

DIREITO EMPRESARIAL ATUAL

João Dácio Rolim
Luciana Goulart Ferreira
Marciano Seabra de Godoi
(Organizadores)

DIREITO EMPRESARIAL ATUAL
Nacional e Internacional

VOLUME 2



Belo Horizonte
2013



Copyright © 2013 Editora Del Rey Ltda.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida, sejam quais forem os meios empregados, sem a permissão, por escrito, da Editora.
Impresso no Brasil | *Printed in Brazil*

EDITORA DEL REY LTDA.
www.livrariadelrey.com.br

Editor: Arnaldo Oliveira

Editor Adjunto: Ricardo A. Malheiros Fiuzza

Editora Assistente: Waneska Diniz

Coordenação Editorial: Wendell Campos Borges

Editoração: Lucila Pangrácio Azevedo

Revisão: RESPONSABILIDADE DOS AUTORES

Editora / MG

Rua dos Goitacazes, 71 – Sala 709-C – Centro
Belo Horizonte – MG – CEP 30190-050
Tel: (31) 3284-5845
editora@delreyonline.com.br

Conselho Editorial:

Alice de Souza Birchall
Antônio Augusto Cançado Trindade
Antonio Augusto Junho Anastasia
Aroldo Plínio Gonçalves
Carlos Alberto Penna R. de Carvalho
Celso de Magalhães Pinto
Dalmar Pimenta
Edelberto Augusto Gomes Lima
Edésio Fernandes
Fernando Gonzaga Jayme
Hermes Vilchez Guerrero
José Adércio Leite Sampaio
José Edgard Penna Amorim Pereira
Luiz Guilherme da Costa Wagner Junior
Misabel Abreu Machado Derzi
Plínio Salgado
Rénan Kfuri Lopes
Rodrigo da Cunha Pereira
Sérgio Lellis Santiago

D598

Direito Empresarial atual: nacional e internacional. / Organizadores: João Dácio Rolim, Luciana Goulart Ferreira e Marciano Seabra de Godoi. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

v. 2, 644 p.

ISBN: 978-85-384-0339-5

Celebrando os 20 anos de atuação profissional do escritório Rolim, Viotti & Leite Campos Advogados. Autores: João Dácio Rolim, Diogo Leite de Campos, Alessandro Mendes Cardoso, Daniela Silveira Lara, Fabio Appendino, Frederico de Almeida Fonseca, Helvécio Franco Maia Júnior, Luciana Goulart Ferreira, Luis Gustavo Miranda, Marciano Seabra de Godoi, Maria João C. P. Rolim, Ricardo Alvarenga, Rodrigo Greco, Susana Soutelinho, Thiago Pastor Alves Pereira, Alexandre Atheniense, Amanda de Fátima Ferreira, Ana Carolina Moreira Garcia, Ana Cecília Battesini P. Costa, Ariene d' Arc Diniz e Amaral, Carla de Ávila Nascimento, Danielle Victor Ambrosano, Edgar Junqueira Freire, Elza Alves Marques Guedes, Fabiana Leão de Melo, Felipe Renault C. da Silva Pereira, Filippe Henrique Ribeiro, Gustavo Lanna Murici, Hellen Cristine Reis Ferreira, Ivan Guimarães Pompeu, Leonardo P. Lamego, Ligia Maria Botelho de Melo, Luís Felipe Bernardes Sá Teles, Maíza Costa de Almeida Alves, Manuela Brito Mattos, Mariana Mendonça Balga, Mariana Santos, Marjorie Wanderley Cavalcanti, Michelle Neto Collin, Natália Miranda Sadi, Olívia Fernanda Ferreira Aragon, Patrícia Piló Bittencourt Redig, Paulo Shiguero Yamaguchi, Priscila Giannetti Campos Pires, Roberta Ribeiro Alexandre, Simone Bento Martins, Tadeu Negromonte, Tathiana de Souza Pedrosa Duarte, Tatiana Rezende Torres, Ticiane Moraes Franco, Waleska de Figueiredo Maciel Silveira.

1. Direito Empresarial. I. Rolim, João Dácio (Org.). II. Ferreira, Luciana Goulart (Org.). III. Godoi, Marciano Seabra de (Org.). IV. Rolim, Viotti & Leite Campos Advogados.

CDD: 342.2
CDU: 347.7

Bibliotecária responsável: Nilcéia Lage de Medeiros
CRB/6-1545

Sumário

PREFÁCIO

João Dácio Rolimxi

O PRINCÍPIO DE DIREITO INTERNACIONAL DA NÃO DISCRIMINAÇÃO NAS CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO E NOS ACORDOS DA ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO (GATT, GATS E TRIPS)

João Dácio Rolim 1

FINANCIAMENTO DE PROJECTO

Diogo Leite de Campos25

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR GRUPO ECONÔMICO NA ESFERA PREVIDENCIÁRIA

Alessandro Mendes Cardoso.....47

A CORRETA DELIMITAÇÃO DE ATO ILÍCITO IMPEDITIVO À DEDUTIBILIDADE DA DESPESA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Alessandro Mendes Cardoso

Tatiana Rezende Torres65

A GOVERNANÇA EM TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO
COMO ALTERNATIVA PARA MITIGAR AS
VULNERABILIDADES DAS PRÁTICAS PROCESSUAIS POR
MEIO ELETRÔNICO

Alexandre Atheniense..... 87

LIMITE DO PODER NORMATIVO DAS AGÊNCIAS
REGULADORAS: ANÁLISE DO BLOQUEIO DO ACESSO
DAS PRESTADORAS DE TELECOMUNICAÇÕES AO
SISTEMA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES –
STEL PELA ANATEL

Amanda de Fátima Ferreira

Priscila Giannetti Campos Pires

Ticiane Moraes Franco

Rodrigo Azevedo Greco 113

ANÁLISE DOS IMPACTOS DO REGIME TRIBUTÁRIO
DE TRANSIÇÃO SOBRE O PAGAMENTO DOS JUROS SOBRE
CAPITAL PRÓPRIO E A DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS

Ana Carolina Moreira Garcia

Carla de Ávila Nascimento 131

REPERCUSSÃO GERAL E RECURSOS REPETITIVOS
COMO INSTRUMENTOS DE GESTÃO DE PROCESSOS

Ariene d' Arc Diniz e Amaral

Elza Alves Marques Guedes

Hellen Cristine Reis Ferreira 159

NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE O SERVIÇO DE
PROVIMENTO DE ACESSO PRESTADO CONJUNTAMENTE
COM SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO VIA INTERNET
BANDA LARGA

Daniela Silveira Lara

Manuela Britto Mattos..... 181

**STOCK OPTIONS: ANÁLISE SOB ÓTICA PREVIDENCIÁRIA
E TRIBUTÁRIA**

Danielle Victor Ambrosano

Tathiana de Souza Pedrosa Duarte 199

**APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS
DECORRENTES DA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS
AO ATIVO IMOBILIZADO NA FASE PRÉ-OPERACIONAL**

Edgar Junqueira Freire

Ligia Maria Botelho de Melo.....221

**A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS
INTERESTADUAIS DE MINÉRIO BENEFICIADO ENTRE
ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA**

Fabiana Leão de Melo

Ana Cecília Battesini P. Costa237

**O ITR E AS ÁREAS DESTINADAS À ATIVIDADE
DE MINERAÇÃO**

Fabiana Leão de Melo

Marciano Seabra de Godoi.....257

**TEMAS CONTROVERTIDOS SOBRE LTDAS E
EIRELIS: APONTAMENTOS SOBRE VOTO (QUOTAS
VS. CAPITAL), ÁGIO NA EMISSÃO DE QUOTAS,
DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS,
SOCIEDADE ENTRE CÔNJUGES, REGÊNCIA
SUPLETIVA, CONSTITUIÇÃO DE EIRELI POR PESSOA
JURÍDICA E SÓCIO ESTRANGEIRO NA LTDA –
ASPECTOS SOCIETÁRIOS E FISCAIS**

Fábio Appendino.....277

A INEXIGIBILIDADE DO ICMS NAS PERDAS DE
ENERGIA ELÉTRICA E SUAS IMPLICAÇÕES NA
NÃO CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO

Frederico de Almeida Fonseca

Maíza Costa de Almeida Alves.....301

REPERCUSSÃO GERAL: ENTRE A CELERIDADE E A
LEGITIMAÇÃO PELA PARTICIPAÇÃO DAS PARTES

Helvécio Franco Maia Júnior.....323

CONSIDERAÇÕES SOBRE REGIME JURÍDICO DOS
CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE GÁS COM
CLÁUSULA TAKE-OR-PAY

Ivan Guimarães Pompeu

Maria João C. P. Rolim

Luis Gustavo Miranda345

A EVOLUÇÃO DA DOCTRINA DA INTERPRETAÇÃO
ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Luciana Goulart Ferreira365

TEORIA DA DISTRIBUIÇÃO DINÂMICA DO ÔNUS
DA PROVA NAS RELAÇÕES DE CONSUMO

Luis Felipe Bernardes Sá Teles.....385

COMPLIANCE IMOBILIÁRIA E REGULARIZAÇÃO
FUNDIÁRIA

Luis Gustavo Miranda

Natália Miranda Sadi407

A PROPOSTA DO NOVO MARCO REGULATÓRIO
DA MINERAÇÃO E A ALTERAÇÃO DO MODELO DE
CONCESSÃO DE LAVRA PARA O CONTRATO
DE CONCESSÃO

Mariana Mendonça Balga

Thiago Pastor Alves Pereira.....421

A NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS
– ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE
INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO À LUZ DA
JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Michelle Neto Collin

Gustavo Lanna Murici.....435

BREVES COMENTÁRIOS SOBRE O DESENVOLVIMENTO
DA ARBITRAGEM NO BRASIL

Olivia Fernanda Ferreira Aragon.....463

PENALIDADES GRADATIVAS EXIGIDAS PELA LEI
6.729/79 (LEI FERRARI) X NATUREZA *INTUITU*
PERSONAE DOS CONTRATOS DE CONCESSÃO
COMERCIAL PARA A DISTRIBUIÇÃO DE
VEÍCULOS AUTOMOTORES

Patrícia Piló Bittencourt Redig

Roberta Ribeiro Alexandre

Felipe Renault C. da Silva Pereira.....483

EVOLUÇÃO DOS TIPOS SOCIETÁRIOS NA
VIGÊNCIA DO CÓDIGO CIVIL DE 2002

Paulo Shigueru Yamaguchi

Filippe Henrique Ribeiro.....507

INCIDÊNCIA DO IPI NA IMPORTAÇÃO DE
AERONAVES MEDIANTE “LEASING” – ANÁLISE
CRÍTICA COM FOCO NA JURISPRUDÊNCIA DOS
TRIBUNAIS SUPERIORES

Ricardo Alvarenga

Tadeu Negromonte

Mariana Santos529

CONTROVÉRSIAS RELATIVAS À INCIDÊNCIA DO ICMS
NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Simone Bento Martins551

COMPETITIVIDADE DAS EMPRESAS E CARGA FISCAL:
O EXEMPLO PORTUGUÊS

Susana Soutelinho579

IMPACTOS DA LEI FEDERAL Nº 12.651/2012 (NOVO
CÓDIGO FLORESTAL) NOS EMPREENDIMENTOS DE
GERAÇÃO DE ENERGIA HIDRELÉTRICA

Thiago Pastor Alves Pereira

Leonardo P. Lamego589

A APLICAÇÃO DO *DUTY TO MITIGATE THE LOSS*
NO DIREITO CIVIL BRASILEIRO

Waleska de Figueiredo Maciel Silveira

Marjorie Wanderley Cavalcanti.....615

Prefácio

Ao completar 20 anos de vida, o Escritório *Rolim, Viotti & Leite Campos*, mantendo e valorizando sua tradição de excelência técnica e versatilidade na prestação de serviços jurídicos nas mais diversas áreas de atuação empresarial, oferece carinhosamente a seus clientes e a toda a comunidade jurídica um substancioso conjunto de estudos produzidos por seus advogados e consultores.

Os artigos que compõem o presente volume abrangem diversos ramos do direito, abordando com objetividade e clareza questões atuais e extremamente relevantes no dia a dia empresarial. A qualidade atingida pelos estudos integrantes desta obra reflete o compromisso institucional do Escritório em valorizar e incentivar o aprimoramento técnico e acadêmico de seus membros, especialmente no que diz respeito a áreas e questões em que o aprofundamento científico pode contribuir efetivamente para a resolução de problemas práticos vivenciados pelas empresas.

Com a publicação desta obra, queremos fundamentalmente agradecer e celebrar com nossos parceiros, clientes e o público em geral a consolidação de uma trajetória profissional coletiva de sucesso, em que a ciência, a criatividade e a transparência sempre trabalharam juntas e em profunda harmonia.

João Dácio Rolim

Sócio-Fundador do Escritório
Rolim, Viotti & Leite Campos

O Princípio de Direito Internacional da Não Discriminação nas Convenções de Dupla Tributação e nos Acordos da Organização Mundial do Comércio (GATT, GATS e TRIPS)¹

João Dácio Rolim²

¹ O tema tratado neste artigo é também objeto do estudo intitulado “O Princípio de Direito Internacional e a Regra da Não Discriminação nas Convenções de Dupla Tributação e nos Acordos da Organização Mundial do Comércio (GATT, GATS e TRIPS) e a Contribuição Social Brasileira sobre Royalties (CIDE)”, que será publicado pela Lex Editora no livro *Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira*, 2ª edição (no prelo).

² Sócio fundador do escritório RV&LC Advogados. PhD (Doctor of Philosophy) pela Queen Mary University of London (em Comércio Internacional, Tributação Internacional e Direitos Humanos Internacionais), LLM em Direito Internacional Tributário, Direito Europeu e Trust pela London School of Economics and Political Science (LSE) e doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Professor de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas (FGV), membro coordenador do LAITP (Latin American International Tax Program between Latin America Faculties of Law and the Northwestern University de Chicago), conselheiro fundador do Instituto de Estudos Fiscais (IEFi), membro da International Fiscal Association (IFA), do International Bar Association (IBA) e do British Institute of International Comparative Law (BIICL). Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e Diretor da Associação Ibero-Americana de Arbitragem Tributária (AIBAT). Árbitro da Câmara de Comércio Brasil (CAMARB).

I. INTRODUÇÃO. O PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO EM ACORDOS INTERNACIONAIS (OMC E CONVENÇÕES DE DUPLA TRIBUTAÇÃO). REGRA OU PRINCÍPIO?

O princípio da não discriminação fundamenta e permeia os acordos no âmbito da OMC reconhecendo uma igualdade entre Estados soberanos e em desfavor do protecionismo unilateral no comércio internacional.³ Em contraste, a não discriminação nas Convenções de Dupla Tributação tende a ser considerada mais como um conjunto de três ou quatro regras específicas do que um princípio geral dos Acordos, embora como uma manifestação do princípio da igualdade de tratamento. Ainda que a não discriminação seja um dos três objetivos principais dos acordos de bitributação (os outros dois são eliminar a dupla tributação e prevenir a evasão e a elisão fiscal)⁴ o seu conjunto de regras tal como expresso no artigo 24 do Modelo de Convenção da OCDE tem aparentemente um escopo limitado e não é um princípio fundamental que se sobrepõe aos demais objetivos daqueles tratados.⁵

De acordo com Dworkin há duas principais diferenças entre regras e princípios.⁶ A primeira se refere à forma e âmbito de sua aplicação: regras são normas que se aplicam ou não se aplicam (“*all-or-nothing*

³ O princípio da não discriminação é considerado pedra angular do sistema multilateral de comércio da OMC (item 2.1 da UNCTAD/EDM/Misc.232/Add.33, Copyright United Nations, 2003, preparado por Stephanie Cartier); e é aplicado de acordo com “os objetivos de evitar protecionismo, requerendo igualdade de condições competitivas” (Appellate Body Report on *Korea – Alcoholic Beverages*, e Panel Reports on *US – Superfund*, para. 5.1.9; and *Japan – Alcoholic Beverages II*, para. 5.5(b)).

