos Cofres Públicos, são divididas em ingresso e receita.

O ingresso, grosso modo, tem caráter de provisoriedade, isto é, adentra já com previsibilidade de saída. Não exhibe caráter de definitividade. Ao contrário das receitas. Estas, sim, entram com foros de definitividade.

Dividem-se em três modalidades: receitas originárias, receitas derivadas e receitas transferidas.

Em ordem inversa, comecemos a falar, muito brevemente, sobre as receitas transferidas. Consustanciam-se na transferência de recursos de um ente político para outro. Nesse compasso, são de natureza tributária, oportunidade onde o dinheiro provém de uma relação desta lavra, e não tributária.

As receitas derivadas difluem do patrimônio do particular. O Estado, através de seus comandos, traça condutas de índole compulsória em lei de

modo que, ao efetivá-las, o sujeito se vê compelido a pagar de terminada quantia em seu favor ou quando efetiva sanção pecuniária em razão de prática de determinado ato ilícito. São os tributos e as multas.

As receitas originárias, por seu turno, derivam da exploração do patrimônio público ou da prestação de serviço público que não se enquadrar naquel'outros cobrados por intermédio de taxas.

Dito de outro modo, quando o Estado explorar seu próprio patrimônio ou prestar serviço no exercício regular do poder de polícia ou a utilizando-se, efetiva ou potencialmente, de serviço público específico e divisível, prestado ou posto à sua disposição em favor do contribuinte, estaremos diante da dita receita originária.

A receita derivada é efetivada por intermédio dos tributos e das multas. A receita originária, por sua vez, através do preço público. E na qualidade de receita pública, encontra os regramentos da taxa, não porque tributo, já que, como vimos, não é, mas, sim, pelo caráter de crédito de ordem pública.

A tarifa, ao contrário, vem de uma relação de Direito Privado. Por conta disto, então, submeter-se-á ao rigor da prescrição e da decadência constante do Direito Público, isto é, vindouras do Direito Civil e, *in casu*, do Direito Consumerista.

#### **4. O silêncio enquanto fato jurídico**

Trata-se de difícil tarefa definir o signo “silêncio”. É uma sensação? Um estado de espírito? Uma escolha? Um fato jurídico? Possivelmente todas essas opções e muito mais.

Numa linha ordinária de raciocínio, poder-se-ia dizer que o silêncio encerra a ideia de absoluta e total ausência de sons audíveis aos ouvidos humanos.

O tema é tratado com vagar pela Linguística em um capítulo denominado “Análise do Discurso”. Em breve síntese, a Análise do Discurso

traça comentários, porquanto avalie a ausência de fala que marcam as fronteiras das unidades prosódicas os falantes se utilizam.

Na fala, o silêncio pode resultar de um estado de hesitação, autocorreção, enfim, de uma infindável gama de possibilidades.

Alguns asseveram como irrecorrível falta de comunicação; onde há silêncio, para estes, não há comunicação. Discordo em absoluto.

O raciocínio é justamente o contrário. Onde houver silêncio, há irretorquível comunicação.

Imaginemos dois indivíduos em uma sala em absoluto silêncio. Não se conversam, não se entreolham, mantêm-se distantes. Houve comunicação? Sim, por óbvio!

Demonstram a inexorável falta de interesse de travar conversa ou proximidade um para com o outro. Então, houvera, indiscutivelmente, comunicação, notemos travada pelo silêncio.

E no Direito, isso é possível? Por óbvio. A comunicação é elemento inato à Sociedade. Onde houver Sociedade, haverá de igual sorte, comunicação.

O Direito, como cediço, se expressa linguisticamente; comunica-se por linguagem idiomática preponderantemente escrita.

Persiste a dúvida: é possível juridicizar o silêncio? Redarguo: sim e assim se vê em várias passagens.

Tomemos como exemplo vestibular o instituto da revelia. Consubstanciado do artigo 344 ao 357 do vigente Código de Processo Civil – CPC, o instituto da revelia indica a inatividade ou silêncio do sujeito componente do polo passivo de uma demanda judicial.

O direito, como se sabe, cria suas realidades e, nesse diapasão indica que aquele que quedar-se inerte quando chamado a compor uma dada lide na condição de réu, terá declarado contra si os efeitos da revelia, isto é, ser-lhe-á atribuída a confissão ficta.

Outros exemplos de juridicização do direito são presentes. Temos a preclusão. Em breve e apertado resumo, o instituto da preclusão se evidencia

quando se efetiva a perda do direito de agir dentro de um processo, diante da perda da oportunidade, conferida por certo prazo.

Trata-se de mais um irrefragável exemplo de silêncio enquanto fato jurídico.

Outros dois institutos que evidenciam a juridicização do silêncio, no entanto, são de vitanda importância. Referimo-nos à decadência e à prescrição. Vejamos-los com mais vagar, então.

## **5. Decadência e prescrição**

Urge alvitrar, de início, que o tipo de trabalho não comporta descer a grandes minudências. Destarte, trarei conceitos tanto quanto bastem para traçar o que considero importante para robustecer minhas impressões sobre o tema.

Dito isso, lembremos que decadência implica, conceito geral, na perda do direito. Em Direito Tributário, há uma especificidade. O direito, aqui, indica a possibilidade de exigir, por parte da Fazenda Pública, o pagamento de pecúnia porquanto realizada a hipótese de incidência estampada em lei.

Cuida-se, portanto, de a aparição de um crédito tributário que, por assim, sustenta a relação jurídica havida entre Fisco e contribuinte.

Como sabido, a constituição deste crédito que fomenta o surgimento da referida relação jurídica se dá pela consubstanciação de um ato administrativo denominado, em lei, de lançamento tributário.

O lançamento tributário, conforme artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN compete privativamente à autoridade administrativa do modo que terá esta, o interregno de cinco anos para assim proceder.

A não confecção do indigitado ato administrativo em cinco anos, conforme acima apontado, redundará na já ressaltada decadência. Se a decadência é a perda do direito conforme dissemos alhures, é, esta, modalidade de impedimento de formalização do crédito tributário. Destarte,

em que pese o Código Tributário pátrio grafar em seu artigo 156, inciso V<sup>154</sup> como modalidade de extinção de crédito tributário, insisto, não é. Trata-se de instituto que impede a formação do crédito tributário, já que o direito – *aqui entendido como o bem da vida disputado, isto é o crédito tributário* – é formalizado invariavelmente por este<sup>155</sup>.

A prescrição, essa sim, porquanto implique na perda do direito de ação, se posta como modalidade de extinção do crédito tributário. Trata-se de mais uma modalidade de silêncio enquanto fato jurídico já que na inércia, isto é, no silêncio, o Fisco nada mais tem a reclamar quando esta se opera.

## 6. Decadência e prescrição no acórdão em apreço

Fisco, que vem de *fiscus* – espécie de cesto de vime ou junco figurante no Império Romano onde os cidadãos depositavam dinheiro em favor do imperador – Erário, Cofre Público e Fazenda Pública são sinônimos.

Em última análise, é o Estado enquanto gestor do seu dinheiro, por óbvio, com espeque em lei.

O Direito Financeiro, em apertadíssima síntese, prevê duas modalidades de entrada de dinheiro nos Cofres Públicos, quais sejam: o *ingresso e a receita pública*.

Sem grande rigor, o “ingresso” adentra ao Erário sem foros de definitividade de modo que, por assim, salvo casos de imprevisibilidade, o utente recuperará a quantia a este condizente. É o caso de caução em contrato público difluente de uma licitação pública, por exemplo.

A receita pública, por seu turno, exhibe tons de definitividade. Se posta em três modalidades distintas: *receita originária, receita derivada e receita transferida*.

Sem descer às minudências, “receita originária” advém da exploração do patrimônio público pelo Estado ou quando este presta serviço de índole

---

<sup>154</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) V - a prescrição e a decadência; (...).

<sup>155</sup> Lançamento tributário.

igualmente pública. Nesse compasso, aluguel de imóvel público, por exemplo, é modalidade de receita originária.

A “receita derivada”, como o próprio nome sugere, resulta da exploração do patrimônio do particular. São, portanto, as multas e os tributos. Por derradeiro, a “receita transferida” se dá quando um ente político transfere recursos financeiros a outro de mesma lavra.

Dividem-se em “receita transferida tributária”, quando o produto da transferência encontra origem em tributo e “receita transferida não-tributária” quando o *quantum* de pecúnia transferida não é de índole tributária.

Enquanto natureza pecuniária – *e aqui me refiro a levar dinheiro ao Cofre Público* – têm todas o mesmo arquétipo, portanto tratadas igualmente, inclusive no que tange à aplicação de lei.

Não importa se tributo, multa ou preço público. Injetam dinheiro no Fisco e, se assim, devem se submeter ao prazo de cinco anos tanto que se refere à decadência quanto no que toca à prescrição; repito, não importa se tributo multa ou preço público. O que se ressalta, aqui, é a natureza pública da receita e não outros predicados.

Entretanto, se serviço prestado por concessionária – *pessoa jurídica de Direito Privado* – resta claro que não se afeiçoa a nenhuma das modalidades de receita linhas acima em relevo.

Se assim, os institutos da prescrição e decadência, assim como qualquer outro instituto jurídico chamado à colação, serão regidos pelo Direito Privado e não Direito Público. Não se aplicam as regras do Código Tributário Nacional – CTN ou qualquer outro instituto de Direito Público.

## 6. Conclusão

Conquanto tema árido, a prescrição e a decadência têm clara distinção quando postas no Direito Público e no Direito Privado.

É sabido que são espécies de diplomas abissalmente separados de modo que resta claro que não haverão de ser confundidos.

Importante lembrar que o Direito Tributário é modalidade de Direito de sobreposição. Isto quer dizer, por outros contornos, que há de se valer de regramento de outros campos do Direito Positivo.

Se assim, não basta recortar, nesse caso, a problemática sob pena de, se assim agir, equivocar-se quanto à leitura a se fazer dos eventos que a fomentam. Exige-se atenção a toda a operação, já que esta dirá a natureza jurídica e suas redundâncias.

Assim, ao olhar para o caso disposto no julgado que estampa o fundo deste trabalho, claro está que, porquanto serviço prestado por concessionária, a relação efetivada é de Direito Privado motivo pelo qual terá a prescrição e a decadência regradas pelos diplomas de Direito Privado, não de Direito Público.



## Referências Bibliográficas

- AMARO, Luciano – *Direito Tributário Brasileiro*, 16ª Edição, Editora Saraiva – São Paulo – 2.010;
- BALEEIRO, Aliomar – *Direito Tributário Brasileiro*, Editora Forense, 8ª edição, 1.976;
- BASTOS, Celso Ribeiro – *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, Editora Celso Bastos, 9ª edição, 2.002;
- BECHO, Renato Lopes – *Responsabilidade Tributária de Terceiros*, Editora Saraiva, 1ª Edição, 2ª tiragem;
- BECKER, Alfredo Augusto – *Teoria geral do Direito Tributário*, Editora Lejus, 1.998;
- CARRAZZA, Roque Antonio – *Curso de Direito Constitucional Tributário*, São Paulo, RT, 2004;
- CARVALHO, Paulo de Barros – *Direito Tributário - Linguagem e Método*, Editora Noeses, 5ª Edição revista e ampliada;
- \_\_\_\_\_ - *Curso de Direito Tributário*, Editora Saraiva, 22ª edição, São Paulo;
- \_\_\_\_\_ - *Curso de Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, Editora Saraiva, 2ª edição, São Paulo;
- DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos – *Decadência e Prescrição no Direito Tributário (Prefácio de Paulo de Barros Carvalho)*, 2ª Edição revista e ampliada, Editora Max Limonad – São Paulo – 2.001;
- \_\_\_\_\_. (coordenador – autores variados) – *Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, 1ª Edição, Editora Forense – São Paulo – 2.004;
- DURKHEIM, Émile – *Filosofia Moral*, Editora Gen – Forense Universitária;
- DWORKIN, Ronald – *O império do direito*, Editora Martins Fontes, 2ª Edição, 2ª Tiragem, São Paulo, 2010;
- FANUCCHI, Fabio – *Curso de Direito Tributário*, Editora Resenha Tributária, volume I, 1.971;

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*, Editora Resenha Tributária, volume II, 1.971;

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira – *Curso de Direito Tributário*, Editora Noeses;

\_\_\_\_\_ - *Manual de Direito Financeiro e Tributário*, Editora Saraiva, 10ª edição, 2.009;

\_\_\_\_\_ - *Dicionário de Direito Tributário*, Editora Noeses, 2.011.

## A RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS NOS CASOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE

Lucienne Michelle Treguer Cwikler Szajnbok<sup>156</sup>

**SUMÁRIO:** 1. Descrição do caso apreciado pelo STJ – 2. Exposição dos fundamentos da decisão do STJ – 3. Análise crítica da decisão – 3.1 - Tratamento doutrinário a respeito do tema – 3.2. Evolução jurisprudencial a respeito do tema no Poder Judiciário – 3.3. Posicionamento crítico – 4. Conclusão – 5. Referências

### 1. Descrição do caso apreciado pelo STJ

Presta-se o presente trabalho ao estudo do Recurso Especial nº 1.520.257-SP, cujo acórdão acolheu, por unanimidade, o entendimento de que procede o redirecionamento de execução fiscal, para cobrança de crédito tributário de sociedade, ao sócio-gerente que exercia tal encargo por ocasião da dissolução irregular da sociedade, independentemente de haver ostentado tal qualidade de sócio-gerente quando da ocorrência do fato gerador ou do vencimento do tributo cobrado.

A esse respeito, confira-se a ementa do acórdão:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ARTS. 134, VII, DO CTN; 4º DA LEF; 10 DO DECRETO N. 3.708/19; 50, 1.052 E 1.080 DO CC/02. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. PRESUNÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR NOS TERMOS DA SÚMULA 435/STJ. **REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE QUE EXERCIA ESSE ENCARGO POR OCASIÃO DO ATO PRESUMIDOR DA DISSOLUÇÃO. POSSIBILIDADE. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO**

---

<sup>156</sup> Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Bacharel em Administração de Empresas e Direito, com especialização em Direito Empresarial pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogada e Pesquisadora em São Paulo.

**GERADOR OU VENCIMENTO DO TRIBUTO. IRRELEVÂNCIA. MUDANÇA DE ENTENDIMENTO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.**

1. Hipótese em que o Tribunal de origem afastou a responsabilidade dos sócios-gerentes da sociedade contribuinte executada por entender que estes, embora ocupassem a gerência no momento da dissolução irregular presumida, não exerciam a direção da entidade por ocasião da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou do vencimento do respectivo tributo.

2. Os arts. 134, VII, do CTN; 4º da LEF; 10 do Decreto n. 3.708/19; 50, 1.052 e 1.080 do CC/02 não foram objeto de análise ou apreciação pelo Tribunal de origem, o que revela a ausência de prequestionamento. Incidência dos verbetes 282 e 356 da Súmula do STF.

3. O pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular ou em ato que presuma sua ocorrência – encerramento das atividades empresariais no domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (Súmula 435/STJ) –, pressupõe a permanência do sócio na administração da sociedade no momento dessa dissolução ou do ato presumidor de sua ocorrência, uma vez que, nos termos do art. 135, caput, III, CTN, combinado com a orientação constante da Súmula 435/STJ, o que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência de referido fato.

4. Consideram-se irrelevantes para a definição da responsabilidade por dissolução irregular (ou sua presunção) a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, bem como o momento em que vencido o prazo para pagamento do respectivo débito.

5. No caso concreto dos autos, o Tribunal de origem, à luz do contexto fático-probatório, concluiu que as pessoas contra quem se formulou o pedido de redirecionamento gerenciavam a sociedade no momento da constatação do ato presumidor da dissolução irregular.

6. Recurso especial da Fazenda Nacional provido.

## **2. Exposição dos fundamentos da decisão do STJ**

É de se notar que o acórdão, proferido nos autos do Recurso Especial nº 1.520.257-SP supracitado, embasa seu entendimento no artigo 135 do Código Tributário Nacional e nas Súmulas 430 e 435 do STJ ao informar que:

[...] em relação ao art. 135, III, do CTN, a jurisprudência deste Tribunal Superior firmou compreensão de que o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que aquele agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, não se incluindo o simples inadimplemento da obrigação tributária. É o que se depreende do Enunciado 430/STJ: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente".

[...]

Ainda a respeito do art. 135, III, do CTN, constata-se que este Tribunal possui orientação de que a dissolução irregular de uma sociedade configura infração às leis empresariais, autorizando o redirecionamento com base naquele dispositivo legal.

[...]

Com suporte nessa compreensão, é que se editou a Súmula 435/STJ, no sentido de que "presume-se dissolvida irregularmente a empresa que

deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".

E com base nos elementos transcritos, conclui o acórdão que:

[...] (i) o mero inadimplemento do débito fiscal não se enquadra na hipótese do art. 135, III, do CTN para fins de redirecionamento da execução ao sócio-gerente; (ii) a dissolução irregular da sociedade inclui-se no conceito de "infração à lei" previsto no art. 135, *caput*, do CTN; e (iii) a certificação, no sentido de que a sociedade deixou de funcionar no seu domicílio fiscal sem comunicação aos órgãos competentes, gera presunção de dissolução irregular apta a atrair a incidência do art. 135, III, do CTN para redirecionar a execução ao sócio-gerente.

Com base nas conclusões de cada item, é possível afirmar com bastante segurança que:

a) a transferência de responsabilidade pelos créditos tributários não se processa pelo seu mero inadimplemento, e sim pela ocorrência de uma das hipóteses constantes do art. 135, *caput*, do CTN (excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos). Tal compreensão deságua na lógica de que a data da ocorrência do fato gerador ou do vencimento da obrigação tributária, à luz de referido dispositivo, em nada influenciam na determinação da responsabilidade tributária, pois o que interessa é a ocorrência do 'ilícito' administrativo/tributário (excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos); e

b) a ocorrência de dissolução irregular da sociedade ou de sua presunção (Súmula 435/STJ) inclui-se no conceito de infração de lei, autorizando o redirecionamento da execução fiscal tributária àquele sócio-gerente responsável pelo ato que culminou no encerramento das atividades empresariais em desacordo com a legislação empresarial ou na presunção de sua ocorrência. Assim, a responsabilidade tributária deve recair sobre aquele que deu ensejo à dissolução irregular ou a sua presunção que, sem sombra de dúvidas, corresponde ao sócio-gerente que, na oportunidade, estava no comando da entidade, independentemente da data do fato gerador da obrigação tributária ou do vencimento do débito fiscal correspondente.

### 3. Análise crítica da decisão

A importância do tema advém da controvérsia que reside sobre a questão ventilada no acórdão em testilha, posto que, no Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do que ocorre nos Tribunais Regionais Federais e, até mesmo, na primeira instância, não há unanimidade em torno da matéria.

Assim é que, contrariamente ao quanto decidido no Recurso Especial nº 1.520.257-SP, há inúmeras decisões judiciais que adotam o entendimento de que, nos casos de dissolução irregular de sociedade, a execução fiscal

somente pode ser direcionada para o sócio-gerente que, além de exercer ditos poderes de gerência no momento da dissolução irregular, também ostentava tal encargo quando da ocorrência do fato gerador ou do vencimento do crédito tributário. Em tais decisões, para o redirecionamento da execução fiscal, não basta o sócio-gerente exercer poderes de gerência quando da dissolução irregular ou de sua presunção, sendo necessário também que tal sócio-gerente tenha figurado no quadro societário, com poderes de gerência, na ocasião da ocorrência do fato gerador.