⁴ Weeghel, S. Van, *The improper use of tax treaties* (Kluwer, 1998, p. 33-36).

⁵ Baker, Philip, *Double taxation conventions* (3rd ed. Sweet & Maxwell, 2009, on non-discrimination Art 24); K. van Raad; *Non-discrimination in international tax law* (Kluwer: Deventer, 1986; Jones, JAF: “Non-Discrimination”; and (1993) 78B Cahiers D.F.I; L. Friedlander; “The Role of Non-Discrimination Clauses in Bilateral Income Tax Treaties After GATT 1994” [2002] B.T.R. 71-118. Ver adiante na seção II.2 análise mais detalhada das quatro regras de não discriminação do artigo 24 das Convenções de Dupla Tributação.

⁶ Dworkin, Ronald, *Taking Rights Seriously* (HUP, 1978, p. 24-26). Ver também Alexy, Robert, *A Theory of Constitutional Rights* (Oxford University Press, 2002), p. 44-66, e “On the Structure of Legal Principles”, *Ratio Juris*, 13/3, (2000).

norms”), enquanto que princípios permitem algum grau de otimização na sua interpretação e aplicação, pois eles devem levar em consideração outros princípios concorrentes com os quais devem ser reconciliados na medida do possível e podem ter prevalência numa situação concreta e em outras não. Em segundo lugar, os princípios têm uma dimensão de peso e importância que geralmente é ausente nas regras como normas jurídicas mais específicas. Às vezes regras podem funcionar como princípios ou serem uma manifestação mais concreta dos princípios como pode ocorrer com a não discriminação quando positivada em uma regra específica e que não deixa de ser uma decorrência do princípio da igualdade.

Os pilares da promoção de um comércio livre entre as nações no âmbito da OMC são precisamente a obrigação da cláusula da nação mais favorecida,⁷ a obrigação do tratamento nacional (artigos III, e XX do GATT; III e XIV do GATS; e III e IV do TRIPS) e a assunção de metas obrigatórias de redução de tarifas e quotas,⁸ que se baseiam no princípio da não discriminação; em conjunto eles têm o objetivo de alcançar uma igualdade de oportunidade e evitar protecionismo na aplicação da tributação doméstica e medidas regulatórias.⁹

Embora se possa então classificar a não discriminação no âmbito da OMC mais como um princípio enquanto que ela seria mais uma

⁷ De acordo com o artigo I do GATT, que consagra a cláusula geral da nação mais favorecida, os países membros da OMC são imediata e incondicionalmente obrigados a conceder a todos os membros do tratado o mesmo tratamento comercial favorável concedido a qualquer outra parte do acordo. Semelhante direito imediato e incondicional é previsto com relação a serviços e seus fornecedores no artigo II (1) do GATS, bem como no artigo IV do acordo do TRIPS.

⁸ Choi, Won-Mog, *'Like Products' in International Trade Law, Towards a Consistent GATT/WTO Jurisprudence* (OUP, 2003), p. 93.

⁹ O Tribunal de Apelação no caso *Japan – Alcoholic Beverages II* (WT/DS8/AB/R) (p. 16) manifestou-se expressamente neste sentido, “The broad and fundamental purpose of Article III is to avoid protectionism in the application of internal tax and regulatory measures. More specifically, the purpose of Article III ‘is to ensure that internal measures not be applied to imported or domestic products so as to afford protection to domestic production’ (*footnote original*: Panel Report on *US – Section 337*, para. 5.10). Toward this end, Article III obliges Members of the WTO to provide equality of competitive conditions for imported products in relation to domestic products” (*footnote original*: Panel Reports on *US – Superfund*, para. 5.1.9; and *Japan – Alcoholic Beverages II*, para. 5.5(b)).

regra ou conjunto de regras específicas perante as Convenções de Dupla Tributação, as duas manifestações da não discriminação não são ontologicamente diversas. Isto porque ambas decorrem do mesmo princípio da igualdade e de justiça, que as justificam no âmbito de suas respectivas jurisdições. Como reconhecem os próprios comentários da OCDE, as partes contratantes de um acordo bilateral contra a dupla tributação acordam em conceder aos nacionais de uma das partes igualdade de tratamento tributário com os seus próprios nacionais, para estender e fortalecer proteção diplomática e comercial aos seus nacionais onde quer que eles residam.¹⁰

Feita esta comparação inicial mais geral entre a função e objetivo da não discriminação nos Acordos de Dupla Tributação e na OMC (GATT, GATS e TRIPS), a ser mais detalhada abaixo, passa-se ao estudo de um caso concreto, indagando-se em que medida eles seriam aplicáveis ou não, se complementares ou não, e em que medida poderiam se interagir.

2. OPERACIONALIDADE DA NÃO DISCRIMINAÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 24 DAS CONVENÇÕES. UM CASO CONCRETO

2.1 A CIDE e Aplicação ou Não das Convenções de Dupla Tributação. O Entendimento da OCDE e da Jurisprudência de Outros Países sobre o Âmbito a Aplicação das Convenções

A CIDE-*Royalties* instituída pela Lei nº 10.168/00 é devida pela pessoa jurídica no Brasil detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos de empresas não residentes, tem a seguinte redação:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domí-

¹⁰ Parágrafo segundo dos Comentários da OCDE ao artigo 24 do Modelo de Convenção e Vogel, Klaus (*Klaus Vogel on double taxation conventions*, Kluwer, 3rd edition, 1997, p 1287). Ver também Brownlie, Ian, *Principles of Public International Law* (OUP, 1990) e McKean, Warwick A., *Equality and Discrimination Under International Law* (OUP, 1983).

nio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, **firmados com residentes ou domiciliados no exterior.**

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 2º *A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, **empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.**— original sem negrito.*¹¹

Uma vez que o valor da CIDE de 10% incide somente sobre *royalties* e serviços técnicos pagos a pessoas jurídicas estabelecidas no exterior e não sobre *royalties* e serviços pagos a residentes no Brasil, duas questões se colocam inicialmente perante as Convenções para Evitar a Dupla Tributação. Primeiro, em que medida o artigo 12 das Convenções das quais o Brasil é parte seria aplicável, uma vez que o imposto sobre remessa de *royalties* é limitado de maneira geral a 15%.¹² Em segundo lugar, se a não discriminação destas Conven-

¹¹ O art. 2º da Lei nº 10.168/2000 foi regulamentado pelo Decreto n.º 4.195/02, cujo art. 10 determina a incidência da CIDE sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties* ou remuneração, previstos nos contratos que tenham por objeto (i) fornecimento de tecnologia, (ii) prestação de assistência técnica, (iii) serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, (IV) cessão e licença de uso de marcas e (V) cessão e licença de exploração de patentes.

¹² A prevalência do tratado, se aplicável, é garantida pelo artigo 98 do CTN o qual dispõe que os tratados tributários não podem ser revogados nem por lei posterior, devendo prevalecer assim como *lex specialis* e em homenagem às obrigações assumidas no plano internacional pela pessoa jurídica representativa da República Federativa do Brasil, e não simplesmente pela União federal pessoa jurídica de direito interno como ordem parcial da Federação. Assim sendo, qualquer tratado tributário somente pode ser revogado através do mecanismo previsto nele mesmo e observado o procedimento constitucional para celebração

ções impossibilitaria a sua cobrança, já que estariam discriminando contra os *royalties* detidos por titulares não residentes no Brasil, questão a ser analisada na seção seguinte (II.2).

Sobre a primeira questão, é certo que muitos tratados preveem uma limitação de 25% para *royalties* no caso de marcas e patentes e que o Brasil poderia cobrar 25% de Imposto de Renda na Fonte, sendo a carga tributária final sobre a operação de pagamento de *royalties* a mesma da incidência de 15% de IRF acrescida de 10% a título de CIDE. Ocorre que este caso de dupla tributação econômica, com contribuintes diferentes, pode fugir ao âmbito de aplicação das Convenções e por consequência o crédito do valor da CIDE no país da residência do titular dos *royalties* não seria possível, já que pelas disposições do tratado o contribuinte do país da residência não pode se creditar de imposto não coberto pela Convenção e cujo ônus não assumiu juridicamente. Pela natureza da CIDE ela incide sobre a despesa com *royalties* realizada pela empresa no Brasil, sendo dela o ônus jurídico e econômico da contribuição. Mesmo se incidisse a alíquota de 25% do IRF, sem a CIDE, o valor integral dos 25% seria creditável no país da residência.