Aliás, diante da importância do tema e dos seus reflexos e, sobretudo, visando a afastar o dissenso que cerca a matéria, o Recurso Especial nº 1.645.333-SP foi elencado como representativo da controvérsia e inserido no rito dos recursos repetitivos.

### 3.1. Tratamento doutrinário a respeito do tema

Primeiramente, cumpre salientar que, para financiar a sua atividade e viabilizar a implementação de políticas públicas, os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) necessitam de recursos, sendo certo que a receita tributária é uma das fontes primordiais para tal desiderato.

Destarte, a arrecadação tributária se constitui em um dos sustentáculos da atividade estatal e, por essa razão, faz-se imprescindível a atuação do Estado de forma a evitar a evasão fiscal.

Em que pese o princípio de separação patrimonial entre pessoas jurídicas e pessoas físicas, fato é que tal corolário não pode ser utilizado de má-fe, dolosamente ou de forma fraudulenta, para lesar o Erário Público. Daí decorrem as disposições legais que prescrevem a responsabilidade de terceiros, dentre os quais os sócios das pessoas jurídicas.

Nessa esteira, a responsabilidade tributária de terceiros, inculpada nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, tem recebido tratamento doutrinário extensivo, mormente por tratar de um tema de suma importância

nos dias atuais, em que muito se discute a responsabilidade dos sócios, administradores e gerentes de pessoas jurídicas.

Em matéria tributária, a esse respeito, confira-se o disposto no artigo 134, inciso VII, abaixo transcrito:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

[...]

VII – os sócios, 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.

Assim, nos termos do artigo 134, a responsabilidade solidária dos sócios, na hipótese de liquidação de sociedade de pessoas, exsurge mediante a ocorrência de dois fatos: (i) a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, *in casu* pela pessoa jurídica e (ii) pelas intervenções ou omissões em que os sócios hajam sido responsáveis.

Note-se que os sócios aos quais se atribui responsabilidade, no caso de liquidação da pessoa jurídica, são aqueles das sociedades de pessoas, afastando-se, assim, a aplicabilidade dessa regra aos sócios das sociedades de capital.

Aqui cabe a distinção entre as duas modalidades de sociedade. Enquanto nas sociedades de pessoas a figura do sócio assume posição central, em razão de suas qualificações e qualidades subjetivas, nas sociedades de capital, “o ponto de gravidade da sociedade não reside na qualificação subjetiva do sócio, mas sim na sua capacidade de investimento. A importância está na contribuição do sócio para a formação do capital social [...]”<sup>157</sup>.

Aliás, cumpre salientar que o artigo 134, ao tornar o sócio responsável pelo descumprimento de obrigação principal, o faz mediante o instituto da responsabilidade solidária.

Para Leandro Paulsen, porém, não se trata de responsabilidade solidária, mas de responsabilidade subsidiária, haja vista que a

---

<sup>157</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 945.

responsabilidade do sócio somente se manifesta diante da impossibilidade de adimplemento por parte do contribuinte pessoa jurídica. É dizer, do sócio somente será exigida a obrigação principal, se o contribuinte pessoa jurídica deixar de adimpli-la<sup>158</sup>.

No mesmo sentido, Eduardo Marcial Ferreira Jardim pondera que apesar da nomenclatura adotada pelo legislador, a hipótese do artigo 134 é de responsabilidade subsidiária, pois, somente após constatada a impossibilidade de exigir do contribuinte o tributo, é que o terceiro será alçado à posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária<sup>159</sup>.

Luciano Amaro igualmente informa que:

O artigo 134 arrola como de responsabilidade *solidária* situações que, [...], configuram hipóteses de responsabilidade subsidiária, pois o dito responsável solidário só é chamado a satisfazer a obrigação 'nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte'.<sup>160</sup>

Como pondera Aliomar Baleeiro, o artigo 134 está em consonância com as leis comerciais, posto que:

elege como responsáveis tributários apenas os sócios nas sociedades de pessoas, que, à luz dos institutos de Direito Privado, já estão solidária e pessoalmente obrigadas pelos débitos sociais perante os credores [...]<sup>161</sup>.

Dessa forma, a responsabilidade prevista no artigo 134 recairá sobre os sócios que tenham atuado com desídia no exercício da função, mediante a prática de atos ou negócios jurídicos que tenham ocasionado a cobrança de tributos, os quais não possam ser satisfeitos pelo contribuinte pessoa jurídica. É dizer, a responsabilidade prevista no artigo 134 nasce do comportamento além ou aquém do agente em relação ao esperado e que traz como consequência a obrigação tributária.<sup>162</sup>

---

<sup>158</sup> PAULSEN, op. cit., p. 945.

<sup>159</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de direito financeiro e tributário. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 431.

<sup>160</sup> AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 340.

<sup>161</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 13. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1157.

<sup>162</sup> FUNARO, Hugo. Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no código tributário nacional. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 127-128.



Frise-se que, a despeito da regra contida no dispositivo legal em comento, o simples inadimplemento do crédito tributário não tem, por si só, o condão de atribuir a responsabilidade solidária ao sócio, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, com a edição da Súmula 430, que taxativamente dispõe que o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Convém ressaltar que, para a aplicação do inciso VII, do artigo 134, basta que a ação do sócio esteja inquinada de culpa (imperícia, imprudência ou negligência). Porém, em havendo dolo, torna-se aplicável a regra constante do artigo 135, também do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:  
I – as pessoas referidas no artigo anterior;  
II – os mandatários, prepostos e empregados;  
III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Nessa senda, nos termos do artigo 135, os sócios, os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado respondem pessoalmente pelo inadimplemento do crédito tributário, se este for resultante de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

A esse respeito, cite-se a lição de Aliomar Baleeiro:

[...] o terceiro que age com dolo, contrariando a lei, o mandato, o contrato social ou estatuto, dos quais decorrem os seus deveres, em relação ao contribuinte, de representação e administração, torna-se, no lugar do próprio contribuinte, o único responsável pelos tributos decorrentes daquela infração.<sup>163</sup>

Aliás, para a aplicação do artigo 135, inciso III:

não basta que o sujeito seja sócio da pessoa jurídica devedora (e realizadora do fato jurídico-tributário), mas é necessário que seja diretor, gerente ou representante desta; em outros termos, é necessário que o sócio possua poderes de gestão/representação da pessoa jurídica<sup>164</sup>.

<sup>163</sup> BALEIRO, op. cit., p. 1159-1160.

<sup>164</sup> OLIVEIRA, Júlio M. de; REZENDE, Gabriel Caldiron. Responsabilidade tributária do sócio-diretor: lançamento, execução fiscal e desconsideração da personalidade jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). 50 anos do código tributário nacional. São Paulo: Noeses, 2016. p. 745.

Como destaca Hugo de Brito Machado:

[...] a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do artigo 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens alheios. Por isto a lei fala em *diretores, gerentes ou representantes*. Não em *sócios*. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta. Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.<sup>165</sup>

Como ensina Paulo de Barros Carvalho, “o administrador deve sempre agir com cuidado, diligência e probidade. Deve zelar pelos interesses e pela finalidade da sociedade [...]”<sup>166</sup>.

A esse respeito, é de se ponderar que a responsabilidade pessoal surge quando a atuação das pessoas elencadas no artigo 135, mediante a prática de ato, em nome de terceiros, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, estiver direcionada para a satisfação de interesses próprios. Caso a atuação tenha sido em atendimento aos interesses da pessoa jurídica, esta será a responsável, sem prejuízo da responsabilidade prevista no artigo 134.<sup>167</sup>

Nesse lanço, cabe traçar uma distinção entre os artigos 134 e 135 supracitados, pois enquanto no artigo 134 tem-se uma situação de responsabilidade solidária (ou subsidiária, conforme posição de grande parte da doutrina), na qual o sócio e o contribuinte figuram no polo passivo, no artigo 135 a responsabilidade é por substituição tributária, uma vez que as pessoas elencadas nos incisos I, II e III passam a ser responsabilizadas pessoalmente, em substituição ao contribuinte pessoa jurídica e, nessa situação, o débito é transferido ao terceiro, que passa a figurar como exclusivo responsável no polo passivo da demanda.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, o artigo 135 exclui a responsabilidade por “solidariedade” ou “subsidiariedade” do art. 134, para

---

<sup>165</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 37. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 164.

<sup>166</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 503.

<sup>167</sup> FUNARO, op. cit., p. 131.

imputar responsabilidade pessoal, plena e exclusiva aos terceiros indicados, quando estes agirem com manifesta malícia (*mala fides*) e praticarem ato ou fato inquinado por excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto<sup>168</sup>.

Destarte, ao discorrer sobre o tema, Marcos Vinicius Neder acrescenta que o artigo 135 contém norma sancionatória, punindo o gestor que, contra os interesses da sociedade, age com excesso de poderes ou mediante infração à lei, contrato social ou estatuto, cabendo-lhe arcar com o seu patrimônio pessoal. Nesse caso, pondera que, diante da prática de ato ilícito, na forma do artigo 135, não se cogita em solidariedade entre a pessoa jurídica e o sócio. O devedor, nesse caso, será o contribuinte ou o responsável, a depender das provas do ilícito.<sup>169</sup>

Na mesma linha de raciocínio, Renato Lopes Becho discorre que:

De fato, o artigo 135 já determina a responsabilidade *pessoal* do agente. Isso significa que, ao contrário do artigo 134, nos casos em que se aplicar o artigo 135, o *sujeito passivo da obrigação tributária* não poderá ser levado a responder pelo crédito tributário. A responsabilização pessoal dos agentes catalogados na norma afasta a responsabilidade inerente ao sujeito passivo quando do nascimento da obrigação tributária.<sup>170</sup>

Esse mesmo autor alerta, porém, que muitas vezes tal interpretação não é adotada pela Fazenda Pública, que prefere, em processos judiciais, manter tanto o contribuinte pessoa jurídica quanto os sócios no polo passivo. Tal postura, a seu ver, está equivocada por ferir a estrutura milenar de separação entre pessoa jurídica e pessoa física e, por essa razão, defende que deve haver critérios rígidos para que a cobrança do crédito tributário passe da pessoa jurídica para a pessoa física.<sup>171</sup>

Em se tratando, por sua vez, de hipótese de dissolução irregular de pessoa jurídica, a jurisprudência tem aplicado a regra do artigo 135 para

<sup>168</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Manual de direito tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 403.

<sup>169</sup> NEDER, Marcos Vinicius. Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade. In: BARRETO, Aires Fernandino. Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 511-512.

<sup>170</sup> BECHO, Renato Lopes. Sujeição passiva e responsabilidade tributária. São Paulo: Dialética, 2000. p. 178.

<sup>171</sup> Ibid., p. 174.

responsabilizar o sócio-gerente que tenha contribuído para a prática do ato tido como infração à lei. Aliás, a esse respeito, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, ao editar a Súmula 435.

Por essa razão, há quem entenda que o atual posicionamento do STJ, consubstanciado na Súmula 435 e na aplicação do artigo 135, é inconsistente, pois apesar de a dissolução irregular da sociedade ser considerada um ato contrário à lei, tal fato por si só não dá causa à obrigação tributária, não podendo ensejar redirecionamento da execução fiscal ao sócio. Quando muito, poder-se-ia cogitar a aplicação do artigo 134, VII<sup>172</sup>.

Hugo de Brito Machado, por sua vez, entende acertada a decisão de responsabilizar os sócios-gerentes, diretores e administradores pelas dívidas tributárias da sociedade, cuja dissolução tenha ocorrido irregularmente, por entender que, em tais casos, há presunção de que tais pessoas tenham se apropriado dos bens da sociedade.<sup>173</sup>

### 3.2. Evolução jurisprudencial a respeito do tema no Poder Judiciário

Inicialmente, a jurisprudência pátria, ao agasalhar a responsabilidade objetiva, adotou o entendimento de que o simples não pagamento do tributo, pelo contribuinte pessoa jurídica, ensejava a responsabilização dos sócios, independentemente de estes terem agido ou se omitido, culposa ou dolosamente, pois entendia-se que o inadimplemento quanto ao pagamento de tributo era infração à lei e, portanto, enquadrado como hipótese de aplicação do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, nos termos da ementa do Recurso Especial nº 132.256-MG, abaixo transcrita.

Acórdão – Ementa – Ausência – Perícia – Indeferimento – Prova – Ministério Público – Intervenção – Questão de fato – Sócios – Responsabilidade

[...]

Os sócios-gerentes que deixam de recolher os tributos devidos infringem a lei e são responsáveis pelo débito de sua empresa.

<sup>172</sup> OLIVEIRA; REZENDE, op. cit. p. 757.

<sup>173</sup> MACHADO, op. cit., p. 165.

Recurso improvido.

Em seu voto, exarado no Acórdão supra indicado, o Ministro Garcia Vieira responsabilizou os sócios-gerentes pelo débito tributário da empresa, por entender que o não recolhimento de tributo configuraria infringência à lei, sendo, portanto, aplicável o quanto disposto no artigo 135, III.

Assinale-se que, á época, vigia também o posicionamento de que para ser responsável pelo não recolhimento de tributo, o sócio gerente havia que figurar com tal qualidade por ocasião do fato gerador do tributo, conforme ementa do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 314.836-RS a seguir transcrita.

PROCESSUAL CIVIL - TRIBUTÁRIO - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE PELO NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS - INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 135, INCISO III DO CTN - RECURSO ESPECIAL - DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA.

É pacífico no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que os diretores, gerentes são pessoalmente responsáveis pelos impostos devidos pela empresa da qual eram sócios, com fatos geradores da época em que pertenciam à sociedade, e a falta de recolhimento de tributos constitui infração à lei.

[...].

Tal posicionamento, entretanto, foi modificado em 2001, por ocasião do julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 174.532-PR, que passou a entender cabível a responsabilização dos sócios-gerentes pelas obrigações tributárias da sociedade, quando estes houvessem praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, tal como reza o artigo 135, III.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.

2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são

responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Embargos de Divergência rejeitados.

Da análise da ementa retromencionada, extraem-se duas conclusões. Em primeiro lugar, o STJ passou a esposar a posição de que o simples inadimplemento de obrigação tributária não se constitui em infração à lei, deixando, assim, de ensejar tal fato a responsabilização do sócio-gerente. Como segundo aspecto interpretativo, tem-se que a responsabilização do sócio-gerente, nos termos do artigo 135, inciso III, somente se manifestaria quando decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sendo a dissolução irregular da sociedade considerada infração à lei e, por conseguinte, capaz de ensejar a responsabilização do sócio-gerente.

A partir de então, o Superior Tribunal de Justiça acabou firmando seu posicionamento, dando ensejo à edição da Súmula 430, segundo a qual o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

No que tange ao redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, em caso de dissolução irregular da sociedade, o STJ já firmou entendimento em 2010, através da edição da Súmula 435, que taxativamente dispõe que se presume dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

Entretanto, é de se ressaltar que a Súmula 435 do STJ nada informa sobre a vinculação da responsabilidade do sócio-gerente quanto à data do fato gerador ou do vencimento do tributo.

Consequentemente, remanescem no STJ dois diferentes entendimentos quanto à possibilidade de redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, quando este, apesar de ostentar tal posição quando da dissolução irregular da sociedade, não ocupe esse encargo por ocasião da ocorrência do fato gerador do tributo ou do seu vencimento.

Assim, em uma das vertentes, o STJ entende somente ser possível o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente responsável pela empresa ao tempo em que ocorreu a dissolução irregular, nos casos em que os fatos geradores da obrigação exequenda eram concomitantes à sua gerência. É dizer, nesse casos, o redirecionamento da execução fiscal exige que o sócio-gerente tenha ostentado tal encargo, tanto na dissolução irregular da sociedade, quanto no momento de ocorrência do fato gerador ou do vencimento do tributo. Nesse sentido, citem-se as ementas do AgRg no AREsp nº 790661-SP, do AgRg no REsp nº 1520299-SP e do AgRg no AREsp nº 707162-BA abaixo colacionadas.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. SÓCIOS QUE NÃO INTEGRAVAM A SOCIEDADE EMPRESÁRIA À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. Não é possível o redirecionamento da execução fiscal a sócio que não integrava a sociedade empresária à época da ocorrência dos fatos geradores, porquanto o redirecionamento em tal hipótese pressupõe o exercício de gerência pelo sócio da empresa à época da ocorrência dos fatos geradores das obrigações e da dissolução irregular da empresa. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça: AgRg no AREsp 659.003/RS, Rel. Ministra Marga Tessler (Juíza Federal convocada do TRF 4ª Região), Primeira Turma, DJe 29/05/2015 e AgRg no REsp 1486839/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10/12/2014.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. SÓCIO QUE NÃO INTEGRAVA A GERÊNCIA DA SOCIEDADE QUANDO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ.

1. Na hipótese dos autos, a Corte de origem foi bastante clara ao informar, consoante orientação do Superior Tribunal de Justiça, que o redirecionamento da execução pressupõe a permanência do sócio na administração da empresa ao tempo da ocorrência do fato gerador e da dissolução irregular.

2. In casu, não há como avaliar se os referidos sócios participavam da administração da empresa quando da ocorrência do fato gerador ou da dissolução sem reexaminar o contexto fático-probatório. Incidência da Súmula 7/STJ. Precedentes.



## 3. Agravo Regimental não provido.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. AUSÊNCIA DE PODER DE GERÊNCIA À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça definiu as seguintes orientações: (a) o redirecionamento da execução fiscal ao sócio, em razão de dissolução irregular da empresa, pressupõe a respectiva permanência no quadro societário ao tempo da dissolução; e (b) o redirecionamento não pode alcançar os créditos cujos fatos geradores são anteriores ao ingresso do sócio na sociedade.

2. Na situação em que fundamentado o pedido de redirecionamento da execução fiscal na dissolução irregular da empresa executada, é imprescindível que o sócio contra o qual se pretende redirecionar o feito tenha exercido a função de gerência no momento dos fatos geradores e da dissolução irregular da sociedade. Precedentes: AgRg no REsp nº 1.497.599/SP, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 26/02/2015; AgRg no Ag nº 1.244.276/SC, Relator Ministro Sérgio Kukina, DJe 04/03/2015; e AgRg no AREsp 360.313/RJ, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 01/06/2015.

3. Agravo regimental não provido.

Por outro lado, uma parte da jurisprudência do STJ se filia ao entendimento de que é possível redirecionar a execução fiscal contra o sócio que exercia a administração por ocasião da dissolução irregular da sociedade contribuinte, independentemente do momento da ocorrência do fato gerador ou da data do vencimento do tributo, conforme demonstram as ementas a seguir transcritas, relativas ao AgRg no REsp nº 1351468-RS, AgRg no REsp nº 1545342-GO e AgRg no AREsp nº 617237-SC.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ART. 135 DO CTN. PRESUNÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR NOS TERMOS DA SÚMULA 435/STJ. REDIRECIONAMENTO AO SÓCIO-GERENTE QUE EXERCIA ESSE ENCARGO POR OCASIÃO DO ATO PRESUMIDOR DA DISSOLUÇÃO. POSSIBILIDADE. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR OU VENCIMENTO DO TRIBUTO.