É corrente pacífica no meio internacional que os Acordos de Dupla Tributação visam apenas a evitar a dupla tributação jurídica e não a econômica, de acordo com principalmente os seus artigos 1º e 4º, combinado com os demais sobre alocação e delimitação de competência tributária. Dupla tributação jurídica ocorre somente quando dois Estados tributam “*the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.*”¹³ Como os contribuintes da Cide-*royalties* e do Imposto de Renda na fonte são distintos juridicamente, ou seja, o pagador dos *royalties* no Brasil no caso da contribuição social e no caso do imposto de renda o recipiente da remuneração sediado no exterior, o que ocorre é a dupla tributação econômica do

de um novo tratado em seu lugar. Sobre a vigência atual e prevalência do art 98 do CTN vide RE 229096/RS, Relator Min. Ilmar Galvão, Relatora p/ Acórdão Min. Carmen Lucia, j. 16.08.2007, Tribunal Pleno, *DJe* 065, 10.04.2008; e voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 460.320 PR (Tribunal Pleno, voto de 31/08/2011).

¹³ Vogel, Klaus (*Klaus Vogel on double taxation conventions*, Kluwer, 3rd edition, 1997, p. 2).

mesmo rendimento. Isto deve ser resolvido no âmbito de negociações bilaterais entre os Estados envolvidos, sendo que no caso de preços de transferência esta bitributação do mesmo rendimento entre pessoas jurídicas diferentes embora relacionadas está expressamente regulada no artigo 9º das Convenções de Bitributação. Tal dispositivo não é aplicável ao presente caso por não se tratar da dedutibilidade no Brasil (despesa de *royalties*) dever ser ou não no mesmo montante da receita tributável no país da residência do titular do rendimento, mas sim tributação (e não dedutibilidade) de uma despesa (pagamento de *royalties*) pela CIDE e tributação da receita correspondente nas mãos de quem a recebe. Portanto, além da retenção dos 15% de IRF sobre os *royalties* remetidos ao exterior segundo a legislação interna, e limitada expressamente pelo artigo 12 dos tratados como rendimento do titular dos *royalties* sediado no exterior,¹⁴ seria devido concomitantemente pelo contribuinte pagador dos *royalties* sediado no Brasil o valor de 10% da CIDE sobre o mesmo valor dos *royalties*. Típico caso de dupla tributação econômica do mesmo rendimento, mas não dupla tributação jurídica por se tratarem de contribuintes distintos, como visto, e em princípio não protegida pelos tratados contra a dupla tributação.¹⁵ Em conclusão, embora a CIDE não esteja coberta em princípio pelas Convenções de Dupla Tributação, ela pode estar abrangida especificamente pelo artigo 24 sobre a não discriminação,

¹⁴ Algumas Convenções de dupla tributação limitam a tributação na fonte a 10%, 15%, 20% ou até 25%, mas atualmente a lei prevê a alíquota básica para todos os casos de 15%, exceto se o beneficiário dos *royalties* está localizado numa jurisdição fiscal favorecida (paraíso fiscal) caso em que alíquota do IRF corresponde a 25%, incidindo ainda a CIDE de 10% para o pagador dos *royalties* (beneficiário da utilização da marca, patente ou tecnologia). Em agosto de 2001 a Medida Provisória n. 2159-70, em seu artigo 3º, reduziu a alíquota de 25% de IRF para 15% a partir da instituição da CIDE incidente sobre algumas hipóteses de remessa: Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de *royalties*, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

¹⁵ Vide no mesmo sentido doutrina específica de João Francisco Bianco “A Cide sobre *Royalties* e os Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação” (*Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, p 242-62).

que pode ter uma aplicação autônoma dos demais artigos convencionais, como exposto a seguir.

2.2 Âmbito de Aplicação e Operacionalidade do Artigo 24 das Convenções de Dupla Tributação com suas Quatro Provisões Básicas sobre Não Discriminação

Com relação especificamente ao artigo 24 das Convenções sobre Dupla Tributação, que consagra basicamente quatro regras específicas sobre não discriminação, o mesmo pode ser aplicado em tese ou não aos casos de dupla tributação econômica dependendo primeiro do âmbito de aplicação de cada artigo e, em segundo lugar, sobre o conceito de não discriminação, se cobriria discriminação direta e indireta, dependendo ainda das situações serem comparáveis ou não.

O primeiro requisito sobre o âmbito de aplicação do respectivo artigo 24 diz respeito especificamente às regras da não discriminação que pode ser por disposição expressa aplicada a todo e qualquer tributo e não apenas aqueles que são objeto da convenção. Isto é positivado nos seguintes termos ou similares dependendo da Convenção num dos parágrafos do artigo 24: “*O presente Artigo aplica-se a todos os impostos, mesmos que não estejam compreendidos na presente Convenção.*”¹⁶ Uma interpretação literal à primeira vista, poderia levar à conclusão no sentido de que as contribuições sociais por não serem impostos tecnicamente no Brasil, embora consideradas como espécie do gênero tributos, estariam fora do âmbito de sua aplicação. Entretanto, esta não é a lógica de raciocínio das Convenções de Dupla Tributação, em sendo o artigo 24 residualmente compreensivo, isto é, quando se aplica a todo e quaisquer impostos ou tributos incluindo-se aqueles não abrangidos por elas. Se em tese é possível excluir da aplicação dos tratados as contribui-

¹⁶ Parágrafo 5º do artigo 24 da Convenção entre Brasil e Espanha. No mesmo sentido são os Tratados do Brasil com Áustria, Bélgica, França, Japão, Luxemburgo, México, Portugal e Suécia. Em sentido contrário, ou seja, as Convenções que dispõem que a não discriminação se aplica somente aos impostos cobertos pela Convenção (parágrafo que se expressa nestes ou em termos semelhantes (“Neste Artigo, o termo tributação designa os impostos que são objeto da presente Convenção”) são os tratados do Brasil com África do Sul, Canadá, Chile, China, Coréia, Dinamarca, Equador, Filipinas, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália e Repúblicas Checa e Eslováquia.

ções de seguridade social diretamente ligadas a benefícios específicos, conforme Comentários ao Modelo de Convenção da OCDE, apesar da redação do artigo 2º das Convenções (“*Esta Convenção também será aplicável a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que foram posteriormente criados seja em adição aos impostos já existentes, seja em sua substituição*”), o mesmo não se pode dizer do artigo 24 que pode abranger exatamente todas as outras imposições tributárias. Por exemplo, teria pouco sentido excluir da aplicação dos tratados a contribuição sobre folha de salários com base no artigo 2º, e permitir ao mesmo tempo uma discriminação com relação a incidência sobre a folha de salários de empresas subsidiárias no Brasil de companhias sediadas no exterior, quando o artigo 24 é abrangente (derrogando em parte o artigo 2º) ao estabelecer que a proibição de discriminação se aplica a tributos não previstos na Convenção.¹⁷

Como uma regra de não discriminação prevista em um tratado internacional, para a sua interpretação e aplicação devem ser observados os critérios previstos na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados,¹⁸ que estabelece como pressuposto o princípio da boa fé e do não abuso de direito. Ademais, a referida Convenção de Viena estabelece a primazia da interpretação teleológica e contextual, se a literal não for suficientemente clara e conclusiva. Deve-se ainda também em linha de princípio quando uma parte interpreta o acordo, ao menos, levar em consideração como a outra parte o interpreta, em especial se tratando de convenções bilaterais fundamentadas também no princípio da reciprocidade. Neste sentido, uma devida atenção à jurisprudência do outro país pode e deve ser dada para determinar o

¹⁷ Um exemplo da importância deste parágrafo do artigo 24 é a decisão da Hoge Raad de 01/11/2000, BNB 2001/19c que entendeu que o tratado Holanda-Canadá não se aplica a “*capital duty*”, (2001) E.T. 106. Em contraste com este entendimento, ver a decisão da Corte de Cassação na França de 09/11/1993, No.91-17 373, S.A. CI92, (1994) Droit Fiscal No.4, Comm.100, que concluiu que a Convenção sobre o imposto de renda aplica-se a *stamp duty* (Baker, op. cit., Artigo 24).