1. A Segunda Turma desta Corte, por ocasião da apreciação do REsp 1.520.257/SP, firmou entendimento de que o redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da sociedade ou de sua presunção, deve recair sobre o sócio-gerente que se encontrava no comando da entidade no momento da dissolução irregular ou da ocorrência de ato que presuma a sua materialização, nos termos da Súmula 435/STJ, sendo irrelevantes a data do surgimento da obrigação tributária (fato gerador), bem como o vencimento do respectivo débito fiscal.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO QUE DETINHA PODERES DE GESTÃO À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR



DA SOCIEDADE. IRRELEVÂNCIA DA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR OU DO VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO.

1. A jurisprudência dessa Segunda Turma do STJ entendia que, para que fosse possível o redirecionamento era necessário demonstrar que o sócio era detentor da gerência tanto na época da dissolução irregular da sociedade, como na época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

2. Recentemente, a Segunda Turma/STJ, no julgamento do REsp 1.520.257/SP, de relatoria do Ministro Og Fernandes, alterou o seu entendimento e passou a exigir, tão somente, a permanência do sócio na administração da sociedade no momento de sua dissolução irregular, se tornando irrelevante a data da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

3. O simples exercício da gerência, naturalmente, não implica responsabilidade para aquele dela encarregado. A sua responsabilidade somente é irradiada em caso de prática do ato ilícito. No caso da dissolução irregular, este é o ato infracional, que é desvinculado da obrigação tributária. O que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência da dissolução irregular nos termos da Súmula 435/STJ. É justamente essa desvinculação que torna irrelevante perquirir quem exercia a gerência da empresa na data de ocorrência do fato gerador.

4. Assim, o atual entendimento dessa Segunda Turma para autorizar o redirecionamento da execução fiscal em face do sócio é no sentido de que basta a verificação do responsável pela gerência da empresa ao tempo em que ocorreu a dissolução irregular, ou seja, ainda que a gerência seja posterior à data de ocorrência do fato gerador.

5. Agravo regimental não provido.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE. REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. CONDIÇÃO: EXERCÍCIO DA ADMINISTRAÇÃO DA SOCIEDADE, NO MOMENTO DA SUA DISSOLUÇÃO IRREGULAR. EXERCÍCIO DO ENCARGO, QUANDO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO SONEGADO OU DO SEU VENCIMENTO. IRRELEVÂNCIA. NOVA ORIENTAÇÃO PROMANADA DA SEGUNDA TURMA DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. A jurisprudência da Segunda Turma do STJ, até recentemente, lecionava que a autorização judicial do redirecionamento de Execução Fiscal, em face de sócio-gerente, estaria subordinada a dois requisitos cumulativos: a) que o referido sócio-gerente tivesse exercido o encargo, ao tempo em que se deu o inadimplemento do tributo; b) que o referido sócio-gerente tivesse permanecido no exercício do encargo, durante a dissolução irregular da sociedade.

II. Entretanto, a Segunda Turma do STJ veio a alterar, em parte, esse entendimento, de modo a condicionar a responsabilização pessoal de sócio-gerente a um único requisito, ou seja, encontrar-se o referido sócio no exercício da administração da sociedade, no momento da sua dissolução irregular.

III. Nos termos do mencionado precedente inovador, "o pedido de redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular ou em ato que presuma sua ocorrência - encerramento das atividades empresariais no domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes (Súmula 435/STJ) -, pressupõe a permanência do sócio na administração da sociedade no momento dessa dissolução ou do ato presumidor de sua ocorrência, uma vez que, nos termos do art. 135, caput, III, CTN, combinado com a orientação constante da Súmula 435/STJ, o que desencadeia a responsabilidade tributária é a infração de lei evidenciada na existência ou presunção de ocorrência de referido fato. Consideram-se irrelevantes para a definição da responsabilidade por dissolução irregular (ou sua presunção) a data da ocorrência do fato gerador da obrigação

tributária, bem como o momento em que vencido o prazo para pagamento do respectivo débito" (STJ, REsp 1.520.257/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/06/2015).

IV. Afirmado, no acórdão recorrido, que as ora agravadas não mais exerciam a gerência da sociedade, no momento de sua dissolução irregular - questão insuscetível de reexame, em sede de Especial, em face da Súmula 7/STJ -, segue-se a impossibilidade do deferimento do redirecionamento postulado.

V. Agravo Regimental improvido.

Aliás, em face da divergência acima demonstrada e com a finalidade de pacificar a jurisprudência do STJ, o Recurso Especial nº 1.645.333-SP foi erigido como representativo da controvérsia e incluído no rito dos recursos repetitivos. Sua ementa, abaixo transcrita, condensa a discussão em testilha.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PROPOSTA DE AFETAÇÃO DE RECURSO ESPECIAL. RITO DOS RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS. ARTS. 1.036, CAPUT E § 1º, 1.037 E 1.038 DO CPC/2015 C/C ART. 256-I DO RISTJ, NA REDAÇÃO DA EMENDA REGIMENTAL 24, DE 28/09/2016.

I. Delimitação da controvérsia, para fins de afetação da matéria ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do art. 1.036, caput e § 1º, do CPC/2015: "À luz do art. 135, III, do CTN, o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundado na hipótese de dissolução irregular da sociedade empresária executada ou de presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), pode ser autorizado contra: (i) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), e que, concomitantemente, tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador da obrigação tributária não adimplida; ou (ii) o sócio com poderes de administração da sociedade, na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência (Súmula 435/STJ), ainda que não tenha exercido poderes de gerência, na data em que ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido".

II. Recurso Especial afetado ao rito do art. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 256-I do RISTJ), na redação da Ementa Regimental 24, de 28/09/2016).

### 3.3. Posicionamento crítico

É de se notar que a jurisprudência atual trilha dois diferentes caminhos no tocante ao redirecionamento da execução fiscal em face do sócio-gerente, nos casos de dissolução irregular da sociedade.

O acórdão referente ao Recurso Especial nº 1.520.257-SP parece seguir uma linha que melhor que se coaduna aos ditames do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional e também mais consentânea ao posicionamento já sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça, pois ao prestigiar o conteúdo

da Súmula 430, não vincula o redirecionamento da execução fiscal ao momento da ocorrência do fato gerador do tributo ou do seu vencimento.

Em outras palavras, a seguir a linha do Recurso Especial em testilha, o redirecionamento da execução fiscal não se dá em virtude do inadimplemento do tributo exequendo, mas em decorrência da dissolução irregular da sociedade, esta sim considerada ato de infração à lei, na forma do artigo 135, inciso III e da Súmula 435.

#### **4. Conclusão**

Almejou o presente estudo uma análise detalhada do atual posicionamento doutrinário e jurisprudencial atinente ao redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente quando da dissolução irregular da sociedade, com base no que dispõe a legislação pátria quanto à responsabilização de terceiros.

Nesse intento, demonstrou-se o dissenso judicial que atualmente permeia a matéria, mormente quanto ao período de exercício pelo sócio-gerente de seu encargo.

Por derradeiro, procurou o presente estudo oferecer um panorama geral do tema que, como visto, sequer se encontra pacificado pelos tribunais pátrios, tanto que há recurso sobre a matéria, pendente de julgamento e inserido no rito dos recursos repetitivos.

#### **Referências Bibliográficas**

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. rev. atual. ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 02 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo em Recurso Especial nº 617237-SC. Agravante Estado de Santa Catarina e Agravado Mariana Brunel Alves Ramos e Outro. Relator Ministra Assusete Magalhães. 03 de setembro de 2015. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1438663&num\\_registro=201403001750&data=20150915&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1438663&num_registro=201403001750&data=20150915&formato=PDF). Acesso em: 02 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 314.836-RS. Agravante Roberto Sidney Davis Junior e Outro e Agravado Estado Do Rio Grande Do Sul. Relator Ministro Garcia Vieira. 25 de setembro de 2000. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=70778&num\\_registro=200000608254&data=20001030&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=70778&num_registro=200000608254&data=20001030&formato=PDF)>. Acesso em: 02 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 707162-BA. Agravante Fazenda Nacional e Agravados Alberto Bruno Sant'Anna Almeida e Outros. Relator Ministro Benedito Gonçalves. 23 de junho de 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1421723&num\\_registro=201501019375&data=20150804&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1421723&num_registro=201501019375&data=20150804&formato=PDF)>. Acesso em: 02 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 790.661-SP. Embargante Fazenda Nacional e Embargado Master Steel Acessórios Industriais Ltda. Relator Ministro Sérgio Kukina. 05 de novembro de 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1421723&num\\_registro=201501019375&data=20150804&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1421723&num_registro=201501019375&data=20150804&formato=PDF)>. Acesso em: 02 mai. 2018.

te=ITA&sequencial=1461430&num\_registro=201502492151&data=20151118&formato=PDF>. Acesso em: 02 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1520299-SP. Recorrente Fazenda Nacional e Recorrido Prohotel Comércio e Representações Ltda. – ME. Relator Ministro Herman Benjamin. 02 de junho de 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1414025&num\\_registro=201500547037&data=20150805&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1414025&num_registro=201500547037&data=20150805&formato=PDF)>. Acesso em 02 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1545342-GO. Embargante Domingos Fernando Mouro e Outro e Embargado Estado de Goiás. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. 17 de setembro de 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1443779&num\\_registro=201501822162&data=20150928&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1443779&num_registro=201501822162&data=20150928&formato=PDF)>. Acesso em: 02 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1351468-RS. Embargante Paulo Roberto Perim e Embargado Fazenda Nacional. Relator Ministro Og Fernandes. 06 de outubro de 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1450110&num\\_registro=201202264230&data=20151022&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1450110&num_registro=201202264230&data=20151022&formato=PDF)>. Acesso em: 02 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 174532-PR. Embargante Estado do Paraná e Embargado Cooperativa Agropecuária Centro Norte do Paraná Ltda. – Canorpa. Relator Ministro José Delgado. 18 de junho de 2001. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=48112&num\\_registro=200001211480&data=20010820&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=48112&num_registro=200001211480&data=20010820&formato=PDF)>. Acesso em: 03 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial nº 132.256-MG. Recorrente Distribel Distribuidora Triangulina de Bebidas Ltda. e Outros e Recorrido Fazenda

Pública do Estado de Minas Gerais. Relator Ministro Garcia Vieira. 18 de dezembro de 1997. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num\\_registro=199700341267&dt\\_publicacao=16-03-](https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199700341267&dt_publicacao=16-03-1998&cod_tipo_documento=&formato=PDF)

1998&cod\_tipo\_documento=&formato=PDF>. Acesso em: 02 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Recurso Especial nº 1.520.257-SP. Recorrente Fazenda Nacional e Recorrido Info - On Line Informatica Ltda. Relator Ministro Og Fernandes. 16 de junho de 2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1417508&num\\_registro=201500530663&data=20150623&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1417508&num_registro=201500530663&data=20150623&formato=PDF)>. Acesso em: 02 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Recurso Especial nº 1.645.333-SP. Recorrente Fazenda Nacional e Recorrido Won Telecom Comércio de Equipamentos e Celulares Ltda. Relatora Ministra Assusete Magalhães. 09 de agosto de 2017. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1623665&num\\_registro=201603209856&data=20170824&formato=PDF](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1623665&num_registro=201603209856&data=20170824&formato=PDF)>. Acesso em: 02 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Súmula nº 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?processo=430&b=SUMU&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Súmula nº 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar defuncionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?processo=435&b=SUMU&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1>>. Acesso em: 02 mai. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 403.

FUNARO, Hugo. *Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no código tributário nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 37. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2016.

OLIVEIRA, Júlio M. de; REZENDE, Gabriel Caldiron. Responsabilidade tributária do sócio-diretor: lançamento, execução fiscal e desconsideração da personalidade jurídica. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *50 anos do código tributário nacional*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 731-766.

NEDER, Marcos Vinícius. Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade. In: BARRETO, Aires Fernandino. *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 492-515.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.



## ESTUDO SOBRE A CONTROVÉRSIA RELATIVA AO PROTESTO DA CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA NO STJ

*Mayra Pino Bonato*<sup>174</sup>

**SUMÁRIO:** 1. Descrição do REsp nº 1.126.515-PR e andamentos processuais do REsp nº 1.684.690-SP; 2. Fundamentos inseridos no voto do relator e postura pretoriana; 3. Reflexões, críticas e visão doutrinal; 4. Posição adotada; 5. Conclusões. 6. Referências Bibliográficas.

### **1. Descrição do REsp nº 1.126.515-PR e andamentos processuais do REsp nº 1.684.690-SP**

Há poucos anos atrás, o Superior Tribunal de Justiça (STJ)<sup>175</sup>, por suas Primeira e Segunda Turmas, vinha se manifestando no sentido de que as Fazendas Públicas não têm interesse em protestar a Certidão de Dívida Ativa (CDA) perante os Tabeliões de Protestos para a satisfação do crédito tributário, porquanto o título já pressupõe certeza e liquidez, confere publicidade à inscrição do débito em dívida ativa, bem como não se reveste de natureza cambiária.

---

<sup>174</sup> Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudo Tributários - IBET. Advogada. Currículo Lattes disponível em: <<http://lattes.cnpq.br/0980480539827809>>.

<sup>175</sup> (i) AgRg no REsp nº 1277348-RS, Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, Segunda Turma, DJe 13.06.2012; (ii) AgRg no Ag nº 1316190-PR, Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 25.05.2011; (iii) AgRg no REsp nº 1120673-PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 21.02.2011; (iv) AgRg no Ag nº 1172684-PR, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 05.08.2010, DJe de 03.09.2010; (v) AgRg no Ag nº 936.606-PR, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 06.05.2008, DJe de 04.06.2008; (vi) REsp nº 287824-MG, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 20.10.2005, DJU de 20.02.2006; e (vii) REsp nº 1.093.601-RJ, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 18.11.2008, DJe de 15.12.2008.



Todavia, no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.126.515-PR, de Relatoria do Ministro Herman Benjamin, datado de 03.12.2013, a Segunda Turma entendeu pela expressa “superação da jurisprudência do STJ” e passou a admitir o protesto da CDA. O recurso chegou a ser submetido à sistemática do então vigente artigo 543-C do Código de Processo Civil (CPC) de 1973 — recurso especial representativo de controvérsia jurídica — sendo posteriormente cancelada a indicação por não haver, à época, “expressiva quantidade de precedentes das Turmas que compõem a Seção de Direito Público enfrentando essa questão”.

Recentemente — 23.03.2018 — o STJ afetou o REsp nº 1.684.690-SP<sup>176</sup> (Tema nº 777), que versa sobre a tese controvertida “legalidade do protesto da CDA, no regime da Lei 9.492/1997”, ao rito dos recursos repetitivos, nos termos do artigo 1.036 do CPC de 2015, determinando a suspensão de todos os processos pendentes que versam sobre a questão<sup>177</sup>. O Relator do REsp nº 1.684.690-SP também é o Ministro Herman Benjamin e certamente haverá impacto dos fundamentos do acórdão proferido no REsp nº 1.126.515-PR, motivo pelo qual consideramos oportuno trazê-lo ao debate, sob pena da sua extensão ofender diversos ditames legais e direitos dos contribuintes.

O acórdão do REsp nº 1.126.515-PR restou assim ementado:

*PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. PROTESTO DE CDA. LEI 9.492/1997. INTERPRETAÇÃO CONTEXTUAL COM A DINÂMICA MODERNA DAS RELAÇÕES SOCIAIS E O "II PACTO REPUBLICANO DE ESTADO POR UM SISTEMA DE JUSTIÇA MAIS ACESSÍVEL, ÁGIL E EFETIVO". SUPERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.*

*1. Trata-se de Recurso Especial que discute, à luz do art. 1º da Lei 9.492/1997, a possibilidade de protesto da Certidão de Dívida Ativa (CDA), título executivo extrajudicial (art. 586, VIII, do CPC) que aparelha a Execução Fiscal, regida pela Lei 6.830/1980.*

*2. Merece destaque a publicação da Lei 12.767/2012, que promoveu a inclusão do parágrafo único no art. 1º da Lei 9.492/1997, para*

<sup>176</sup> Ementa: “RECURSOS ESPECIAIS REPRESENTATIVOS DE CONTROVÉRSIA. RITO DOS ARTIGOS 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015. RESP 1.684.690/SP E RESP 1.686.659/SP. ADMISSÃO. 1. Admitida a afetação da seguinte questão controvertida: “legalidade do protesto da CDA, no regime da Lei 9.492/1997”. 2. Autorização do colegiado ao Relator para selecionar outros recursos que satisfaçam os requisitos para representarem a controvérsia. 3. Recursos submetidos ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015”.

<sup>177</sup> Após a publicação do acórdão em 23.03.2018, em 02.04.2018 foram intimados o Ministério Público Federal e a Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, bem como juntada certidão de comunicações sobre a afetação do recurso ao rito do artigo 1.036 do CPC de 2015 ao Presidente do STJ, aos Ministros componentes do órgão julgador e aos Tribunais de origem.

*expressamente consignar que estão incluídas "entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas".*

*3. Não bastasse isso, mostra-se imperiosa a superação da orientação jurisprudencial do STJ a respeito da questão.*

*4. No regime instituído pelo art. 1º da Lei 9.492/1997, o protesto, instituto bifronte que representa, de um lado, instrumento para constituir o devedor em mora e provar a inadimplência, e, de outro, modalidade alternativa para cobrança de dívida, foi ampliado, desvinculando-se dos títulos estritamente cambiários para abranger todos e quaisquer "títulos ou documentos de dívida". Ao contrário do afirmado pelo Tribunal de origem, portanto, o atual regime jurídico do protesto não é vinculado exclusivamente aos títulos cambiais.*

*5. Nesse sentido, tanto o STJ (RESP 750805/RS) como a Justiça do Trabalho possuem precedentes que autorizam o protesto, por exemplo, de decisões judiciais condenatórias, líquidas e certas, transitadas em julgado.*

*6. Dada a natureza bifronte do protesto, não é dado ao Poder Judiciário substituir-se à Administração para eleger, sob o enfoque da necessidade (utilidade ou conveniência), as políticas públicas para recuperação, no âmbito extrajudicial, da dívida ativa da Fazenda Pública.*

*7. Cabe ao Judiciário, isto sim, examinar o tema controvertido sob espectro jurídico, ou seja, quanto à sua constitucionalidade e legalidade, nada mais. A manifestação sobre essa relevante matéria, com base na valoração da necessidade e pertinência desse instrumento extrajudicial de cobrança de dívida, carece de legitimação, por romper com os princípios da independência dos poderes (art. 2º da CF/1988) e da imparcialidade.*

*8. São falaciosos os argumentos de que o ordenamento jurídico (Lei 6.830/1980) já instituiu mecanismo para a recuperação do crédito fiscal e de que o sujeito passivo não participou da constituição do crédito.*

*9. A Lei das Execuções Fiscais disciplina exclusivamente a cobrança judicial da dívida ativa, e não autoriza, por si, a insustentável conclusão de que veda, em caráter permanente, a instituição, ou utilização, de mecanismos de cobrança extrajudicial.*

*10. A defesa da tese de impossibilidade do protesto seria razoável apenas se versasse sobre o "Auto de Lançamento", esse sim procedimento unilateral dotado de eficácia para imputar débito ao sujeito passivo.*

*11. A inscrição em dívida ativa, de onde se origina a posterior extração da Certidão que poderá ser levada a protesto, decorre ou do exaurimento da instância administrativa (onde foi possível impugnar o lançamento e interpor recursos administrativos) ou de documento de confissão de dívida, apresentado pelo próprio devedor (e.g., DCTF, GIA, Termo de Confissão para adesão ao parcelamento, etc.).*

*12. O sujeito passivo, portanto, não pode alegar que houve "surpresa" ou "abuso de poder" na extração da CDA, uma vez que esta pressupõe sua participação na apuração do débito. Note-se, aliás, que o preenchimento e entrega da DCTF ou GIA (documentos de confissão de dívida) corresponde integralmente ao ato do emitente de cheque, nota promissória ou letra de câmbio.*

*13. A possibilidade do protesto da CDA não implica ofensa aos princípios do contraditório e do devido processo legal, pois subsiste, para todo e qualquer efeito, o controle jurisdicional, mediante provocação da parte interessada, em relação à higidez do título levado a protesto.*

*14. A Lei 9.492/1997 deve ser interpretada em conjunto com o contexto histórico e social. De acordo com o "II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo", definiu-se como meta específica para dar agilidade e efetividade à prestação jurisdicional a "revisão da legislação referente à cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública, com vistas à racionalização dos procedimentos em âmbito judicial e administrativo".*

15. Nesse sentido, o CNJ considerou que estão conformes com o princípio da legalidade normas expedidas pelas Corregedorias de Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e de Goiás que, respectivamente, orientam seus órgãos a providenciar e admitir o protesto de CDA e de sentenças condenatórias transitadas em julgado, relacionadas às obrigações alimentares.