¹⁸ O Decreto Legislativo 496/2009 (*D.O.U.* de 20/07/2009) aprovou finalmente a ratificação da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, mas mesmo antes de ter efeitos expressos no Brasil, as suas disposições, especialmente no tocante a interpretação e aplicação dos tratados poderiam ser aplicadas no Brasil como regras costumeiras de direito internacional.

sentido e o alcance das regras previstas na Convenção bilateral, inclusive da de outros países quando as regras ou o contexto são os mesmos ou similares.¹⁹

Ademais, como ressaltado no início, a regra de não discriminação não se vincula ou não está relacionada aos outros dois objetivos dos tratados de evitar a dupla tributação e combater a evasão fiscal.²⁰ A não discriminação decorre de outro objetivo de justiça e de igualdade de tratamento. Portanto, a palavra impostos no artigo 24 das Convenções de Dupla Tributação deve se referir a qualquer imposição tributária, não sendo assim somente quando a própria Convenção estipula que o referido artigo 24 se aplica somente aos impostos previstos na referida Convenção, devendo-se dar a devida atenção ao entendimento da outra parte contratante principalmente da sua jurisprudência.

Mas mesmo nestes casos em que a não discriminação seria aplicável a outros tributos não cobertos pela Convenção, deve-se perquirir qual das quatro disposições específicas geralmente previstas nos parágrafos do artigo 24 seria aplicável. John Avery Jones²¹ as classifica em quatro categorias: 1) *Nationality Non-Discrimination Provision*; 2) *The Permanent Establishment Non-Discrimination Provision*; 3) *The*

¹⁹ Neste sentido vide Rolim, João Dácio “A (des)necessidade de um conceito harmônico de ‘beneficiário efetivo’ nos acordos para evitar a dupla tributação. Um caso brasileiro e o Direito comparado”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 179, p. 78-89, ago. 2010. No mesmo sentido a jurisprudência da Índia: “For instance, in the case of Daimler Chrysler (*Daimler Chrysler India Private Limited v. Deputy Commissioner of Income Tax*, 2009, 29 SOT 202 (Pune) and *Rolls Royce Industrial Power Ltd. v. Commissioner of IT*, 2010, (6) ITR (Trib) 722 (NULL), decided in terms of the India-UK tax treaty, the Hon’ble Tribunal held in terms of the Indo-German tax treaty, that a subsidiary of a foreign company has to be compared with subsidiary of an Indian company to evaluate discrimination on grounds of source of capital. The decision is remarkable since the Tribunal acknowledged that non-discrimination clauses have more than “tax” significance but also lay the ground for mutual economic relationship between the two countries. In the same spirit, the Hon’ble Tribunal stated that it would be vital to examine judicial pronouncements from the counter-party State to understand how a similar issue is treated” (apud Chawla, Aseem, “Resolving Tax Treaty Disputes: Global Theory and Practice”, India Chapter, inédito, p. 55).

²⁰ Na verdade, o artigo 24 derroga alguns artigos da Convenção como os artigos 1º e 2º (Baker, op. cit., nota 7).

²¹ Op. cit., nota 3.

Deduction Non-Discrimination Provision; e 4) The Ownership Non-Discrimination:

1. Os nacionais de um Estado Contratante não ficarão sujeitos no outro Estado Contratante a nenhuma tributação ou obrigação correspondente que não seja exigida, diversa ou mais gravosa do que aquela a que estiverem ou puderem estar sujeitos os nacionais desse outro Estado Contratante que se encontrem na mesma situação, em particular, com referência a residência. Não obstante o disposto no Artigo 1, a presente disposição aplica-se também às pessoas que não residam em qualquer dos Estados Contratantes. (*Nationality Non-Discrimination*)
2. Os estabelecimentos permanentes que uma empresa de um Estado Contratante tenham no outro Estado Contratante não serão submetidos a uma tributação de modo menos favorável do que a das empresas desse outro Estado que exerçam as mesmas atividades. As disposições do presente Artigo não podem ser interpretadas no sentido de obrigar um Estado Contratante a conceder aos residentes do outro Estado Contratante qualquer dedução pessoal, abatimento e redução para efeitos fiscais em função do estado civil ou encargos familiares concedidos aos seus próprios residentes. (*The Permanent Establishment Non-Discrimination*)
3. A menos que sejam aplicáveis as disposições do Artigo 9º, do parágrafo 8º do Artigo 11 ou do parágrafo 6 do Artigo 12, os juros, os “royalties” ou demais gastos pagos por uma empresa de um estado Contratante a um residente do outro Estado Contratante são dedutíveis, na determinação dos lucros tributáveis dessa empresa, nas mesmas condições que se houvessem sido pagos a um residente do Estado mencionado em primeiro lugar. (*The Deduction Non-Discrimination*)
4. As empresas de um Estado Contratante cujo capital seja total ou parcialmente, direta ou indiretamente, detido ou controlado por um ou vários residentes do outro Estado Contratante, não ficarão sujeitas, no primeiro Estado, a nenhuma tributação ou obrigação com ela conexas não exigível ou mais gravosa do que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitas as outras

empresas similares do primeiro Estado.²² (*The Ownership Non-Discrimination*)

O parágrafo 4º do artigo 24 supra transcrito (*The Ownership Non-Discrimination*), adotado por muitas convenções de dupla tributação de que o Brasil é parte, poderia ser aplicado no caso da *Cide-royalties*, caso se entendesse que a proibição contra discriminação abrangesse também aquela que é indireta, dependendo da situação que deve ser tomada como parâmetro de comparabilidade. A empresa sediada no Brasil, cujo capital seja controlado por residentes do outro Estado contratante, não estaria sendo discriminada se a situação similar comparável for a de uma empresa no Brasil que não seja controlada por residente do exterior e que paga *royalties* ao exterior, pois nesta situação esta empresa no Brasil não controlada por estrangeiros também está sujeita à contribuição da CIDE. Entretanto, a situação similar para efeito de comparação poderia ser a de uma empresa no Brasil que também seja controlada por residentes do exterior, mas que paga *royalties* a um titular residente no Brasil. Nesta situação não há incidência da CIDE, mas a empresa no Brasil está sendo discriminada simplesmente em função do pagamento de *royalties* ao exterior e não pela condição do seu controle. Ou seja, no fundo é uma discriminação que usa o critério ou condição da residência do titular de *royalties* no exterior (no outro Estado contratante) para dar um tratamento fiscal diferente, sendo, portanto, uma discriminação aparentemente direta contra a empresa no Brasil que tem o ônus da CIDE, mas que na verdade indiretamente grava de uma maneira mais onerosa fiscalmente a operação de *royalties* contratados com empresas do exterior, independentemente da existência de controle. Dentro desta ótica mais estrita sobre esta regra da não discriminação, o parágrafo 4º do artigo 24 não estaria sendo violado, porque ela trata especificamente da *ownership discrimination*.²³

²² Artigo 24 do tratado do Brasil com o México (2006).

²³ Entretanto, se o resultado final do critério eleito pelo legislador para a diferenciação das situações for sempre causar um gravame maior para as empresas no Brasil controladas por residentes no exterior, pois a situação normal de pagamento de *royalties*, caso seja na sua expressiva maioria de pagar *royalties* somente aos controladores no exterior, então sim a discriminação seria na prática contra esta situação específica que não é permitida pelo artigo 24 (4).