16. A interpretação contextualizada da Lei 9.492/1997 representa medida que corrobora a tendência moderna de intersecção dos regimes jurídicos próprios do Direito Público e Privado. A todo instante vem crescendo a publicização do Direito Privado (iniciada, exemplificativamente, com a limitação do direito de propriedade, outrora valor absoluto, ao cumprimento de sua função social) e, por outro lado, a privatização do Direito Público (por exemplo, com a incorporação – naturalmente adaptada às peculiaridades existentes – de conceitos e institutos jurídicos e extrajurídicos aplicados outrora apenas aos sujeitos de Direito Privado, como, e.g., a utilização de sistemas de gerenciamento e controle de eficiência na prestação de serviços).

17. Recurso Especial provido, com superação da jurisprudência do STJ.

Após o voto-vista da Ministra Eliana Calmon, acompanhando o voto do Relator Ministro Herman Benjamin — o qual será analisado no item subsequente — a Segunda Turma do STJ, por unanimidade, deu provimento ao REsp do Município de Londrina-PR, que questionava decisão do Tribunal de Justiça do Paraná no sentido de que seriam vedados os protestos de títulos que não fossem cambiais. Além da Ministra Eliana Calmon (voto-vista), participaram do julgamento do REsp nº 1.126.515-PR, os Ministros Og Fernandes, Mauro Campbell Marques e Humberto Martins. O acórdão transitou em julgado em 17.02.2014, ocasião em que os autos foram remetidos ao Tribunal de origem.

## **2. Fundamentos insertos no voto do relator e postura pretoriana**

O Ministro Herman Benjamin, relator do REsp nº 1.126.515-PR, iniciou o seu voto afirmando que “a entrada em vigor da Lei 9.492/1997 (...) não sensibilizou, em um primeiro momento, o Poder Judiciário, que, preso às antigas concepções e insensível à dinâmica das relações jurídicas, permaneceu hostil à utilização do protesto da Certidão da Dívida Ativa”.

Sob a nova ótica, afirmou o Ministro Relator que a Lei nº 9.492/1997 não vincula o protesto exclusivamente aos títulos de natureza cambial e que este, “além de representar instrumento para constituir em mora e/ou

comprovar a inadimplência do devedor, é meio alternativo para o cumprimento da obrigação”.

Para o Relator, Ministro Herman Benjamin, o CPC — com referência ao de 1973, artigo 586, inciso VIII — e a Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/1980) atribuem exequibilidade à CDA, qualificando-a como título executivo extrajudicial apto a viabilizar o imediato ajuizamento da execução fiscal, motivo pelo qual “efetivamente não haveria necessidade do protesto”. Contudo, o voto é fundamentado na tendência do Fisco “de adotar o protesto como meio alternativo para buscar, extrajudicialmente, a satisfação de sua pretensão creditória” principalmente para “extinguir Execuções Fiscais de ‘baixo valor’, por suposta falta de interesse processual”, então irremediável pelo Poder Judiciário.

Assentou o voto, outrossim, na condição de que o crédito tributário, com a situação posterior de inscrição em dívida ativa, não é constituído unilateralmente, validando-se o protesto da futura certidão:

*Esta última nunca é feita “de surpresa”, sem o conhecimento do sujeito passivo. A inscrição em dívida ativa ou decorre de um lançamento de ofício, no qual são assegurados o contraditório e a ampla defesa (impugnação e recursos administrativos), ou de confissão de dívida pelo devedor.*

A interpretação judicial da Lei nº 9.492/1997 ainda se fixou no “II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo”, publicado no DOU de 26.05.2009, como “instrumento voltado a fortalecer a proteção aos direitos humanos, a efetividade da prestação jurisdicional, o acesso universal à Justiça e também o aperfeiçoamento do Estado Democrático de Direito e das instituições do Sistema de Justiça”.

Nesse ponto, o voto é embasado no pronunciamento do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) de que as normas expedidas pelas Corregedorias de Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e de Goiás que, respectivamente, orientam seus órgãos a providenciar e admitir o protesto da CDA e de sentenças condenatórias transitadas em julgado, relacionadas às obrigações alimentares, não afrontam o princípio da legalidade.

Também, para o Relator Ministro Herman Benjamin, “o legislador instituiu outras modalidades que visam conferir solução extrajudicial, ou simples medidas de ampliação de meios, para a arrecadação dos créditos públicos”, citando como exemplo a transferência de sigilo bancário, o arrolamento de bens e o parcelamento da dívida ativa. No seu entendimento — acompanhado pelos demais Ministros da Segunda Turma do STJ — “os princípios do contraditório e do devido processo legal são garantidos, pois subsistirá o controle judicial quanto à higidez do protesto da CDA”.

Ao final do seu voto, houve destaque do acréscimo do parágrafo único ao artigo 1º da Lei nº 9.492/1997 pela Lei nº 12.767/2012, que de modo expresso passou a prescrever que a CDA pode ser levada a protesto.

Com esses importantes destaques e com o devido respeito ao entendimento do Tribunal Superior, passamos às notas críticas sobre o protesto da CDA, com especial dedicação ao âmbito infralegal e a sua correlação na doutrina, num liame material importante entre a finalidade do instituto e as possíveis consequências dessa medida fazendária.

### 3. Reflexões, críticas e visão doutrinal

O ato do protesto é regulamentado pela Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, que assim dispõe:

*Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.*

*Parágrafo único. Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas. (Incluído pela Lei nº 12.767, de 2012)*

Entendemos relevante iniciarmos as reflexões sobre o protesto da CDA previsto na Lei nº 9.492/1997 — em especial por meio do seu parágrafo único, incluído pela Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012 — por sua inconstitucionalidade formal em face da violação do processo legislativo e dos artigos 59 e 62 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

(CRFB/1988), porquanto a Lei nº 12.767 decorreu da Medida Provisória nº 577/2012 que apenas versava “sobre a extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço e sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica”, sem predizer sobre o protesto da CDA.

Nesse ponto, é imprescindível mencionar que antes da indicação do REsp nº 1.684.690-SP como representativo de controvérsia, o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a constitucionalidade do artigo 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.492/1997 no que prevê a inclusão da CDA no rol dos títulos sujeitos a protesto, abstraindo a inconstitucionalidade formal mencionada e diversos ditames constitucionais — ADI nº 5.135/DF, julgada em 09.11.2016, DJe de 06.02.2018<sup>178</sup>.

Quando da proposta de afetação do REsp nº 1.684.690-SP, o Ministro Sérgio Kukina apontou revelar-se “de pouco efeito prático, notadamente pela circunstância de que o Supremo Tribunal Federal já teve o ensejo de afirmar a constitucionalidade do art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.492/97” e que tal decisão “ostenta caráter vinculante para todas as instâncias judiciais, nos termos do art. 102, § 2º, da CF e art. 927, I, CPC/2015”.

Em atenção às observações feitas pelo Ministro Sérgio Kukina, o Relator do REsp nº 1.684.690-SP, Ministro Herman Benjamin, registrou que a fundamentação dos acórdãos que deram origem aos recursos cuja afetação se

---

<sup>178</sup> Merecem destaques partes dos votos vencidos, proferidos pelos Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin, e Ricardo Lewandowski: “Acolho o pedido formulado quanto ao vício formal. E insistirei nessa tecla – sempre e sempre: há de haver correlação mínima entre o conteúdo da medida provisória e o da Lei de conversão, viabilizada a emenda, desde que guardados parâmetros. (...) No caso concreto, ante o parágrafo único da Lei em comento, a finalidade – como ressaltai, a partir do princípio determinismo – do protesto foi única: não foi tornar conhecida, do devedor, a dívida, porque teria a Fazenda o executivo fiscal, com a intimação do devedor, podendo ele exercer os direitos alusivos à defesa previstos na Lei nº 6.830/1980. A finalidade foi única: a coação – como reconhecido, com honestidade intelectual, da tribuna – do devedor, porque, evidentemente, tendo em conta as repercussões nefastas tende a correr, nessa indução imprópria, liquidando o débito. (...) Julgo procedente o pedido formulado, quer sob o ângulo formal, quer sob o material, sem impor custas à Fazenda.” (Ministro Marco Aurélio); “O protesto de certidão de dívida ativa configura ilegítima sanção política violadora da livre atividade econômica lícita (art. 170, parágrafo único, CRFB), razão pela qual, ante a incompatibilidade com o texto constitucional, há inconstitucionalidade material” (Ministro Edson Fachin); e “(...)entendo que, de certo modo, a posição que o Supremo Tribunal Federal aparentemente vai tomar daqui por diante é uma decisão que, de certa maneira, discrepa dos posicionamentos anteriores da Corte. A Corte sempre entendeu que é inconstitucional compelir os contribuintes a pagar os impostos, sem o devido processo legal, por tratar-se de uma sanção política.” (Ministro Ricardo Lewandowski).



encontra em votação, relaciona exclusivamente à exegese da lei federal, concluindo pela manutenção da afetação:

*Nos termos acima referidos, peço vênia ao e. Ministro Sérgio Kukina para consignar que, tecnicamente e mesmo no aspecto prático, persistem os motivos para o julgamento dos recursos interpostos no rito dos repetitivos (art. 1.036 e seguintes do CPC), uma vez que, além de a controvérsia tratar exclusivamente da interpretação de dispositivo de lei federal, extrai-se do Banco Nacional de Demandas Repetitivas e Precedentes Obrigatórios (portal eletrônico do CNJ), criado pela Resolução CNJ 235/13.7.2016, a existência de 709 feitos sobrestados aguardando o posicionamento do STJ, não havendo motivo para julgá-los um a um, quando é possível aplicar a técnica de solução de demandas repetitivas.*

*Com essas considerações, procedo ao aditamento do voto para fins de esclarecimento, mantendo a proposta de afetação.*

Concentramo-nos, então, na esfera infraconstitucional.

Acerca da natureza do protesto, deve-se fixar a premissa de que “o protesto deve-se definir como ato praticado pelo credor perante o competente cartório, para fins de incorporar ao título de crédito a prova de fato relevante para as relações cambiais”<sup>179</sup>. Ou seja, é por meio do protesto que os títulos de créditos, em geral, alcançam a certeza e liquidez necessárias para a sua execução, o que não ocorre com a CDA, porquanto são títulos executivos extrajudiciais produzidos unilateralmente pela Fazenda Pública — artigo 784, inciso IX, do CPC/2015.

Bem por isso a execução fiscal possui legislação específica, sendo a liquidez e a certeza do título executivo decorrentes da própria inscrição em dívida ativa, a teor do artigo 2º, §§ 3º e 4º da Lei nº 6.830/1980<sup>180</sup>, o que significa que o protesto da CDA é manifestamente desnecessário para que a Fazenda Pública execute o seu crédito judicialmente. A Lei de Execução Fiscal sequer prevê a possibilidade de protesto, ao contrário, o seu artigo 38 determina que:

<sup>179</sup> COELHO, Fábio Ulhôa. *Curso de direito comercial: direito da empresa*. vol. I, 16ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012, p. 497.

<sup>180</sup> “Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (...) § 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo; § 4º A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional”.

*A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.*

Sobre o protesto e a expedição de CDA, precisas são as considerações de Maurício Pereira Faro e Bernardo Motta Moreira<sup>181</sup>:

*não se deve confundir um procedimento (protesto) no direito civil com outro (expedição de CDA), tendo em vista a relação jurídica entre credor e devedor. Na seara do Direito Civil e Comercial a relação é eminentemente privada, ao passo que no Direito Tributário o vínculo é de Direito Público, com todas as consequências inerentes a este, dentre as quais a necessidade de agir em consonância com a Lei nº 6.830/80, observando os preceitos nela inseridos.*

Acerca dessas considerações, outra também não foi a conclusão Raphael Silva Rodrigues<sup>182</sup>, em estudo específico sobre o tema, ainda sob a vigência do CPC de 1973:

*Outra distinção da Certidão de Dívida Ativa em relação aos demais títulos executivos extrajudiciais, previstos no artigo 585, I a IV do CPC, está no fato de que ela é constituída unilateralmente pela Fazenda Pública. Isto quer dizer que o ato de inscrição é privativo e autônomo e se opera indiferentemente da concordância ou não do devedor, o que não ocorre nos títulos executivos extrajudiciais comuns.*

*Concluindo, a certidão de dívida ativa é um título executivo extrajudicial dotado de inúmeros privilégios, pois é o meio pelo qual a Fazenda Pública executa os seus créditos. E para promover ajuizamento da ação de execução fiscal, não é necessário o protesto da certidão de dívida ativa, haja vista que o Código de Processo Civil e a Lei de Execução Fiscal exigem que a ação de cobrança se fundamente em título líquido e certo.*

Portanto, com o devido acatamento, a afirmação do Ministro Herman Benjamin, Relator do RESp nº 1.126.515-PR de que “o protesto, além de representar instrumento para constituir em mora e/ou comprovar a inadimplência do devedor, é meio alternativo para o cumprimento da obrigação” é equivocada. Consoante estudado, o protesto da CDA não é

<sup>181</sup> FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. *O protesto de CDA como violação do princípio da preservação da empresa. In: Direito dos negócios aplicados*, volume III: do direito processual. Elias Marques de Medeiros Neto, Adalberto Simão Filho (coord). São Paulo: Almedina, 2016, p. 112.

<sup>182</sup> RODRIGUES, Raphael Silva. *Protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa (CDA): aspectos constitucionais, legais e processuais*. Revista Dialética de Direito Processual, v. 133, 2013, p. 106. Apud FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. *O protesto de CDA como violação do princípio da preservação da empresa. In: Direito dos negócios aplicados*, volume III: do direito processual. Elias Marques de Medeiros Neto, Adalberto Simão Filho (coord). São Paulo: Almedina, 2016, p. 119-120.



previsto na Lei de Execução Fiscal, alinhado justamente ao artigo 198 do CTN<sup>183</sup>, que preserva o sigilo fiscal.

Em sentido oposto a um dos fundamentos do STJ, Hugo de Brito Machado<sup>184</sup> lembra que não é necessário o protesto da CDA para que a Fazenda Pública induza o devedor em mora, caracterizando a medida como ato abusivo:

*O protesto de certidão de dívida ativa no caso consubstancia um evidente abuso porque absolutamente desnecessário para a propositura da execução fiscal. (...)*

*É indiscutível também que a Fazenda Pública não precisa protestar o seu título, vale dizer, a certidão de inscrição em dívida ativa, para que se configure a mora do contribuinte, isto é, para que tenha início a contagem de juros de mora. Realmente, o Código Tributário Nacional estabelece que o crédito não integralmente pago é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta no próprio Código ou em outra lei tributária. Assim, a Fazenda Pública também não precisa do protesto para induzir o devedor em mora.*

Lado outro, ainda que a previsão legal do protesto da CDA fosse válida, é incontestável que o seu escopo é aumentar a efetividade da arrecadação dos créditos fiscais, ou seja, uma efetiva coação indireta do contribuinte para saldar o tributo, sem que a Fazenda Pública se utilize de arcabouço jurídico-tributário próprio. É o que se extrai do voto do Ministro Herman Benjamin, Relator do REsp nº 1.126.515-PR, ao homologar a possibilidade “de adotar o protesto como meio alternativo para buscar, extrajudicialmente, a satisfação de sua pretensão creditória”.

Com efeito, o protesto da CDA se caracteriza como uma forma de sanção política<sup>185</sup> pela Fazenda Pública, como meio coercitivo e irrazoável, além de absolutamente ilegal. Trata-se de coação do contribuinte ao pagamento do crédito tributário — nem sempre devido — e não utilizado como mera publicidade do inadimplemento ou do descumprimento da

<sup>183</sup> “Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001)”.

<sup>184</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Protesto da certidão de dívida ativa*. RDDT, 07/2006, p. 130-134.

<sup>185</sup> As Súmulas nºs 70, 323 e 547 são demonstrações de vedação de sanção política pelo Supremo Tribunal Federal, por se tratarem de medidas coercitivas do recolhimento do crédito tributário que restringem direitos fundamentais dos contribuintes devedores de forma desproporcional e irrazoável.

obrigação tributária. O próprio STJ<sup>186</sup> se contrapõe ao decidido anteriormente e que estava em concordância com o disposto no artigo 204 do CTN:

*Se a CDA tem presunção relativa de certeza e liquidez, servindo inclusive se prova pré-constituída, o inadimplemento é caracterizado como elemento probante. Logo, falta interesse do Ente Público que justifique o protesto prévio da CDA para satisfação do crédito.*

Observe-se que, no âmbito privado, essa coerção é absolutamente razoável, porquanto o título é produzido bilateralmente pelas partes. Já no âmbito público manifesta concreto desvio de finalidade, pois apesar de em certas situações o contribuinte colaborar com o Fisco, a constituição do crédito com o seu respectivo controle de legalidade é atividade privativa das Fazendas Públicas. Consoante será demonstrado, constantemente há inscrição de débito decaído, liquidado, parcelado, inexigível em face de imunidade, contra sujeito passivo diverso da obrigação tributária, ou cuja pretensão fiscal somente seja viável afastar por meio de perícia judicial, seja contábil, ou seja técnica para demonstração do processo de produção industrial, da composição do produto industrializado, da mercadoria adquirida etc, motivo pelo qual, com o devido respeito, é vago afirmar que a inscrição do débito “nunca é feita ‘de surpresa’, sem o conhecimento do sujeito passivo” mais ainda afirmar que foram “assegurados o contraditório e a ampla defesa (impugnação e recursos administrativos)”.

Deste modo, para Luís Eduardo Schoueri<sup>187</sup> o protesto da CDA é despropositado e se caracteriza como sanção política, constringendo o contribuinte e acarretando diversos efeitos:

*Se à dívida inscrita o CTN reconhece presunção de certeza e liquidez, possibilitando sua cobrança mediante execução judicial, o seu protesto, por redundante em face dos atributos dados pelo Código à certidão, ganha ares de vera sanção política ao parecer menos preocupado em comprovar a inadimplência do contribuinte – já presumida líquida e certa – do que em impor a este, por via indireta, o recolhimento do tributo, constringido que estará pelo protesto e seus efeitos.*

<sup>186</sup> AgRg no Ag nº 936.606-PR, Relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 06.05.2008, DJe de 04.06.2008.

<sup>187</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 848.

Rui Barros Leal Farias<sup>188</sup>, em estudo específico sobre o protesto da CDA, partilha do mesmo entendimento:

*Evidentemente, portanto, a inocuidade e prejudicialidade aos contribuintes deriva da medida inconstitucional positiva no ordenamento jurídico do Estado brasileiro, desfigurando totalmente as garantias constitucionalmente previstas, justamente na busca de evitar o arbítrio estatal com interferência na atividade privada. As sanções políticas devem ser retiradas da ordem jurídica pátria, sob pena de o Estado deixar de utilizar os meios judiciais convencionais para a obtenção do seu crédito, passando a fazer manejo de medidas indiretas e conflitantes com a Constituição Federal. Mesmo que a princípio os instrumentos indiretos de cobrança surtam os efeitos desejados, de receber valores devidos à título de crédito tributário, a máxima maquiavélica de 'os fins justificam os meios' não deve prevalecer em face do princípio da proporcionalidade. Existem meios próprios para a cobrança dos créditos tributários, devendo os poderes estatais atentar para proliferação destas medidas inconstitucionais.*

Claudio Carneiro<sup>189</sup> também corrobora a coerção indireta por parte da Fazenda Pública, que por meio do protesto da CDA, interfere em atos da vida negocial privada:

*A Fazenda através do seu poder de autotutela tem legitimidade para promover a inscrição do crédito (inadimplido) em dívida ativa e ajuizar a respectiva execução fiscal, bastando para tanto a emissão da certidão de dívida ativa, que é o título executivo extrajudicial hábil para a propositura da ação executiva. Nesse sentido, entendemos que o protesto da certidão da dívida é um ato de coerção indireta por parte da Fazenda visando a cobrança de tributos através de interferências em atos da vida negocial privada em função do protesto da dívida tributária em cartório.*

De fato, a referida interferência em atos da vida negocial privada, por meio de protesto da CDA, é apta a ensejar prejuízos muitas vezes insanáveis às pessoas jurídicas e às pessoas físicas, tais como participar de licitações, concorrências públicas, firmar contratos, obter financiamentos, empréstimos, abrir contas, utilizar o limite do seu cheque especial, ter restituído o Imposto de Renda, dentre outros. Portanto, ofende direitos constitucionais dos contribuintes, em especial o da igualdade — já que nem todas as CDAs são levadas à protesto —; da dignidade; da privacidade; da autonomia patrimonial, da livre iniciativa, da livre concorrência e do combate contra o abuso do poder econômico.

<sup>188</sup> FARIAS, Rui Barros Leal. *A inconstitucionalidade do protesto de certidões da dívida ativa*. RDDT, 03/2006, p. 126.

<sup>189</sup> CARNEIRO, Claudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 839.

Cumpra registrar que a CDA levada a protesto sequer possibilita que o contribuinte exerça seu direito de defesa, por meio de ação própria prevista no artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais — os Embargos à Execução Fiscal. A violação também ao direito à ampla defesa e ao contraditório é clara, porquanto a própria Lei nº 9.492/1997<sup>190</sup> que regulamenta o protesto prevê o cancelamento do ônus apenas quando realizado o pagamento ou por meio de decisão judicial, o que reitera a coação ao pagamento do tributo e faz-se presumir a interposição de ação autônoma para discutir a falta de correlação do crédito tributário com o protesto realizado.

A isso o STJ não nega quando afirma que “subsistirá o controle judicial quanto à higidez do protesto da CDA”, porém, é evidente que ao ratificar a legitimidade do protesto da CDA, inúmeras ações serão propostas — como por exemplo a sustação do protesto, quando não conjuntamente com indenização pelo dano moral dele decorrente — sobrecarregando ainda mais o Poder Judiciário.

Frise-se que o ajuizamento de ação de sustação de protesto é manifestamente comum, porquanto a Fazenda Pública, apesar do necessário controle de legalidade para a inscrição do débito em dívida ativa (artigo 2º, § 3º da Lei nº 6.830/80 e artigo 142 do CTN)<sup>191</sup>, não raras as vezes exige crédito tributário indevido, tal como liquidado, parcelado, imune, em face de sujeito passivo diverso da obrigação etc. Vejamos os mais recentes exemplos:

*DECLARATÓRIA C.C. SUSTAÇÃO DE PROTESTO E INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS – IPTU – Município de Sorocaba - Exercício de 2014 – Imunidade de IPTU - Imóvel de propriedade da entidade assistencial, sem fins lucrativos e destinados a atividade essencial - Presunção que beneficia todo o patrimônio, que deve ser elidida pela Municipalidade e cujo ônus não se desincumbiu – Imunidade reconhecida – Protesto indevido que gera o direito de indenizar os danos morais por abalo a imagem, que afeta também as pessoas jurídicas – Valor adequado, que se presta a finalidade inibitória - Sentença que julgou procedente o pedido mantida - Recurso oficial não conhecido – Recurso da Municipalidade improvido. (TJSP. Apelação/*

<sup>190</sup> “Art. 17 (...) § 1º O título do documento de dívida cujo protesto tiver sido sustado judicialmente só poderá ser pago, protestado ou retirado com autorização judicial”; “Art. 26 (...) § 3º O cancelamento do registro do protesto, se fundado em outro motivo que não no pagamento do título ou documento de dívida, será efetivado por determinação judicial, pagos os emolumentos devidos ao Tabelião”.

<sup>191</sup> Observe que a Lei nº 9.492/1997 se exime desse controle: “Art. 9º Todos os títulos e documentos de dívida protocolizados serão examinados em seus caracteres formais e terão curso se não apresentarem vícios, não cabendo ao Tabelião de Protesto investigar a ocorrência de prescrição ou caducidade”.

*Reexame Necessário nº 1039216-32.2016.8.26.0602; Relator Rezende Silveira; 15ª Câmara de Direito Público; Data do Julgamento: 25.04.2018).*

*APELAÇÃO CÍVEL – RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO – PROTESTO INDEVIDO DE CDA – LEGITIMIDADE PASSIVA – VENDA DE VEÍCULO – COMUNICAÇÃO DA TRANSAÇÃO AO ÓRGÃO DE TRÂNSITO – PROVA DA TRADIÇÃO – RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE POR TRIBUTOS POSTERIORES AO NEGÓCIO JURÍDICO DE ALIENAÇÃO – INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA – PROTESTO INDEVIDO – DANO MORAL. (TJMG. Apelação Cível nº 10515150041132001. Relatora Desembargadora Alice Birchal, julgado em 11.04.2018).*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM AÇÃO CAUTELAR. SUSTAÇÃO DE PROTESTO. DEVOLUÇÃO DO VEÍCULO EM RAZÃO DE DECISÃO JUDICIAL. FATOS GERADORES DO IPVA POSTERIORES À PERDA DO BEM. EXCLUDENTE DE RESPONSABILIDADE. INÉRCIA DO ESTADO EM PROVIDENCIAR A TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE JUNTO AO ÓRGÃO DE TRÂNSITO. RECURSO RECONHECIDO E IMPROVIDO. (TJBA. Apelação nº 05639537220148050001. Relator Desembargador Livaldo Reiache Raimundo Britto, Primeira Câmara Cível, julgado em 09.04.2018).*

*DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IRRF. INSCRIÇÃO DE DÉBITO FISCAL. PARCELAMENTO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. PROTESTO INDEVIDO DE CDA. DANO MORAL. CABIMENTO. RESTITUIÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. (TRF 3ª Região, Apelação Cível nº 0002454-75.2016.4.03.6303, Relator Desembargador Federal Carlos Muta, Terceira Turma, julgado em 20.09.2017).*

*AÇÃO ORDINÁRIA. CDA. PAGAMENTO DO DÉBITO. PROTESTO INDEVIDO. DANOS MORAIS. CABIMENTO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. (TRF 4ª Região, Apelação Cível nº 50032925620154047105. Relator Desembargador Andrei Pitten Velloso, Segunda Turma, julgado em 25.04.2017).*

Sob outro ponto de vista, se de um lado o STJ afirma que as Fazendas Públicas visam “extinguir Execuções Fiscais de ‘baixo valor’, por suposta falta de interesse processual”, de outro lado, o contribuinte, coagido a pagar o tributo muitas vezes indevido, deixa de restitui-lo na via judicial, pois agora é ele que passa a não possuir “interesse processual”, no sentido de que mover a máquina judiciária não lhe valeria a pena, seja pelos acréscimos de sucumbência, seja pelo tempo demandado.

Com efeito, mais do que uma “modalidade extrajudicial para cobrar, com vistas à eficiência, seus créditos”, como afirmou o STJ, é imprescindível a análise do próprio princípio da “eficiência”, também norteador da Administração Pública, nos termos do artigo 37, *caput*, da CRFB/1988. Nesse

ponto, como bem pontua Emerson Gabardo<sup>192</sup>, a eficiência propicia o condicionamento de toda a legislação infraconstitucional, que passa a ter mais um princípio delimitador, que é próprio do sistema jurídico-constitucional brasileiro, mas ela não pode ser analisada de forma isolada. Não pode ser eficiente um ato que afronte outro princípio.

O mesmo entendimento deve ser estendido à eficiência da prestação jurisdicional, em conjunto com a diretriz do artigo 8º da nova ordem processual, que acima da situação de crise econômica que incorre o País e da busca incessante de arrecadação fiscal, determina:

*Art 8º Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência*

Lamentavelmente, em nome da eficiência, o Poder Público além de levar a protesto a CDA — o que por si só já violaria os princípios da igualdade, da dignidade, da autonomia patrimonial, da livre iniciativa, da livre concorrência e do combate contra o abuso do poder econômico — muitas vezes constitui medida de cobrança judicial cumulativamente, acarretando completa desproporcionalidade frente aos direitos fundamentais do contribuinte que se vê coagido a garantir a execução fiscal, quando não limitado somente ao depósito em dinheiro, como única modalidade de garantia aceita pelas Procuradorias Fiscais.

Sobre a matéria, atualmente a jurisprudência<sup>193</sup> se curvou à constitucionalidade do protesto da CDA pela Fazenda Pública em consonância com o quanto decidido recentemente pelo STF e em conformidade com o entendimento firmado pelo STJ no REsp nº 1.126.515-PR — apesar de os demais tribunais não dever observância ao Superior Tribunal — o que reitera

<sup>192</sup> GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 98.

<sup>193</sup> (i) TJRS. Embargos de Declaração nº 77077275386, Relator Desembargador Marcelo Bandeira Pereira, Vigésima Primeira Câmara Cível, julgado em 18.04.2018; (ii) TRF-4ª Região. Agravo de Instrumento nº 50092638920184040000, Relator Desembargador Cândido Alfredo Silva Leal Junior, Quarta Turma, julgado em 16.04.2018; (iii) TJSP. Apelação nº 10834972720168260100. Relatora Desembargadora Beatriz Braga, 18ª Câmara de Direito Público, julgamento em 12.04.2018; e (iv) TJRS. Embargos de Declaração nº 70076416999, Relatora Desembargadora Laura Louzada Jaccottet, Segunda Câmara Cível, julgado em 28.03.2018.

a indicação de grande influência do julgado em apreço no REsp representativo de controvérsia nº 1.684.690-SP pendente de apreciação.

#### **4. Posição adotada**

De tudo o quanto levantado, entendemos que o protesto da CDA pela Fazenda Pública é medida incompatível com o ordenamento jurídico, porquanto: (i) a lei que autoriza o protesto pela Fazenda Pública possui inconstitucionalidade formal; (ii) a origem do crédito não é cambial; (iii) o crédito tributário — muitas vezes indevido, conforme decisões apontadas — é constituído unilateralmente pela Fazenda Pública e goza de presunção relativa de liquidez e certeza, com efeito de prova pré-constituída, de modo que a utilização do protesto é desnecessária; (iv) a Lei de Execução Fiscal estabelece rito próprio para a cobrança da dívida ativa e o meio adequado de defesa pelo contribuinte; (v) a publicidade do descumprimento da obrigação tributária viola a proteção ao sigilo fiscal; (vi) as restrições ao crédito, a liberdade contratual e a autonomia das pessoas físicas e jurídicas ficam abaladas em decorrência do protesto; (vii) há desproporcionalidade entre o motivo utilizado para justificar o protesto e os prejuízos muitas vezes irreversíveis por ele causados; (viii) inexistente razoabilidade, porquanto a medida se impõe à livre conveniência da Fazenda Pública — “valores baixos”, além de muitas vezes coexistir ação de execução fiscal — (ix) a adoção da aludida medida configura utilização de meio coercitivo indireto, caracterizando-se como uma sanção política que é vedada pelo ordenamento jurídico; e (x) o STJ — REsp nº 1.126.515-PR — *ipsis litteris* se “sensibilizou” e proferiu decisão manifestamente política acerca da matéria com superação da sua jurisprudência, em prol da arrecadação, certamente motivado pela crise econômica que incorre o País.



## 5. Conclusões

O artigo 1º, parágrafo único, da Lei nº 9.492/1997 (com a redação da Lei nº 12.767/2012) veicula, após quinze anos de regulamentação dos serviços concernentes ao protesto de títulos, verdadeira modernização da cobrança da dívida ativa com o objetivo explícito de incrementar a arrecadação tributária e reduzir as ações judiciais de execuções fiscais. É o que se extraiu da análise do julgado do STJ que, sensibilizado, superou a sua jurisprudência para cancelar o protesto da CDA pela Fazenda Pública.

Apesar do parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 9.492/1997 ter sido julgado constitucional por maioria de votos no STF, espera-se que o STJ profira decisão precisamente jurídica nos autos do REsp representativo de controvérsia nº 1.684.690-SP, especialmente em relação à Lei Federal nº 9.492/1997 e aos artigos 2º, §§ 3º e 4º; 16 e 38 da Lei de Execuções Fiscais; artigos 142; 198 e 204 do Código Tributário Nacional e artigos 8º e 794, inciso IX do Código de Processo Civil. Neste ponto, entendemos importante a atuação dos respectivos legitimados como *amicus curiae*, como uma forma de legitimação dos próprios precedentes judiciais, por meio da qual viabiliza uma interpretação pluralista e democrática.

Isto porque, consoante estudado, o protesto da CDA, unilateralmente constituída, se demonstra como incorreta e inegável medida de restrição do contribuinte, que de forma indireta é coagido a adimplir obrigações fiscais eventualmente exigíveis, não sendo possível admitir a constrição do patrimônio do contribuinte e o seu constrangimento em nome da eficiência arrecadatória e jurisdicional.

Expectativa apartada e sem ignorar que as decisões do STF se tornam “normas” para os contribuintes, ainda que, em si, o protesto de CDA pela Fazenda Pública não seja uma sanção política, entendemos ser necessária a adequação da medida aos ditames constitucionais e legais, tais como limitá-la a créditos de pequeno valor e estabelecer do seu montante, bem como impedir o acúmulo de mecanismos de cobrança. Tudo isso, evidentemente,



sem ter os contribuintes afastados os meios processuais adequados para questionamento do crédito exigido e a validade do protesto, com pedido de indenização por dano moral eventualmente sofrido, restituição do indébito tributário e dos emolumentos cartorários decorrentes do injusto protesto, com pedido de condenação da Fazenda Pública ao pagamento das despesas e custas processuais, bem como dos honorários advocatícios de sucumbência.

### Referências Bibliográficas

BRASIL. *Constituição da república federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em

\_\_\_\_. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm)>. Acesso em 24 abr. 2018.

\_\_\_\_. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9492.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9492.htm)>. Acesso em 23 abr. 2018.

\_\_\_\_. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)>. Acesso em 23 abr. 2018.

\_\_\_\_. Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm#art25](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12767.htm#art25)>. Acesso em 23 abr. 2018.

\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em 25 de abr. 2018.

CARNEIRO, Claudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COELHO, Fábio Ulhôa. *Curso de direito comercial: direito da empresa*. vol. I, 16ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

FARIAS, Rui Barros Leal. *A inconstitucionalidade do protesto de certidões da dívida ativa*. RDDT, 03/2006.

FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. *O protesto de CDA como violação do princípio da preservação da empresa*. In: *Direito dos negócios aplicados*, volume III: do direito processual. Elias Marques de Medeiros Neto, Adalberto Simão Filho (coord). São Paulo: Almedina, 2016.

GABARDO, Emerson. *Princípio constitucional da eficiência administrativa*. São Paulo: Dialética, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Protesto da certidão de dívida ativa*. RDDT, 07/2006.

RODRIGUES, Raphael Silva. *Protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa (CDA): aspectos constitucionais, legais e processuais*. Revista Dialética de Direito Processual, v. 133, 2013, p. 106. Apud FARO, Maurício Pereira; MOREIRA, Bernardo Motta. *O protesto de CDA como violação do princípio da preservação da empresa*. In: *Direito dos negócios aplicados*, volume III: do direito processual. Elias Marques de Medeiros Neto, Adalberto Simão Filho (coord). São Paulo: Almedina, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

**CREDIMENTO DE PIS E COFINS À LUZ DO CONCEITO DE INSUMO  
ATRIBUÍDO PELO STJ NO JULGAMENTO DO *LEADING CASE* RESP Nº  
1.221.170/PR: CONTROVÉRSIAS PROCESSUAIS**

*Nathalia Gomes de Oliveira*<sup>194</sup>

**SUMÁRIO:** 1. Descrição do caso apreciado pelo STJ. 2. Exposição dos fundamentos da decisão – solução jurídica dada à controvérsia e técnica de julgamento adotada. 3. Análise crítica da decisão à luz da evolução doutrinária e jurisprudencial. 3.1. Função do STJ e análise do instituto do Recurso Especial Repetitivo. 3.2. “Binding precedent”, “distinguishing” e Súmula 7. 3.3. Breve paralelo com a jurisprudência administrativa – julgamento em bloco pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 4. Conclusões. Referências Bibliográficas.

## **1. Descrição do caso apreciado pelo STJ**

As contribuições ao PIS e à COFINS tratam-se de tipo tributário sujeito ao regime da não-cumulatividade, conforme expressa previsão do art. 195, § 12º da Carta Magna.

Neste sentido, tem-se que o constituinte delegou ao legislador infraconstitucional a tarefa de regulamentar quais setores econômicos estariam submetidos a tal sistemática e, ainda, quais seriam as balizas legais para apropriação de créditos afeitos à sistemática da não-cumulatividade, com o fito de evitar a indevida oneração da cadeia produtiva.

---

<sup>194</sup> Advogada em São Paulo. Pós-Graduada em Direito Tributário pelo INSPER – Instituto de Ensino e Pesquisa.

No plano infraconstitucional, as conhecidas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 vieram discriminar as hipóteses de creditamento que seriam, a partir de então, legitimadas aos contribuintes. Nesta toada, foram editadas as Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004 pela Receita Federal do Brasil (“RFB”), com o fito de pormenorizar os meandros para apuração das aludidas contribuições.