O parágrafo terceiro do artigo 24 (*The Deduction Non-Discrimination Provision*), embora expressamente estabeleça um parâmetro claro e objetivo de comparação (“*nas mesmas condições que se houvessem sido pagos a um residente do Estado mencionado em primeiro lugar*”), que trata exatamente da hipótese prevista pela CIDE-*royalties* com relação a pagamento a residente no exterior (incidência da CIDE) em contraste com o pagamento a residente no Brasil (não incidência da CIDE), a sua aplicação é mais controvertida, pois literalmente trata de deduções de despesas (inclusive *royalties*) na apuração do lucro tributável da empresa sediada no Brasil. O que ocorre com a CIDE, como visto, é a cobrança de uma contribuição adicional da empresa residente no Brasil, simplesmente porque ela remete *royalties* ao exterior (independentemente da existência de controle) e não uma restrição à dedução dos *royalties* no lucro tributável da empresa no Brasil. Indiretamente a discriminação é clara, pois o resultado final é o agravamento da carga tributária da empresa residente no Brasil por pagamentos ao exterior (na primeira situação prevista expressamente no parágrafo terceiro via restrição da dedução como despesa, e na segunda situação pela exigência de uma contribuição tributária adicional da empresa no Brasil pelo mesmo fato). Aqui se trata sim absolutamente de situações comparáveis entre si e independentemente da existência de controle ou não, tal como ocorre com a CIDE *royalties*: empresa sediada no Brasil que realiza uma despesa com o exterior deve ser dedutível se a mesma despesa é dedutível quando realizada com a empresa sediada no Brasil. Entretanto, de novo se interpretando de uma forma mais estrita as situações comparáveis e a própria provisão do parágrafo terceiro, a tributação das remessas ao exterior a título de *royalties* por outro tributo que não o imposto sobre o lucro não é tecnicamente uma restrição à sua dedutibilidade na apuração do lucro tributável. A não ser que, dependendo da jurisdição doméstica e sujeito a reciprocidade, fosse possível aplicar a mesma proibição de não discriminação (*the deduction non-discrimination*) estendendo-a para casos similares de forma a proibir também qualquer gravame fiscal mais oneroso nas mesmas circunstâncias de pagamentos a residente e pagamentos a não residente. Mas esta criação ou extensão de uma regra a casos similares, mesmo quando presente a mesma razão de igual-

dade e circunstâncias similares, pode exigir o consenso dos Estados Contratantes, já que uma das regras de ouro (*golden rule*) da igualdade é tratar nas mesmas condições aqueles que estejam em situações substancialmente similares, exigindo-se também que o mesmo tratamento seja dado num país (residente não ser gravado por situações similares à da *deduction non-discrimination*) bem como no outro na mesma circunstância (residente deste outro país não ser gravado por situações similares à da *deduction non-discrimination*). Afinal a igualdade exige também não somente como regra de convivência social, mas também internacional no âmbito dos Estados, dar a uma parte o mesmo tratamento que se espera que seja dado por esta outra parte, dentro de um espírito de reciprocidade e de boa fé nas relações internacionais.

O parágrafo segundo do artigo 24 (*The Permanent Establishment Non-Discrimination*) tem o mesmo racional do parágrafo quarto (*the ownership non-discrimination*), apenas sendo mais específico e restrito para a situação de estabelecimento permanente de um contribuinte residente no outro Estado, sendo aplicável *mutatis mutantis* os mesmos comentários da *ownership discrimination*.

E finalmente o parágrafo primeiro (*Nationality Non-Discrimination*) cobre as situações em que o nacional de um país não pode estar submetido no outro país contratante à tributação “*diversa ou mais gravosa do que aquela a que estiverem ou puderem estar sujeitos os nacionais desse outro Estado Contratante que se encontrem na mesma situação.*” Dois pontos relevantes e correlacionados surgem também quanto a este parágrafo para efeito da CIDE *royalties* como anteriormente na análise da *ownership discrimination*. Primeiro a discriminação da incidência da CIDE não envolve nacionalidade ou controle, pois não importa se a empresa sediada no Brasil é controlada ou não por residente no exterior, tendo sido eleita como hipótese de incidência da contribuição social qualquer pagamento de *royalties* ao exterior e como contribuinte a empresa no Brasil. Segundo, o nacional do outro país contratante deve se encontrar “na mesma situação” dos nacionais do país onde ocorre a discriminação, o que exige que as situações comparáveis sejam as mesmas ou ao menos fundamentalmente similares. Novamente, a situação do contribuinte sujeito a CIDE (empresa no Brasil que remete *royalties* ao exterior) não seria comparável com a empresa no Brasil que não

remete *royalties* ao exterior. A discriminação ocorre em função da residência do recipiente (ser ou não do exterior), admitindo-se que a contribuição da CIDE indiretamente onere a sua contratação em comparação com a contratação de empresas sediadas no Brasil. Além desta discriminação não envolver diretamente nacionalidade quanto à empresa no Brasil (todas as empresas no Brasil que façam remessas ao exterior estão sujeitas a contribuição), a diferenciação de tratamento em função da residência do receptor dos royalties (se no Brasil, não incidência; se no exterior, com incidência da CIDE) poderia ser feita adotando-se como elemento de diferenciação o critério da residência. Interpretando a similaridade de situações, tanto os Comentários ao Modelo da OCDE quanto a jurisprudência de alguns países aceitam o critério da residência para justificar o tratamento diferente do nacional que não é residente do outro país.²⁴

²⁴ Ver itens 3 e 4 dos Comentários ao parágrafo primeiro do artigo 24. Ver também as decisões do judiciário na Alemanha, África do Sul, Argentina e França (Baker, *op cit*, Artigo 24), sendo a justificativa bem plausível para a diferenciação o fato de o nacional não residente não estar sujeito a tributação da sua renda global no país da fonte, enquanto o residente no mesmo país está. Veja também no Brasil o voto do Min Gilmar Mendes em situação de aplicação do artigo 24 da Convenção de Dupla Tributação entre o Brasil e Suécia, que entendeu a equiparação de nacional não residente com nacional residente ser contra o Tratado, bem como ofensiva ao art. 150, II, da CF/88, “porque torna equivalentes situações claramente distintas, não em razão da nacionalidade, repita-se, mas da residência” (RE 460.320 PR Tribunal Pleno, voto de 31/08/2011). No caso específico havia a isenção aos residentes no Brasil sobre os dividendos do IR na fonte somente, devendo-se computá-los na declaração anual (*full liability*, como em outros países), bem como não foram isentos do IR na fonte os brasileiros residentes no exterior, que também não estão sujeitos a Declaração de Rendimentos no Brasil (*full liability*), reforçando que o critério adotado para a isenção na fonte foi o da residência e não o da nacionalidade. Mesmo o critério da residência não pode mascarar a nacionalidade, como poderia ocorrer quando não houver uma justificativa objetiva e racional para a adoção da residência como ocorreram nos casos de *full liability*. Explica-se. Mesmo na hipótese em que o residente no Brasil seja totalmente isento de IR sobre os dividendos (sem *full liability*, portanto), a restrição da isenção do IR Fonte somente aos residentes poderia se justificar (não se estendo a isenção total do residente ao não residente), pois os residentes no outro Estado contratante estariam sujeitos ao IR sobre os mesmos dividendos (*full liability*). Caso houvesse a extensão da isenção do IR Fonte ao não residente, o imposto dispensado no Brasil seria arrecadado pelo país de residência do inves-

Como em todas as outras situações o contribuinte deve provar que a discriminação não é razoável, inclusive se for o caso da abusiva utilização do critério de residência que pode estar acobertando artificialmente uma discriminação proibida em função da nacionalidade. Além de comprovar a situação comparável e discriminatória (objetivamente considerada), o contribuinte deve provar que a razão ou o motivo objetivo da discriminação é irracional ou não tem explicação ou não condiz com o seu propósito não passando o teste da razoável relação entre meios e fins (proporcionalidade).²⁵

3. A CIDE ROYALTIES E A NÃO DISCRIMINAÇÃO NO ÂMBITO DA OMC (GATT, GATS E TRIPS)

O Brasil é signatário de vários acordos multilaterais celebrados através da Organização Mundial do Comércio, dentre os quais o GATT (para mercadorias basicamente), GATS (serviços) e TRIPS (*royalties*), acordo este especificamente assinado para, dentre outras

tidor, o que pelo artigo que limita o imposto na fonte sobre os dividendos (artigo 10) e pelo sistema de crédito normalmente utilizado (artigo 23) não teria sentido, considerando ainda a previsão de *tax sparing* existente como, por exemplo, na Convenção com a Suécia. Por isto, para não haver simples transferência de recita fiscal de um país para o outro, se justifica a adoção nestas circunstâncias do critério da residência para efeito de aplicar o parágrafo primeiro do artigo 24 sobre a não discriminação. Se houver isenção de imposto na Suécia sobre os dividendos recebidos do Brasil, poderia ser indevida a retenção de IR no Brasil sobre os mesmos dividendos, já que não existiria *full liability* nem no Brasil nem na Suécia, especialmente se não existir possibilidade de o IR retido no Brasil ser compensado no outro país. Em sentido aparentemente contrário, defendendo a aplicação da proibição da não discriminação mesmo na hipótese em que haja uma justificativa para não o fazer, adotando o critério da residência, ver Torres, Heleno Taveira, “Pressupostos constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico: a CIDE Tecnologia”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2003. v. 7, p. 107-172.