Uma vez que tais diplomas normativos trouxeram previsão no sentido de autorizar o creditamento em relação à aquisição de bens e serviços utilizados como insumos no bojo da consecução de seu objeto social, instaurou-se grande controvérsia no âmbito das relações Fisco-Contribuinte relativamente à legitimidade das despesas computadas como “insumo” para fins de apropriação dos aludidos créditos.

Tal controvérsia se deve, diretamente, ao grau de subjetividade inerente ao conceito de “insumo” – anglicismo derivado do vocábulo original “*input*” –, posto que, no âmbito das relações econômicas, tal termo comumente é utilizado para designar a matéria, bem ou serviço que se prova relevante ao processo produtivo que motiva sua aquisição. Sem embargo da acepção usual do conceito de insumo, tem-se que o legislador infraconstitucional<sup>195</sup>, ao regulamentar a possibilidade de apropriação de créditos motivada por tal hipótese, não forneceu balizas substanciais para facilitar a subsunção normativa a ser realizada pelo contribuinte, deixando a

---

195Lei nº 10.833/2003:

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

(...)

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

Lei nº 10.637/2002:

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

(...)

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

seu cargo a interpretação daquilo que poderia ser considerado insumo para fins de apropriação de crédito das mencionadas contribuições.

Tal exercício hermenêutico, todavia, provou-se deveras subjetivo e insidioso, haja vista que a eventual discordância, por parte do Fisco, do creditamento intentado no bojo das compensações realizadas pelos contribuintes sujeita-se a penalidades a serem cominadas pela administração pública.

Nesta toada, os Tribunais Pátrios, tanto na seara Administrativa quanto na Judiciária, há muito têm sido palco de grandes controvérsias travadas entre o Fisco e os Contribuintes visando a legitimar o creditamento intentado caso-a-caso com base no cotejo entre as despesas e os custos creditadas e atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Isto porque em decorrência do amplo grau de subjetividade inerente à discussão, o juízo a ser estabelecido acerca da importância de determinados custos e despesas passa, inexoravelmente, pela análise caso-a-caso da comprovação da relevância e essencialidade que detêm determinados produtos/serviços à consecução da atividade econômica do contribuinte.

E, neste sentido, diante da multiplicidade de causas alçadas aos Tribunais Superiores visando à discussão do teor normativo emanado pelos dispositivos acima mencionados, se deu a afetação, pelo Superior Tribunal de Justiça, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR à sistemática dos Recursos Especiais Repetitivos (“Recurso Repetitivo”), nos moldes trazidos pelo artigo 1.039 do Código de Processo Civil.

## **2. Exposição dos fundamentos da decisão – solução jurídica dada à controvérsia e técnica de julgamento adotada**

É sabido que o Recurso Repetitivo foi instrumento processual originalmente implantado no ordenamento jurídico nacional por meio da Lei nº 11.672/2008, com o objetivo de, à semelhança de instrumentos existentes em sistemas processuais como o inglês, alemão, português etc., otimizar e

sintetizar o exercício jurisdicional do Superior Tribunal de Justiça, principalmente à luz de sua função nomofilática, com o fito de conferir tratamento uniforme ao à interpretação e aplicação da lei federal no âmbito da jurisdição nacional.

Por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça realizou a subsunção do conceito de “insumo” trazido pela legislação infraconstitucional ao caso em análise, sob o prisma dos seguintes aspectos fático-probatórios pré-estabelecido nas instâncias *a quo*: tratava-se de contribuinte afeito ao ramo da indústria alimentícia, que, em tais autos, pretendia se creditar de custos e despesas inerentes à água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza, equipamentos de proteção individual (“EPI”), veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissões de vendas a representantes, fretes, prestações de serviço de pessoas jurídicas, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Como mencionado, diante do caráter lacônico da norma, há muito nos âmbitos dos Tribunais Administrativos e Pátrios se discutiam as balizas a serem adotadas para fins de legitimidade do creditamento das aludidas contribuições: se deveria se emprestar os critérios inerentes à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”), mais restritivo, ou aquele afeito à legislação do Imposto de Renda (“IR”), de maior elasticidade, ou, ainda, quais linhas mestras deveriam traçar um híbrido entre tais regimes de modo a encontrar uma corrente intermediária que se adaptasse melhor às características inerentes das aludidas contribuições.

No bojo do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, restou afastada pela 1ª Seção do STJ a corrente afeita à sistemática do IPI, uma vez que se chegou ao consenso de que tal modalidade de apuração de créditos demandava o contato físico/incorporação entre a matéria-prima e o produto final, hipótese que só fazia sentido no âmbito da desoneração do procedimento de industrialização. Na mesma toada, afastou-se a corrente própria do IR, que permitia o creditamento de tudo que se configurasse como

“Custos e Despesas Operacionais”, sob o argumento de que tamanha permissividade só se justificaria sob a ótica da desoneração da atividade empresarial em si.

Deste modo, concluiu-se que ambos os enfoques dispendidos pelas diferentes sistemáticas de creditamento (i.e. desoneração do produto, para o IPI; e desoneração da atividade empresarial, para o IR) não se amoldavam à hipótese de incidência do PIS e da COFINS, uma vez que os critérios de creditamento hábeis a informar a apuração de tais contribuições devem ser justificados com base na desoneração da cadeia produtiva.

À luz de tal enfoque e, na linha do voto conduzido pela Eminente Ministra Regina Helena Costa, anuiu-se que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS diz respeito aos custos e despesas que se provem **relevantes** ou **essenciais** à consecução do objeto social do contribuinte.

No entanto, fato é que a acepção de relevância e essencialidade não escapa de um elevado grau de subjetividade que faz necessário se aferir, caso a caso, quais custos e despesas são hábeis à reunião de tais requisitos de modo a permitir o aludido creditamento, análise a ser realizada mediante o cotejo das rubricas creditadas com a atividade econômica de cada contribuinte.

Nesta senda, tem-se que a discussão acerca da legitimidade, ou não, do creditamento passou a se referir inexoravelmente à necessidade de aferição da relevância ou essencialidade do custo/despesa frente à atividade econômica de cada contribuinte, de modo a justifica-lo.

Em outra frente, tem-se que as Cortes Superiores são órgãos jurisdicionais de função eminentemente nomofilática e uniformizadora, de modo que sua função passa ao largo da reapreciação, dos fatos e provas impressos nos autos e submetidos ao crivo das instâncias *a quo*. Deste modo, atendo-se à sua função de realizar objetivamente a subsunção do fato jurídico à norma federal em debate, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça determinou a remessa dos autos às instâncias inferiores a fim de que fosse realizado o aludido cotejo fático-probatório.



Entretanto, mister se faz discutir, neste momento, o alcance das balizas colocadas pelo Superior Tribunal de Justiça para aferição do conceito de “insumo”, tendo em vista, inclusive, a sistemática de julgamento adotada (i.e. pela via dos Recursos Repetitivos) e quais as possíveis consequências e controvérsias processuais que se originarão a partir do vertente panorama.

### **3. Análise crítica da decisão à luz da evolução doutrinária e jurisprudencial**

#### **3.1. Função do STJ e análise do instituto do Recurso Especial Repetitivo**

O Superior Tribunal de Justiça, enquanto Corte Superior de análise da legislação federal, cumula duas linhas mestras que informam suas funções primordiais enquanto órgão jurisdicional: a função nomofilática de interpretação e aplicação da legislação federal; e, ao mesmo tempo, a função de resolução do caso concreto que lhe é submetido.

No entanto, apesar de portar a função de resolução do caso concreto, tem-se que sua função se adstringe à revisão da subsunção do comando normativo reputado como adequado para resolução da lide em concreto, a ser erigida por meio da análise das premissas fáticas e probatórias já pré-estabelecidas nas instâncias *a quo*, sobre as quais a Corte Superior não deve se pronunciar com o fito de reapreciação. Tal premissa ostenta porte sumular, conforme enunciado expresso da conhecida Súmula 7<sup>196</sup>.

Neste sentido, Rodolfo de Camargo Mancuso<sup>197</sup> assim sintetizou a função “híbrida” da Corte Superior, argumentado que, em sede de julgamento especial, subsistiria a tríplice função: (i) nomofilática, assim entendida aquela de preservar a higidez objetiva da norma jurídica; (ii) *dikeológica*, de resolução da lide concreta ora posta; e (iii) paradigmática, de busca na homogeneidade e uniformidade da aplicação da legislação federal.

---

196 “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.”

197 MANCUSO, Rodolfo de Camargo. Recurso Extraordinário e Recurso Especial. 1. Ed. rev. Atual. São Paulo: RT, 2013, p. 41, apud. SOUZA, Michel Roberto de Oliveira. Recurso especial repetitivo: análise crítica do julgamento por amostragem – São Paulo: USP / Faculdade de Direito, 2014, p. 67-68.

Assim, à semelhança de ordenamentos jurídicos estrangeiros, diante da eventual multiplicação de causas afeitas à mesma controvérsia jurídica no âmbito federal, implantou-se já no diploma processual pretérito (i.e. artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973), a figura do Recurso Especial Repetitivo, destinado a fornecer solução jurídica uniforme à causas que versassem sobre controvérsias idênticas, de observância compulsória pelos Tribunais nacionais (análogo ao instituto do “*binding precedent*”, comum e afeito aos ordenamentos jurídicos adeptos ao *common law*).

Tal técnica de julgamento, além da maior efetividade e celeridade processual que almeja alcançar, visa, em última análise, equacionar a solução jurídica a ser dada às causas que versem sobre a mesma questão de direito, conforme magistério de Humberto Theodoro Junior<sup>198</sup> *et al.*:

*[a]mbas as técnicas almejam viabilizar o equacionamento do problema de litígios de alta intensidade que geram as demandas repetitivas ou seriais, quando existe identidade de questões por resolver ou quando há identidade de fatos constitutivos. (...) [a]s duas técnicas permitem o julgamento através de processos teste ou causas piloto, mediante a escola de poucos casos se realiza um julgamento, que servirá de base para a aplicação automática em todos os ‘casos idênticos’, mesmo sem a efetiva oitiva dos interessados em cada caso per si.*

Nesta toada, nota-se que a finalidade dos repetitivos é conferir julgamento efetivo e homogêneo a causas que versem sobre celeumas jurídicas de natureza idêntica ou tão semelhante a ponto de dispensar a oitiva das partes envolvidas, uma vez que a solução jurídica a ser emprestada do *leading case* lhes serviriam de maneira adequada ao deslinde de seu caso concreto.

No entanto, tem-se que a instituição de Recursos Repetitivos para determinados temas deve ter o cuidado de não se revelar, no limite, como uma solução processual que, na prática, deixa de se ater às particularidades dos demais casos a que passará a se vincular.

---

198 THEODORO JR., Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre. Litigiosidade em massa e repercussão geral no direito extraordinário. Revista de Processo, nº 177, 2009, p. 09-46.

Tal risco é especialmente acentuado quando se trata de controvérsias a que a subsunção da norma jurídica a ser realizada pelo Tribunal está intrinsecamente atrelada à subjetividade inerente às questões fáticas e probatórias que permeiam os casos – tal como ocorre nos insumos.

Com efeito, a subsunção dos comandos normativos trazidos pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que autorizam o creditamento do PIS e da COFINS sob a sistemática dos insumos passa, inexoravelmente, pela análise (i) da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte que pretende proceder ao creditamento; e (ii) da importância que o custo/despesa creditado representa no curso de consecução de sua atividade operacional.

Souza<sup>199</sup> aponta que, em termos de Direito Comparado, um instituto do Direito Inglês que guarda grande similaridade à sistemática dos Recursos Repetitivos é a Ordem de Litígio em Grupo (*Group Litigation Order – “GLO”*). Nesta sistemática, é estabelecida uma forma especial de litisconsórcio, que funciona pela técnica do *opt-in*, ou seja, o jurisdicionado que entender que sua causa guarda similitude fática e jurídica suficiente com a delimitação do tema a ser analisado pela Corte expressa seu interesse em integrar o polo do processo eleito como paradigma, beneficiando-se em caso de vitória e repartindo os eventuais ônus da sucumbência em caso de insucesso.

A partir do pré-estabelecimento dos litisconsortes que se beneficiarão do julgamento do tema, passa-se à fase da seleção dos *test-claims*, que serão os paradigmas que servirão à resolução da tese – crivo que passa, naturalmente, pelo debate da adequação do paradigma a todas as controvérsias, dispositivos legais e premissas fáticas que informam a tese a ser dirimida.

Em outra vertente, Souza<sup>200</sup> também aponta para a existência, no ordenamento jurídico lusitano, do “processo de massa” no âmbito do contencioso administrativo. Tal técnica de julgamento de demandas

---

199 THEODORO JR., Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre. Litigiosidade em massa e repercussão geral no direito extraordinário. Revista de Processo, nº 177, 2009, pág. 46

200 THEODORO JR., Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre. Litigiosidade em massa e repercussão geral no direito extraordinário. Revista de Processo, nº 177, 2009, pág. 47

repetitivas impõe que, ao se identificar e selecionar um processo modelo como paradigma para resolução de determinada controvérsia, determina-se a suspensão de todos os processos que venham a ser distribuídos enquanto não julgo o paradigma eleito.

Neste sentido, há expressa previsão no Código de Processo nos Tribunais Administrativos (art. 48, nº 3) no sentido de que a determinação de suspensão dos processos reputados “semelhantes” não trará limitações à instrução probatória de cada caso concreto.

Assim, a experiência do Direito Comparado pode se provar útil ao desenvolvimento da presente discussão na medida em que é notório o fato de que o silogismo a ser realizado para verificação da possibilidade de aplicação do paradigma eleito passa, substancialmente, pela análise rigorosa do minucioso amoldamento a cada caso concreto. No direito inglês, a vinculação ao paradigma é feita por meio do *opt-in*, seguida pela fase de análise da pertinência do paradigma ao caso concreto. No direito português, é salvaguardado o direito à produção de provas no caso concreto antes da determinação de sua suspensão, com o fito de lhe preservar as nuances fáticas.

À luz dos elementos de direito comparado elencados acima, é interessante à evolução da presente discussão analisar as peculiaridades que informaram o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR e sua funcionalidade diante da sistemática de julgamento dos Recursos Repetitivos que vigora no ordenamento jurídico nacional.

Isto porque, como visto, no caso concreto em análise, o objeto concreto submetido ao crivo da Corte Superior foi a análise da legitimidade do creditação de PIS e COFINS sob a rubrica dos insumos, intentado por uma pessoa jurídica (i) afeita ao setor alimentício; e (ii) que registrou despesas e custos relativos a à água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza etc.

Deste modo, uma vez que (i) o instituto do Recurso Repetitivo tem por objetivo consolidar o entendimento jurisprudencial no bojo de matérias que

apresentam grande grau de litigiosidade, conferindo-lhes orientação de observação compulsória aos casos concretos; e (ii) a vinculação dos casos concretos que deverão observar a decisão conferida no Recurso Repetitivo deve ter, ao menos na teoria, grau de similitude idêntico ou próximo disso para que lhe seja aplicado o *decisum* paradigmático, tem-se que a adoção de tal técnica de julgamento pela Corte Superior pode, no futuro, não se provar a medida mais efetiva a ser aplicada na análise caso-a-caso de uma controvérsia com um grau inerente de subjetividade como é o creditamento do PIS e COFINS pela sistemática dos insumos.

As premissas até aqui colocadas não só dialogam como convergem: a problemática apontada acima decorre tanto (i) das funções essenciais do Superior Tribunal de Justiça que, como visto, se restringem à análise da escorreita subsunção da norma federal ao caso concreto, sem, contudo, se ater à reanálise dos fatos e provas que permeiam o caso; como (ii) da sistemática de aplicabilidade nacional dos Recursos Repetitivos, orientada muito mais pela vértice do dispositivo legal discutido do que pelas peculiaridades dos casos a serem posteriormente julgados em âmbito nacional, ao contrário, por exemplo, da sistemática anglicana do *opt-in*.

E, de fato, a maior prova das limitações oriundas da problemáticas narradas acima foi o próprio grau de vagueza das balizas estabelecidas pelo Tribunal quando da resolução do tema no bojo da sistemática dos Recursos Repetitivos: considerou-se hábil ao creditamento a despesa/o custo que se prove essencial ou relevante à pessoa jurídica. As únicas diretivas apontadas para aplicabilidade de tais conceitos foram definição a eles conferidos por ocasião do julgamento<sup>201</sup>.

---

201“Essencialidade: “item do qual dependa intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; Relevância: “é identificada no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção seja pelas singularidades da cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de produção individual – EPI [...]).” (THEODORO JR., Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA. Alexandre. Litigiosidade em massa e repercussão geral no direito extraordinário. Revista de Processo, nº 177, 2009, págs. 79/80)

A situação ora narrada defluiu em diversas consequências processuais, duas das quais se revelam mais substanciais para a discussão ora colocada.

Na ocasião do julgamento ora narrado, o STJ determinou que a análise da relevância ou essencialidade dos custos e despesas deve ser aferida mediante cotejo fático-probatório a ser realizado na corte de origem. Tal fato, como visto, é inarredável, diante da impossibilidade de reanálise dos fatos/provas nas Cortes Superiores. No entanto, diante das vagas balizas apontadas pelo *leading case*, sobrevêm os seguintes questionamentos que apontam para o prognóstico da evolução da discussão nas instâncias de base:

Os critérios lançados pela Corte Superior foram efetivos em conferir mínima consistência à jurisprudência nacional? Ou poderá haver dois contribuintes de idêntico objeto social que, ao intentar o creditamento sob rubricas idênticas, obtenham soluções jurídicas divergentes, uma vez que determinado Tribunal considerou se tratem de insumos relevantes ou essenciais, ao contrário do entendimento esposado por outra Corte? A discussão ora narrada está próxima da conclusão, diante do grau de subjetividade das balizas lançadas pelo STJ?

Isto porque a aplicabilidade concreta dos conceitos de “relevância” e “essencialidade” aos custos e despesas pode tomar, conforme avaliação subjetiva a ser erigida no âmbito de cada Corte *a quo*, perspectivas, abordagens e conclusões diferentes, ainda que possivelmente no bojo da análise dos mesmos custos/despesas afeitos às mesmas atividades econômicas. Neste particular, torna-se necessário que se indague, inclusive, se o propósito do STJ de conferir tratamento uniforme e coeso à interpretação e aplicabilidade da legislação federal foi atingido de maneira satisfatória.

A título experimental, recentemente, os Tribunais *a quo*, ao verterem para a aplicação do *leading case* nas instâncias inferiores, têm se enveredado para o posicionamento de considerar relevante/essencial somente as despesas/custos que em tal grau contribuam para a consecução da atividade-

fim<sup>202</sup> do contribuinte. Não obstante, fato é que tal posicionamento já encerra em si mesmo um dos primeiros matizes da potente instabilidade jurisprudencial do porvir, haja vista que, da leitura completa do *leading-case*, não há indícios substanciais de que os insumos deveriam ser analisados somente à luz da atividade-fim.