²⁵ “In order to establish discrimination, not only that a taxpayer has to demonstrate that he has been subjected to different treatment vis-a-vis other taxpayers, but also that the ground for this differentiation in treatment is unreasonable, arbitrary or irrelevant, in *Automated Securities Clearance Inc. v. Income Tax Officer* (2008) 118TTJ (Pune) 619”, apud Chawla, Aseem, op. cit., p. 56).

funções, reduzir distorções e obstáculos ao comércio internacional, notadamente para proteger os direitos da propriedade intelectual e assegurar que as medidas e procedimentos atrelados a questões que envolvam a propriedade intelectual não se tornem obstáculos ao comércio legítimo entre os países, estabelecendo também relações de cooperação mútua entre a Organização Mundial do Comércio (OMC) e a Organização Mundial da Propriedade Intelectual (OMPI).

O TRIPS foi incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto nº 1.355/94, que aprovou a Ata Final que incorpora os resultados da Rodada Uruguaí de Negociações Comerciais e Multilaterais do GATT (ANEXO 1C), na qual foram deliberadas inúmeras medidas para reduzir os obstáculos ao intercâmbio internacional e para promover as relações comerciais entre os membros da OMC.

A Parte II do TRIPS que trata essencialmente das normas relativas à existência, abrangência e exercício dos direitos da propriedade intelectual dispõe sobre as patentes em sua Seção 5, discriminando os direitos do titular da patente tutelados pelo acordo.

Dentre tais direitos, além da proteção contra o uso do objeto ou do processo patenteado sem autorização do titular, destaca-se o direito de ceder, transferir ou licenciar a tecnologia patenteada, mediante remuneração. Neste sentido, o TRIPS dispõe acerca do controle de práticas que possam ocasionar concorrência desleal em contratos de licenças, posto que, de acordo com o Artigo 40, nota 1, *os membros concordam que algumas práticas ou condições de licenciamento relativas a direitos de propriedade intelectual que restringem a concorrência podem afetar adversamente o comércio e impedir a transferência e disseminação de tecnologia.*

Além disso, no que tange à aplicação de normas de proteção dos direitos de propriedade intelectual, o artigo 41 dispõe que os procedimentos relativos à aplicação de normas de proteção dos direitos de propriedade intelectual serão justos e equitativos. Para proporcionar os resultados para os quais foi convencionado, o TRIPS, dentre outras medidas, expressamente homenageia os princípios básicos consagrados nas relações comerciais multilaterais internacionais, dentre

os quais merece substancial destaque o chamado **Princípio do Tratamento Nacional** previsto no GATT e no GATS da seguinte forma:²⁶

Artigo III

TRATAMENTO NACIONAL NO TOCANTE A TRIBUTAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO INTERNAS.

1. As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.

Com embasamento neste princípio, em resumo, os países signatários do GATT e do GATS se comprometem a não estabelecer tributação ou regulação mais benéfica nas relações jurídicas estabelecidas entre nacionais, em detrimento das relações jurídicas celebradas por nacionais com pessoas com sede ou domicílio no exterior, notadamente nas operações envolvendo bens, produtos e serviços.

Especificamente no tocante às relações jurídicas que envolvam transações sobre a propriedade intelectual, o TRIPS, em seu artigo 3 e na Nota 3, ratifica a aludida disposição do GATT, determinando que cada membro do Acordo concederá aos nacionais dos demais países membros tratamento não menos favorável que o outorgado aos seus próprios nacionais com relação à regulação da propriedade intelectual, como segue:

²⁶ Como exposto no Preâmbulo do TRIPS, “*Desiring to reduce distortions and impediments to international trade, and taking into account the need to promote effective and adequate protection of intellectual property rights, and to ensure that measures and procedures to enforce intellectual property rights do not themselves become barriers to legitimate trade; Recognizing, to this end, the need for new rules and disciplines concerning:* (a) the applicability of the basic principles of GATT 1994 and of relevant international intellectual property agreements or conventions;”.

Artigo 3

Tratamento Nacional

1. Cada Membro concederá aos nacionais dos demais Membros tratamento não menos favorável que o outorgado a seus próprios nacionais com relação à proteção da propriedade intelectual, salvo as exceções já previstas, respectivamente, na Convenção de Paris (1967), na Convenção de Berna (1971), na Convenção de Roma e no Tratado sobre Propriedade Intelectual em Matéria de Circuitos Integrados.²⁷ [...].

Nota 3

Para os efeitos dos Artigos 3 e 4 deste Acordo, a “proteção” compreenderá aspectos que afetem a existência, obtenção, abrangência, manutenção e aplicação de normas de proteção dos direitos de propriedade intelectual, bem como os aspectos relativos ao exercício dos direitos de propriedade intelectual de que trata especificamente este Acordo.

Desta forma, a *CIDE-Royalties* que incide sobre a remuneração da licença de uso da propriedade intelectual estrangeira na forma de *royalties* implicará em violação à regulação e proteção da propriedade intelectual tutelada pelo TRIPS, sobretudo por criar obstáculos à obtenção e ao exercício do direito sobre a tecnologia transferida e contrariará os próprios fundamentos do GATT e do GATS no que tange aos objetivos básicos de redução das barreiras alfandegárias e comerciais e à eliminação do tratamento discriminatório.

²⁷ As exceções ao Princípio do Tratamento Nacional referidas no Artigo 3º do TRIPS não se aplicam ao caso em tela. A Convenção de Berna trata apenas da proteção das obras literárias e artísticas e a de Roma da proteção dos artistas, interpretes, aos produtores de fonogramas e aos organismos de radio difusão. Por sua vez, o Tratado de Washington sobre propriedade intelectual em matéria de circuitos integrados, trata de assunto específico não aplicável ao caso. Por fim, a Convenção de Paris de 1967 para a Proteção da propriedade intelectual, ao tratar do “Tratamento Nacional” dispõe que “ressalvam-se expressamente as disposições da legislação de cada um dos países da União relativas ao processo judicial e administrativo e à competência, bem como à escolha de domicílio ou à designação de mandatário, eventualmente exigida pelas leis de propriedade intelectual”, sendo, portanto, irrelevante para a presente questão de tratamento tributário discriminatório.