Deste modo, como precisar de maneira minimamente objetiva, com base nas balizas firmadas, como ficará o creditamento das contribuições para as demais atividades econômicas dos contribuintes, que não necessariamente se adstringem à atividade-fim primordial? Ademais, é notável que o entendimento esposado no *leading case* é bastante amoldável à perspectiva do creditamento para o setor industrial. Porém, as balizas lançadas poderão ajudar na construção de uma jurisprudência coesa, por exemplo, para outros setores econômicos, tais como o de serviços?

Se um dia o próprio Ministro Napoleão Maia afirmou ter medo do efeito prático dos Recursos Repetitivos, uma vez que seus resultados poderiam se aproximar daquilo que o sociólogo Zygmunt Bauman denominou “Medo Líquido”<sup>203</sup>, já que tal técnica de julgamento, ao contrário da intentada solidez na aplicabilidade dos precedentes jurisprudenciais, pode verter para o efeito diametralmente oposto, consistente na incerteza em relação ao futuro, tem-se que tal risco é premente na discussão em análise.

Se, por um lado, o posicionamento adotado pelo STJ pode ter se provado louvável na medida em que nitidamente buscou não limitar o contraditório, a dialeticidade e o acesso à jurisdição no bojo de tal discussão, tem-se que a despeito da potencial instabilidade que a jurisprudência *a quo* pode experimentar nos próximos anos, pontuada acima, a alçada do tema às Cortes Superiores pode se provar nebulosa se levados em consideração determinados fatores.

---

202 Cf. Processos n°s 5063460-14.2016.4.04.7000; 5005699-79.2017.4.04.7003; 5001172-84.2017.4.04.7003; e 5008230-51.2016.4.04.7205 – TRF-4, j. em 11.04.2018

203 VALOR ECONÔMICO. “Tenho medo dos recursos repetitivos”, diz Napoleão Maia, no STJ, Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/3258532/%E2%80%9Ctenho-medo-dos-recursos-repetitivos%E2%80%9D-diz-napoleao-maia-no-stj>, apud. SOUZA, Michel Roberto de Oliveira. Ibid, pág. 114.



### 3.2. “Binding precedent”, “distinguishing” e Súmula 7

O Código de Processo Civil de 2015, conforme amplamente noticiado, visou a conferir mais força e poder vinculante aos precedentes judiciais. Prova disso, como visto, foi a criação do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (“IRDR”) a nível regional, e as mudanças nas regulamentações atinentes aos institutos dos Recursos Repetitivos/Repercussão Geral no âmbito das Cortes Superiores.

Neste sentido, emprestando as já previstas dicções análogas do diploma processual pretérito, o CPC/2015 traz expressa previsão de que incumbe ao Relator das Cortes Superiores negar provimento a recurso contrário a “*acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivo*” (art. 932, inc. IV, alínea “a”).

A exegese habitual do dispositivo acima, emprestada à vertente discussão, traz consigo uma controvérsia peculiar. Isto porque, como visto, a aplicação das balizas firmadas pelo Superior Tribunal de Justiça que, em tese, deverão guiar a análise das Cortes Inferiores à definição do que é insumo ou não para fins de creditamento do PIS e da COFINS ainda pode apresentar grande grau de subjetividade e, por conseguinte, de instabilidade jurisprudencial.

É fato que a instabilidade jurisprudencial traz em seus ombros a necessidade/preensão de o jurisdicionado ver a resolução de seu caso alçada às instâncias superiores. Neste sentido, nebulosa é a perspectiva do debate nas Cortes Superiores para recursos especiais que hão de ser interpostos após a publicação do acórdão em comento.

Isto porque, como visto, o art. 932, inc. IV, alínea “a” do atual diploma processual barra, logo no ato da interposição, a análise de recurso especial interposto em desconformidade com o entendimento esposado em sede de Recurso Repetitivo. Porém, à luz das balizas postas pelas Cortes Superiores,

como conferir uma objetividade razoável à demonstração de que determinado custo/despesa é relevante ou essencial à consecução da atividade econômica de determinado contribuinte? Como fugir do risco da possível formação de uma jurisprudência que, ao contrário de prestigiar a ampla defesa e a dialeticidade, passa a barrar a reanálise da subsunção normativa, pelas Cortes Superiores, escorada justamente no grau de vagueza das balizas estabelecidas?

É fato que, não obstante a aplicação dos precedentes firmados em sede de Recurso Repetitivo seja compulsória pelas Cortes nacionais, o ordenamento jurídico nacional traz a possibilidade do “*distinguishing*”.

O “*distinguishing*” é instrumento processual colocado à disposição das partes e que traz a possibilidade de arguição das causas particulares do caso concreto que justificam sua distinção particular em comparação ao caso afetado ao status de *leading case*. Assim, há tanto a possibilidade do *distinguishing* a ser realizado contra o ato judicial que determina a suspensão dos processos até o julgamento do *leading case*, previsto no art. 1.037, § 9º do CPC, quanto o *distinguishing* recursal, a ser realizado por meio de Agravo Interno a ser manejado contra a decisão que nega provimento a recurso especial com fulcro no supramencionado art. 932, inc. IV, alínea “a” do CPC – tal espécie recursal encontra guarida no artigo 1.021 do diploma processual.

No entanto, tem-se que para a vertente discussão, o próprio manejo do *distinguishing* recursal pode se provar igualmente nebuloso – como, de fato, argumentar no sentido que o caso concreto se distingue do *leading case* julgado, uma vez que a discussão normativa a ser tratada é essencialmente a mesma, isto é, o creditamento do PIS e da COFINS sob a sistemática dos insumos?

No limite, a aplicação desarrazoada e perfunctória do *leading case* como meio hábil a barrar a alçada de recursos à Corte Superior pode, inclusive, levar à cominação despropositada da multa prevista no art. 1.021, § 4º do CPC/2015, hipótese na qual certamente se estará diante de

desarrazoada e grave afronta à ampla defesa e ao contraditório que devem escudar o jurisdicionado no exercício do contencioso.

Eventual *distinguishing* a ser realizado na hipótese vertente teria de ser adaptado às peculiaridades da problemática ora colocada. Neste sentido, a distinção a ser realizada vis-a-vis as peculiaridades dos casos concretos passariam, necessariamente, pela análise do que pode ser considerado relevante ou essencial à luz da atividade econômica de cada contribuinte.

Entretanto, a problemática que exsurge automaticamente a partir de tal reside no fato de que, conforme anteriormente mencionado, uma das funções do Superior Tribunal de Justiça, como sabido, é justamente sua função nomofilática, que restringe sua atuação à reanálise da correta subsunção normativa da lei federal, com o fito de conferir consistência à jurisprudência – assim, é vedada a reanálise, na instância superior, das peculiaridades fático-probatórias que informam os casos concretos, a teor do verbete sumular nº 7.

É fato que uma das mais ontológicas discussões no âmbito do contencioso instaurado nas Cortes Superiores é a distinção entre “questão de fato” e “questão de direito”, em vista das nuances que informam a progressão de tal classificação – longe de ser uma discussão polarizada, é uma análise que percorre uma grande escala cromática.

Neste ponto, importante se faz lembrar o magistério da Ilma. Professora Teresa Arruda Alvim, que define que uma questão é predominantemente de direito “*se o foco de atenção do raciocínio do juiz estiver situado em como deve ser entendido o texto normativo, já que estariam ‘resolvidos’ os aspectos fáticos*”<sup>204</sup>.

Deste modo, o grau de subjetividade da discussão ora analisada não pode servir como pressuposto à desenfreada aplicação do enunciado sumular nº 7.

Isto porque a eventual rediscussão da escorreita interpretação a ser dada aos dispositivos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não se

---

<sup>204</sup>WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. “Distinção entre questão de fato e questão de direito para fins de cabimento de recurso especial”. São Paulo: Revista dos Tribunais - Revista de Processo – Vol. 92, 1998

traduzirá em reanálise fático-probatória na medida em que não pretender reconfigurar os pressupostos fáticos já devidamente enquadrados e delineados pelas instâncias de origem – a definição e o enquadramento dos aspectos fático-probatórios é uma “fotografia” que já se tirou nas cortes de origem, e que não será novamente “tirada” pelo STJ: apenas reanalisada tal como foi produzida *a quo*.

No mesmo sentido, tem-se que a aplicabilidade do *leading case* analisado com o fito de analisar a admissibilidade dos recursos especiais a serem interpostos deve ser corretamente balizada de modo a se evitar a negativa de provimento com base na aplicação vaga e perfunctória das premissas de “relevância” e “essencialidade” colocadas pelo STJ, sob pena de se incorrer em grave afronta ao contraditório e à ampla defesa de que dispõe o jurisdicionado.

### 3.3. Breve paralelo com a jurisprudência administrativa – julgamento em bloco pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Como é do conhecimento geral, as disposições processuais que regem o contencioso administrativo nacional são erigidas à semelhança das disposições da lei processual judicial.

Neste sentido, foi também elaborada a Portaria MF nº 343/2015, que consolida o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) e que sumariza, em maior grau de detalhe do que aquele trazido pelos demais diplomas infraconstitucionais e infra-legais que regem o contencioso administrativo, as normas que deverão reger a tramitação dos processos perante o CARF.

À semelhança do instituto dos Recursos Repetitivos, o § 1º do art. 47<sup>205</sup> de tal Portaria trouxe a previsão de afetação de um processo administrativo à

---

<sup>205</sup>Art. 47. Os processos serão sorteados eletronicamente às Turmas e destas, também eletronicamente, para os conselheiros, organizados em lotes, formados, preferencialmente, por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46. § 1º Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica

condição de paradigma, que servirá como *leading case* para o julgamento em lote de casos que versem sobre a mesma questão de direito a serem julgados na mesma sessão.

A experiência com a aplicabilidade de tal instituto perante o contencioso administrativo demonstra que (i) tal sistemática é especialmente aplicada no bojo dos processos que discutem a legalidade das compensações tributárias realizadas pelos contribuintes, uma vez que a multiplicidade de Pedidos de Restituição/Ressarcimento/Re-embolso cumulados com Declaração de Compensação (“PER/DCOMP”) geram diversos Processos Administrativos afeitos à idêntica questão jurídica; e (ii) ao contrário da sistemática judicial, o paradigma a ser eleito no âmbito da Corte Administrativa é pinçado **por sessão** e, ainda, a prática revela que muitas vezes tal técnica de julgamento é utilizada para resolver “processos em bloco” do mesmo contribuinte, formalizados para discutir múltiplas compensações que se originaram em um mesmo contexto, de maneira idêntica.

Assim, se é fato que o CARF haverá de reger seus julgamentos a respeito da controvérsia ora analisada também à luz do *leading case* julgado pelo STJ, também é fato que seu instrumento processual análogo ao julgamento dos Recursos Repetitivos poderá se provar, na prática, como medida mais pormenorizada à reanálise da controvérsia jurídica à luz das peculiaridades fático-probatórias de cada caso.

---

questão de direito, será formado lote de recursos repetitivos e, dentre esses, definido como paradigma o recurso mais representativo da controvérsia. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018)

§ 1º Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o Presidente de Turma para o qual os processos forem sorteados poderá sortear 1 (um) processo para defini-lo como paradigma, ficando os demais na carga da Turma.

§ 2º O processo paradigma de que trata o § 1º será sorteado entre as turmas e, na turma contemplada, sorteado entre os conselheiros, sendo os demais processos integrantes do lote de repetitivos movimentados para o referido colegiado. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018) § 2º Quando o processo a que se refere o § 1º for sorteado e incluído em pauta, deverá haver indicação deste paradigma e, em nome do Presidente da Turma, dos demais processos aos quais será aplicado o mesmo resultado de julgamento.

§ 3º Quando o processo paradigma for incluído em pauta, os processos correspondentes do lote de repetitivos integrarão a mesma pauta e sessão, em nome do Presidente da Turma, sendo-lhes aplicado o resultado do julgamento do paradigma. (Redação dada pela Portaria MF nº 153, de 2018).”

#### 4. Conclusões

Diante das discussões aqui colocadas, tem-se a afetação do REsp nº 1.221.170/PR à condição de *leading case* pelo STJ como meio hábil à uniformização e pacificação da controvérsia jurisprudencial atinente aos conceitos de “insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS na forma das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, redundou nas seguintes problemáticas:

(i) A sistemática de afetação e julgamento dos Recursos Repetitivos no ordenamento jurídico brasileiro foi criada com o fito de conferir julgamento uniforme a questões que versem sobre questão idêntica ou muito semelhante, em respeito às funções nomofilática, dikeológica e paradigmática da Corte Superior;

(ii) Ao contrário de experiências extraídas de ordenamentos jurídicos estrangeiros, o próprio caráter restritivo da reanálise a ser efetuada pelo STJ (v.g. viés estritamente normativo de reanálise do caso concreto) faz com que, por vezes, determinado julgado paradigma possa não ser aplicado à luz das peculiaridades fático-probatórias de cada caso;

(iii) O Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do *leading case* em comento, colocou apenas duas balizas à caracterização dos insumos: os critérios da essencialidade ou relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, que deverão ser analisados pelas Cortes *a quo*;

(iv) O grau de subjetividade das balizas pontuadas acima poderá redundar na instabilidade da jurisprudência de base nos próximos anos, hipótese que poderá resultar na necessidade/preensão do jurisdicionado de novamente alçar a discussão à Corte Superior.

Neste ponto, as questões que deverão ser enfrentadas pelos Tribunais Pátrios nos próximos anos quanto à alçada e a eventual reanálise da controvérsia relativa ao creditamento do PIS e da COFINS pela sistemática dos insumos nas Cortes Superiores deverão de ser feitas tendo em mente duas

premissas claras, em respeito à ampla defesa e à dialeticidade que ontologicamente informam o exercício da jurisdição:

(v) A eventual subjetividade das balizas colocadas por ocasião do julgamento do *leading case* não deverá servir como escusa à imposição de barreiras desarrazoadas à interposição dos recursos especiais (i.e. negativa de seguimento ao recurso com base no art. 932, inc. V, alínea “a” do CPC/15), extraídas de análises perfunctórias dos casos concretos, haja vista que, mesmo com o julgamento de Recurso Repetitivo, o jurisdicionado não poderá ser indevidamente tolhido da possibilidade da reanálise da subsunção normativa a seu caso concreto, vis-a-vis as peculiaridades que eventualmente o informem; e

(vi) A análise da efetiva imposição da aplicabilidade da Súmula nº 7, caso a caso, deverá passar pelo crivo crítico de modo a avaliar se realmente está-se diante da reanálise de material fático-probatório, ou tão somente, diante da necessária reanálise recursal da subsunção normativa dos dispositivos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 ao caso concreto, já tendo, atrás de si, as premissas fático-probatórias devidamente delineadas e enquadradas pelas Cortes *a quo*.

### **Referências Bibliográficas**

ASSIS, Araken de. *Manual dos Recursos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

SOUZA, Michel Roberto de Oliveira. *Recurso especial repetitivo: análise crítica do julgamento por amostragem*. São Paulo: USP / Faculdade de Direito, 2014, p. 67-68.

MANCUSO, Rodolfo de Camargo. *Recurso Extraordinário e Recurso Especial*. 1. Ed. rev. Atual. São Paulo: RT, 2013, p. 41

THEODORO JR., Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre. *Litigiosidade em massa e repercussão geral no direito extraordinário*. Revista de Processo, nº 177, 2009, p. 09-46.



WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. *Distinção entre questão de fato e questão de direito para fins de cabimento de recurso especial*. São Paulo: Revista dos Tribunais - Revista de Processo – Vol. 92, 1998.

**GUERRA FISCAL: TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE  
MERCADORIA CUMULADA COM CRÉDITO PRESUMIDO PARA  
COMPENSAÇÃO DO ICMS ANTECIPADO DO ESTADO DE ORIGEM.**

*Walter Carvalho Mulato de Britto<sup>206</sup>*

**SUMÁRIO:** 1. Decisão do Superior Tribunal de Justiça – Impossibilidade de glosa de crédito na transferência interestadual para estabelecimento do mesmo titular. 2. Compêndio legislativo paulista contra a guerra fiscal. 3. Análise do procedimento adotado pelo Estado de Santa Catarina – Nova hipótese de guerra fiscal. 4. Teses contrárias à limitação do princípio da não cumulatividade. 4.1. Não recepção do art. 8º, da Lei Complementar 24/75 pela CF/88. 4.2 Violação ao Pacto Federativo. 5. Sobre a modalidade de concessão de benefício fiscal, na forma de crédito presumido pelo Estado de Santa Catarina. 6. Conclusão.

**1. Decisão do Superior Tribunal de Justiça – Impossibilidade de glosa de crédito na transferência interestadual para estabelecimento do mesmo titular.**

O Superior Tribunal de Justiça, no Agravo Interno ao Recurso Especial nº 1.535.946 – MG, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, da Segunda Turma, da Primeira Seção, órgão responsável pelo julgamento de matéria de

---

<sup>206</sup> Pós-Doutorado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM em São Paulo/SP, Doutorado em Direito pela Faculdade Autônoma de Direito – FADISP em São Paulo/SP, Mestrado em Direitos Fundamentais pelo Centro Universitário FIEO – UNIFIEO em Osasco/SP; Professor convidado do curso de Pós-Graduação na Universidade Presbiteriana Mackenzie – UPM em São Paulo/SP. E-mail: walter@carvalhodebritto.adv.br

ordem pública, teve o seu voto acatado, por unanimidade, no sentido de impossibilidade da limitação do crédito de contribuinte que aproveitou crédito de mercadoria oriunda de estabelecimento do mesmo titular situado em outra unidade da federação.

Vejam os a ementa:

*TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. CONCESSÃO DE CRÉDITO PRESUMIDO AO FORNECEDOR NA ORIGEM. PRETENSÃO DO ESTADO DE DESTINO DE LIMITAR O CREDITAMENTO DO IMPOSTO AO VALOR EFETIVAMENTE PAGO NA ORIGEM. DESCONSIDERAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO. IMPOSSIBILIDADE. 1. Hipótese em que a decisão agravada deu provimento ao apelo recursal no que respeita ao aproveitamento de créditos de impostos relativos à transferência interestadual de mercadorias cujos remetentes em outros Estados foram beneficiados por incentivos fiscais unilaterais. 2. O Superior Tribunal de Justiça possui jurisprudência firme no sentido de que, nas operações interestaduais, não cabe ao estado de destino exigir do contribuinte a parte do ICMS que deixou de ser recolhido ao estado de origem em virtude da fruição de benefício fiscal não previamente autorizado pelo Confaz, uma vez que esse impasse federativo deve ser solucionado em ação própria perante a Suprema Corte, não sendo possível atribuir ao contribuinte a responsabilidade tributária pelos eventuais prejuízos à arrecadação decorrentes da denominada "guerra fiscal". Precedentes. 3. Agravo Interno não provido.*

A premissa básica da decisão e a de que o Estado insatisfeito com a conduta de outro Estado membro da federação não deve impor a este a culpa por eventuais prejuízos na sua arrecadação, devendo, se for o caso, buscar o seu direito perante a Suprema Corte.

A questão não é tão simples assim, pois, além de a legislação em vigor possibilitar essa limitação ao princípio da não cumulatividade do ICMS, alguns Estados, por exemplo, Santa Catarina, tem criado estratégia para atrair empresas para o seu território com vantagens econômicas e financeiras por meio, agora, de crédito presumido para fins de compensação com o imposto antecipado por substituição tributária.

Veremos mais adiante estas duas premissas que vedam a guerra fiscal por meio da análise do histórico legislativo e do Pacto Federativo contra a inovação do Estado catarinense para, ao final, sabermos se estamos diante de uma figura jurídica dentro da autonomia da unidade da federação ou diante da velha e boa guerra fiscal.

## 2. Compêndio legislativo paulista contra a Guerra Fiscal

A Constituição Federal de 1988, no seu art. 155, § 2º, inciso xii, alínea “g”<sup>207</sup>, exige lei complementar para “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados”.

A Lei Complementar nº 24/75<sup>208</sup> trata dos convênios entre os Estados e o Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. Em seu art. 8º, a Lei Complementar trata da punição daqueles que descumprirem os seus dispositivos, prescrevendo: “I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente”.

Considerando que a Lei Complementar nº 24/75 é “norma de âmbito nacional”, deve ser aplicada por todos os entes tributários competentes para instituição do ICMS.

O Estado de São Paulo, por meio da Lei nº 6.374/89, no seu art. 36, § 3º<sup>209</sup>, regulamentou a questão da seguinte forma:

<sup>207</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII - cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

<sup>208</sup> Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente: I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente. Parágrafo único - As sanções previstas neste artigo poder-se-ão acrescer a presunção de irregularidade das contas correspondentes ao exercício, a juízo do Tribunal de Contas da União, e a suspensão do pagamento das quotas referentes ao Fundo de Participação, ao Fundo Especial e aos impostos referidos nos itens VIII e IX do art. 21 da Constituição federal.

<sup>209</sup> Artigo 36 - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou a prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco. (...) § 3º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal. (Redação dada ao parágrafo pela Lei 9.359/96, de 18-06-1996; DOE 19-06-1996)

*(...) mediante ato da autoridade competente da Secretaria da Fazenda, poderá ser vedado o lançamento do crédito, ainda que destacado em documento fiscal, quando, em desacordo com a legislação a que estiverem sujeitos todos os Estados e o Distrito Federal, for concedido por qualquer deles benefício de que resulte exoneração ou devolução do tributo, total ou parcial, direta ou indiretamente, condicionada ou incondicionada.*

O Decreto nº 45.490/00, no seu art. 59, § 2º<sup>210</sup>, regulamentou o § 3º, do art. 36, da Lei nº 6.374/89, da mesma forma:

*não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso xii, alínea "g" da Constituição Federal.*

Os dispositivos normativos transcritos acima, formam o conjunto necessário para a construção da regra matriz de exigência do imposto creditado pelo contribuinte quando não atender os dispositivos da Lei Complementar nº 24/75.

Do outro lado, temos o princípio da não cumulatividade do cidadão-contribuinte, cujos dispositivos normativos também podem ser estruturados para uma melhor análise do seu sentido, conteúdo e alcance.

A Constituição Federal 1988, além de prever a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para exigência do ICMS (inciso II, do art. 155)<sup>211</sup>, também garantiu ao cidadão-contribuinte o direito à compensação do imposto cobrado na operação anterior pelo mesmo ou outro Estado e Distrito Federal, afirmando que “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

---

<sup>210</sup> Artigo 59 - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco (Lei 6.374/89, art. 36, com alteração da Lei 9.359/96). (...) § 2º - Não se considera cobrado, ainda que destacado em documento fiscal, o montante do imposto que corresponder a vantagem econômica decorrente da concessão de qualquer subsídio, redução da base de cálculo, crédito presumido ou outro incentivo ou benefício fiscal em desacordo com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g" da Constituição Federal.

<sup>211</sup><sup>211</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

A Lei nº 6.374/89, art. 36, caput, autoriza a compensação do imposto cobrado pelo Estado de São Paulo, outro Estado ou pelo Distrito Federal:

*(...) o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação é não-cumulativo, compensando-se o imposto que seja devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este, outro Estado ou pelo Distrito Federal, relativamente a mercadoria entrada ou prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.*

O Regulamento do ICMS, Decreto nº 45.490/00, art. 59, caput, estabelece que:

*(...) o imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este ou outro Estado, relativamente à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco (Lei 6.374/89, art. 36, com alteração da Lei 9.359/96).*

Com base na interpretação sistemática, podemos concluir que a outorga de isenções, incentivos e benefícios fiscais sem a autorização do CONFAZ, autoriza ao Fisco paulista a glosa do crédito de ICMS oriundo de outro Estado ou Distrito Federal, que não satisfizer os comandos da Lei Complementar nº 24/75.

### **3. Análise do procedimento adotado pelo Estado de Santa Catarina – Nova hipótese de guerra fiscal**

Em síntese, o Estado de Santa Catarina concede benefícios fiscais à empresa que se instalarem em seu território, da seguinte forma:

- (i) diferimento do imposto próprio no desembaraço de mercadorias importadas do exterior;
- (ii) transferência de mercadorias com destaque do imposto e lançamento nos livros por meio de alíquota 12% para os Estado de São Paulo; e
- (iii) crédito presumido 66,66% concedido ao estabelecimento destinatário em São Paulo quando do retorno dos produtos processados com o imposto devido por antecipação tributária.

Primeiramente, quanto à importação, note-se que o Estado responsável pela nacionalização da mercadoria importada do exterior procrastina o imposto para o momento da saída do estabelecimento.

Esse momento da cadeia circulatória ficou para a transferência de mercadoria, no caso, para o Estado de São Paulo, que ocorrerá com o destaque de 12% por cento.

Por fim, o estabelecimento paulista recebe o produto importado por transferência do estabelecimento situado no território catarinense, processa-o e vende como produto acabado à Santa Catarina, agora, com sujeição à antecipação tributária.

Neste momento, por meio de regime especial, o contribuinte substituto paulista efetua o crédito presumido para fins de recolhimento do imposto antecipado, reduzindo, assim, a sua carga tributária em relação ao Estado catarinense.

#### **4. Teses contrárias à limitação do princípio da não cumulatividade**

##### **4.1 Não Recepção do art. 8º, da Lei Complementar 24/75 pela CF/88**

A tese contrária a limitação ao direito ao crédito destacado no documento fiscal é a de que o inciso ii, do art. 8º, da LC nº 24/75 não foi recepcionado pela CF/88, “in verbis”:

*Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:*

*I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria;*

*II - a exigibilidade do imposto não pago ou devolvido e a ineficácia da lei ou ato que conceda remissão do débito correspondente.*

Alegam-se ainda na seara tributária que a dupla penalização é ofensiva ao princípio não cumulatividade.

É bom lembrarmos que, pela doutrina dos direitos fundamentais, o princípio da não cumulatividade é um direito fundamental do cidadão-contribuinte, por isso, nenhum direito fundamental é absoluto. Todos passam pelas regras da necessidade, adequação e sopesamento em sentido “stricto”.

O mesmo ocorre com o princípio da não cumulatividade, que, como bem diz Robert Alexy, toda norma pode conter uma norma de exceção, o que



é o caso quando analisamos a alínea “g”, do inciso xii, do § 2º, do art. 155, da CF/88.

A alínea “g” traz como regra de exceção ao princípio da não cumulatividade a necessidade de uma lei complementar que regule, por meio de deliberação dos Estados membros e do Distrito Federal, a forma de concessão, revogação e punição de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Com a devida vênia àqueles que pensam de forma contrária, a Lei Complementar nº 24 de 1975 tratou, de forma exaustiva, os critérios para aplicação do dispositivo retro mencionado.

Para confirmação deste raciocínio, basta lermos o rito que deve ser obedecido pelos Estados e pelo Distrito Federal, nos arts. 2º a 7º, da Lei nº 24/75:

*Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.*

*§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.*

*§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.*

*§ 3º - Dentro de 10 (dez) dias, contados da data final da reunião a que se refere este artigo, a resolução nela adotada será publicada no Diário Oficial da União.*

*Art. 3º - Os convênios podem dispor que a aplicação de qualquer de suas cláusulas seja limitada a uma ou a algumas Unidades da Federação.*

*Art. 4º - Dentro do prazo de 15 (quinze) dias contados da publicação dos convênios no Diário Oficial da União, e independentemente de qualquer outra comunicação, o Poder Executivo de cada Unidade da Federação publicará decreto ratificando ou não os convênios celebrados, considerando-se ratificação tácita dos convênios a falta de manifestação no prazo assinalado neste artigo.*

*§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se também às Unidades da Federação cujos representantes não tenham comparecido à reunião em que hajam sido celebrados os convênios.*

*§ 2º - Considerar-se-á rejeitado o convênio que não for expressa ou tacitamente ratificado pelo Poder Executivo de todas as Unidades da Federação ou, nos casos de revogação a que se refere o art. 2º, § 2º, desta Lei, pelo Poder Executivo de, no mínimo, quatro quintos das Unidades da Federação.*

*Art. 5º - Até 10 (dez) dias depois de findo o prazo de ratificação dos convênios, promover-se-á, segundo o disposto em Regimento, a publicação relativa à ratificação ou à rejeição no Diário Oficial da União.*

*Art. 6º - Os convênios entrarão em vigor no trigésimo dia após a publicação a que se refere o art. 5º, salvo disposição em contrário.*

*Art. 7º - Os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião.*

Já o art. 1º da referida lei complementar trata exatamente dos critérios de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais:

*Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.*

*Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:*

*I - à redução da base de cálculo;*

*II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;*

*III - à concessão de créditos presumidos;*

*IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;*

*V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.*

Não dúvida de que a Lei Complementar nº 24/75 cumpre bem como o seu papel regulamentar da matéria prevista na alínea “g”, do inciso xii, do § 2º, do art. 155, da CF/88.

Assim, a teoria da recepção constitucional das normas jurídicas que não conflitam com ela está presente no caso em discussão.

Além disso, trata-se de uma verdade exceção constitucional ao princípio da não cumulatividade, assim como ocorre, com as hipóteses de saídas de mercadorias com não incidência ou isentas que também não conferem direito ao crédito nestas situações, nos moldes das alíneas “a” e “b”, do inciso ii, do § 2º, do art. 155, da CF/88.<sup>212</sup>

#### 4.2 Violação ao Pacto Federativo

Outra tese bastante invocada pelos juristas em demandas administrativas e judiciais é a violação do pacto federativo.

A tese do pacto federativo consiste em admitir um condomínio entre entes federativos com autonomia relativa, mas mediadas pelo conjunto de normas de convivência de índole constitucionais e infraconstitucionais.

<sup>212</sup> II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;  
b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Assim, um membro não tem ingerência em relação ao outro membro. Em caso de discordância, submete-se a questão ao judiciário para solução do conflito.

Dessa forma, o inciso II, do art. 8º, da LC nº 24/75<sup>213</sup>, violaria o pacto federativo, vez que não acataria a presunção de validade da legislação da unidade da federação, mesmo que desrespeitasse a alínea “g”, do inciso xii, do § 2º, do art. 155, da CF/88<sup>214</sup>.

Em outras palavras, alegam que a autotutela de uma unidade da federação estaria vedada constitucionalmente, com base no art. 5º, incisos xxxv e xxxvii<sup>215</sup>.

Ocorre que a própria teoria do pacto federativo põe por terra essa suposta violação no caso do princípio da não cumulatividade, pois, como visto, o pacto pode ser afetado na hipótese prevista na própria regra de convivência, no caso, na CF/88, onde podemos visualizá-la, mais uma vez, na alínea “g”, do inciso xii, do § 2º, do art. 155, da CF/88.

Vale ressaltar ainda que o § 2º, do art. 155, trata do imposto previsto no inciso ii do mesmo artigo, responsável pela descrição da funcionalidade do princípio da não cumulatividade do ICMS.

Assim, a análise conjunta dos dispositivos nos leva a crer que não há que se falar em quebra, mas em exceção aos princípios do Pacto Federativo e ao da não cumulatividade.

O Pacto Federativo também pode ser visto como cláusula de barreira para os dois lados, onde um deles não pode desrespeitar a legislação do outro, autonomia legislativa, desde que também não atinja a sua soberania do outro, autonomia financeira.

Dessa forma, a regra de equilíbrio normativo seria a Lei Complementar nº 24/75.

---

<sup>213</sup> Ver nota de rodapé nº 3.

<sup>214</sup> Ver nota de rodapé nº 2.

<sup>215</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; (...) XXXVII - não haverá júízo ou tribunal de exceção;

## **5. Sobre a modalidade de concessão de benefício fiscal, na forma de crédito presumido, pelo Estado de Santa Catarina**

A tese defendida para concessão de crédito presumido para abatimento do imposto antecipado pelo substituto, localizado em outra unidade da federação, desde que desembarce mercadorias no Estado de Santa Catarina por um estabelecimento do mesmo titular, sob a alegação de que a única prejudicada seria aquele que concedeu o benefício, pois, ao deixar de receber parte de um direito que lhe pertence, não tem relação com a arrecadação do Estado de São Paulo, padece por vício lógico e, portanto, viola ordenamento jurídico em vigor e ao pacto federativo.

Iniciando pelo pacto federativo, como dito, a mesma alegação em favor da unidade federativa que concedeu o benefício fiscal se aplica à unidade federativa prejudicada pelo benefício, e a explicação é simples.

Ora, se um Estado membro não pode interferir na autonomia legislativa de outro Estado membro, também é verdade que o Estado legislador não pode levar prejuízo financeiro a outro Estado membro, pois se feriria a autonomia financeira deste.

Isso está claro quando partimos do fundamento constitucional de que os objetivos da República é a construir uma sociedade livre, justa e solidária<sup>216</sup>.

A solidariedade é algo que deve ser seguido pela República, que é formada pelos seus Estados membros e pelo Distrito Federal, assim, não há espaço para dois pesos idênticos para duas medidas desiguais.

Já com relação aos comandos normativos, conforme pudemos verificar nos tópicos anteriores, não há como aceitar a tese da não recepção do inciso II, do art. 8º, da Lei Complementar nº 24/75, uma vez que ela não viola o princípio da não cumulatividade, até porque este não é soberano ou absoluto.

---

<sup>216</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

Como todo e qualquer direito fundamental, o princípio da não cumulatividade é passível de relativização diante a uma colisão com outro direito fundamental constitucional.

Outra forma de limitação deste direito é por meio de uma regra de exceção constitucional, que no caso, isso ocorre com a necessidade de lei complementar que regule a concessão e a revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Pela teoria da recepção, a Lei Complementar nº 24/75 já tinha tratado de forma clara sobre as deliberações dos Estados membros e do Distrito Federal sobre a concessão, a revogação, bem como das penalidades sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais, não havendo que falar em impossibilidade de sanção, já que a constituição também atribuiu este poder à norma complementar quando disse que caberia a ela regulamentar, e isso implica a própria eliminação dos prejuízos gerados por benefícios fiscais sem deliberação dos Estados e do Distrito Federal.

Advogar contra a possibilidade de sanção é o mesmo que dar uma carta em branco para os Estados e ao Distrito Federal para criarem normas ilegais e inconstitucionais em detrimentos dos demais Estados e do próprio Distrito Federal sem qualquer mecanismo de defesa, restando tão somente a esfera judicial para restabelecimento do equilíbrio da balança jurídica.

Isto sim é quebra do Pacto Federativo com a chancela de um ordenamento jurídico inócuo, ainda mais quando um membro da federação adota postura inovada do ponto de vista jurídico ao acreditar que possui controle do seu crédito de ICMS antecipado por substituição, sem trazer prejuízo ao Estado destinatário.

Ao contrário disso, o prejuízo ao Estado de São Paulo não foi eliminado, mas apenas maculado, travestido de crédito presumido com ICMS cobrando por substituição tributária.

E isso fica claro ao analisarmos a sequência dos benefícios concedidos pelo Estado de Santa Catarina, senão vejamos:

a) Diferimento na importação: neste ponto, o Estado concede o benefício de postergação do imposto no desembaraço aduaneiro, deslocando-o para o momento da saída da mercadoria nacionalizada a qualquer título, ou seja, incluindo a transferência para outros estabelecimentos situados em outra unidade da federação. Assim, aparentemente, não há qualquer falta de recolhimento do imposto integral àquele ao Estado de Santa Catarina;

b) Crédito Presumido: neste ponto, o Estado concede o benefício de crédito presumido ao destinatário das mercadorias transferidas, de forma que, quando do momento de vendas dos mesmos produtos à Santa Catarina, o substituto tributário possui um direito de abatimento sobre a parcela do imposto antecipado, reduzindo, assim, o custo do imposto antecipado. Obviamente, este benefício não foi aprovado por meio de deliberação pelos Estados Membros e Distrito Federal;

c) Esta forma maculada de conceder benefício fiscal autoriza a aplicação do inciso ii, do art. 8º, da Lei nº 24/75, pois é o mecanismo colocado à disposição do estado que vem sofrendo com a guerra fiscal. Lembrando que a guerra fiscal não ocorre somente com a redução e receita de uma unidade da federação, mas também pela atração de investimento para geração de empregos e desenvolvimento local por meio de concessão de benefícios fiscais, o que também é vedado pelo ordenamento jurídico, especialmente, pelo Pacto Federativo.

## 6. Conclusão

Podemos concluir que a decisão do Superior Tribunal de Justiça, no que diz respeito à impossibilidade de limitação do crédito no caso de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outra unidade da federação também gera a denominada guerra fiscal, não se justificando o afastamento da aplicação do inciso ii, do art. 8º, da Lei Complementar nº 24/75.

Com relação à limitação do princípio da não cumulatividade, a própria Constituição Federal criou uma regra de exceção a este princípio, seja com base nas alíneas “a” e “b”, do inciso ii, do § 2º, do art. 155, da CF/88, quando excluí o direito ao crédito quando a saída ocorresse com isenção ou não incidência, seja pela necessidade de complementar para regulamentação da concessão, revogação e punição sobre isenções, incentivos e benefícios fiscais sem deliberação pelos Estados e Distrito Federal.

No que tange ao Pacto Federativo, este, como vimos, é uma via de duas mãos, veja que nem a unidade federativa poderá ver a sua autonomia legislativa afastada ou outra unidade federativa; nem esta poderá sofrer os prejuízos criados por aquela; neste caso, deve ser aplicado o inciso ii, do art. 8º, da LC nº 24/75, como forma de resolução do conflito entre estados membros e Distrito Federal.

### **Referências Bibliográficas**

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 2ª ed., São Paulo, Malheiros, 2002.

BRANDÃO JÚNIOR, Salvador Cândido. *Federalismo e ICMS*. São Paulo, Quartier Latin, 2014, v. XIV.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª ed., São Paulo, Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. *ICMS*. 14ª ed., São Paulo, Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. *Manual de Direito Financeiro*. 15ª ed., São Paulo, Saraiva, 2018.



MARTINS, Ives Granda da Silva. CARVALHO, Paulo de Barros. *GUERRA FISCAL Reflexões sobre a concessão de benefício no âmbito do ICMS*. 2ª ed., São Paulo, Noeses, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*, 5ª ed., São Paulo, Dialética, 2002.

OLIVEIRA, Régis Fernandes. *Curso de Direito Financeiro*. 2ª ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2008.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *IMPOSTOS Federais, Estaduais e Municipais*. 5ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2010.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 33ª ed., São Paulo, Malheiros, 2010.



[atendimento@institutoidea.net.br](mailto:atendimento@institutoidea.net.br)  
[www.institutoidea.net.br](http://www.institutoidea.net.br)