Diferente da não discriminação das Convenções de Dupla Tributação, o princípio no GATT, GATS e TRIPS visa a afastar qualquer a “*disguised restriction on trade*”²⁸ e não somente aquelas situações específicas nos parágrafos do artigo 24 do Modelo de Convenção. Discriminações cobertas, indiretas, mascaradas ou disfarçadas por critérios ainda que objetivos são proibidas no âmbito da OMC, e quando se tratam de exceções que permitem uma discriminação ou diferenciação, elas estão submetidas a um duplo e estrito controle, tal como a permitida para preservação da saúde humana, ou proteção do meio ambiente,²⁹ em que a medida deve ser justificada pelo teste da necessidade, objetivamente verificando se não existem outras alternativas disponíveis menos restritivas ao comércio internacional.³⁰

O tratamento desigual da CIDE eleva o custo com aquisição de tecnologia estrangeira, e conseqüentemente a elevação do preço do produto produzido com a utilização dessa tecnologia, prejudicando a competitividade interna e externa, no tocante às importações, e impõe também uma barreira artificial à disseminação da tecnologia almejada pela própria Lei nº 10.168/2000 que instituiu a CIDE-*Royalties*. Nada mais legítimo do que possibilitar e incrementar o desenvolvimento da tecnologia no país, propiciando até um Fundo para isto, mas sem discriminar contra os *royalties* e serviços técnicos provenientes do ex-

²⁸ Artigos 20 do GATT, 14 do GATS e parte final do parágrafo segundo do artigo 3º do TRIPS.

²⁹ Ver o caso *Brazil – Measures Affecting Imports of Retreaded Tyres*, WT/DS332/AB/R. Neste caso o Brasil restringiu importações de pneus usados com base na legítima e permitida proteção ambiental, mas estabeleceu uma exceção discriminatória permitindo importações do Mercosul, que foi considerada injustificável pelas mesmas razões de proteção ao meio ambiente e uma arbitrária e *disguised restriction* ao comércio internacional. Ver também a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 101, de 24/06/2009, Plenário do STF, *Dje* n. 108, publicação 04/06/2012, Ementário n. 2654-1, Min Relatora Carmen Lúcia, em que o STF acolheu os argumentos constitucionais de proteção ao meio ambiente e desenvolvimento sustentável, acolhendo como argumentos persuasivos o laudo do Órgão de Apelação da OMC, inclusive afastando a exceção para importação de países do Mercosul.

³⁰ Ver com relação a serviços, o caso *US Gambling*, WT/DS285/AB/R/Corr.1, parágrafos 343-4; e mercadorias o caso *US – Gasoline (WT/DS2/AB/R)*, p. 22.

terior, de acordo com as normas do comércio internacional no âmbito da OMC.

Como já analisado também, o artigo 98 do Código Tributário Nacional expressamente admite a incorporação dos tratados internacionais ao ordenamento jurídico, podendo inclusive revogar ou alterar as normas internas, nos seguintes termos: “*os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*”³¹ Enfim, como ressaltado pelo Min. Gilmar Mendes, a disposição do artigo 98 do CTN é perfeitamente compatível com a cooperação internacional entre Estados soberanos:

Dessa forma, não só o fenômeno da substituição de um arcaico Estado voltado para si por um “Estado Constitucional Cooperativo”, como identificado pelo Professor Peter Häberle, como o próprio texto da Carta Magna, sobretudo com as alterações da EC 45/2004, exigem essa nova interpretação da relação entre direito internacional e normas infraconstitucionais internas.³²

Sendo assim, ainda que o GATT, o GATS e o TRIPS não tenham o condão de revogar totalmente a norma de incidência da CIDE-*Royalties* sobre os *royalties* e serviços técnicos pagos a beneficiários sediados em país signatário de tal acordo, a norma internacional prevalece por força de sua especificidade no que tange à questão ventilada. Como o Acordo do TRIPS entrou em vigor no Brasil em 01/01/2004, conforme jurisprudência pacificada do Superior Tribunal de Justiça (STJ),³³ desde aquela data qualquer tratamento discriminatório anterior ou posterior entre *royalties* e serviços técnicos provenientes do

³¹ Vide nota 10 supra sobre a jurisprudência do STF a respeito do artigo 98 do CTN. Igualmente o STJ já consagrou o entendimento da prevalência do art 98 do CTN como *Lex specialis*: “**7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.**” (Superior Tribunal de Justiça, RESP n° 1.161.467 – RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJE 1.6.2012).

³² RE 460.320 PR (Tribunal Pleno, voto de 31/08/2011, p. 24).

³³ “O art. 65.2 do TRIPs prevê prazo de extensão geral, estabelecido para todos os países em desenvolvimento, não sendo necessário qualquer tipo de manifestação por parte dos Estados membros incluídos nessa categoria, motivo pelo qual as

exterior e aqueles provenientes do Brasil fica afastado pelo advento de norma de tratado internacional de natureza especial.

Analogamente, destaca-se que o STJ já sedimentou, por meio de súmula, o entendimento pela isonomia do tratamento conferido às mercadorias nacionais e às provenientes de países signatários no tocante à isenção do ICMS,³⁴ bem como a própria Receita Federal tem reconhecido a prevalência do GATT para garantir a igualdade de tratamento entre nacionais e estrangeiros.³⁵

Ante as razões de direito apresentadas, torna-se evidente que a incidência da CIDE-*Royalties* nas operações de pagamentos de *royalties* efetuadas por empresa residente no Brasil em favor de pessoa jurídica sediada no exterior, para Estado membro da OMC e signatário do GATT, GATS e do TRIPS, implicará em violação do Princípio do Tratamento Nacional sedimentado nestes compromissos internacionais, por imputar tratamento mais gravoso às relações que envolvam disposição de direitos de propriedade intelectual nas quais figurem

disposições do TRIPs tornaram-se obrigatórias, no Brasil, somente a partir de 1º de janeiro de 2000”, ementa do REsp 1096434 (2008/0219376-6 – 17/11/2010).

³⁴ *Súmula nº 20: A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.*

Súmula nº 7: O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM.

³⁵ *SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 51 de 15 de Junho de 2011* da Secretaria Regional da Receita Federal do Brasil da 6ª Região Fiscal.

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

*EMENTA: ISENÇÃO E SUSPENSÃO. ZONA FRANCA DE MANAUS – ZFM E AMAZÔNIA OCIDENTAL. GATT. PRODUTOS NACIONALIZADOS. Em regra, as isenções e as suspensões da exigibilidade do IPI, relativas à Zona Franca de Manaus – ZFM ou à Amazônia Ocidental, de que tratam os arts. 81, III, 84, 95, I, e 96 do Regulamento do IPI, contemplam produtos nacionais, assim entendidos aqueles que resultam de quaisquer das operações de industrialização mencionadas no art. 4º do regulamento citado, realizadas no Brasil. **No entanto, o benefício se estende aos produtos estrangeiros, nacionalizados e revendidos pelo importador para destinatários situados naquelas regiões, quando importados de países em relação aos quais, mediante acordo ou convenção internacional firmados pelo Brasil, tenha-se garantido igualdade de tratamento entre o produto importado, originário do país em questão, e o nacional (tal ocorre, por exemplo, nas importações provenientes de países signatários do GATT, ou que a ele tenham aderido).** (destacou-se).*

partes estrangeiras, se comparada às operações idênticas estabelecidas entre nacionais.

4. CONCLUSÃO

A não discriminação como norma jurídica pode ser aplicada como um princípio ou uma regra jurídica. Mesmo como uma regra o seu alcance pode ser determinado pelos princípios jurídicos da igualdade e de justiça que a informam e a fundamentam. Nas Convenções de Dupla Tributação a não discriminação é positivada como um conjunto de regras jurídicas específicas e devem ser interpretadas dependendo do seu contexto de uma forma mais literal e estrita, devendo ainda ser dada especial atenção ao entendimento da outra parte contratante, incluindo a sua jurisprudência, em função da natureza bilateral do acordo e do princípio da reciprocidade que as informa. O caso concreto analisado da CIDE *royalties* é elucidativo para se entender como se opera a não discriminação perante os Acordos de Dupla Tributação. A referida contribuição ao incidir somente sobre remessas de *royalties* e pagamentos por serviços técnicos ao exterior, e não sobre pagamentos a residentes no Brasil, não discrimina diretamente em função da nacionalidade nem da propriedade nem da dedução no lucro tributável de acordo com os parágrafos do artigo 24 do Modelo de Convenção da OCDE. Entretanto, há uma discriminação indireta na CIDE e análoga à proibida pelo parágrafo terceiro de algumas Convenções (*The Deduction Non-Discrimination Provision*) que em princípio também não seria aplicável por sua natureza literal clara e dependendo da extensão que a outra parte contratante lhe atribua, inclusive da sua jurisprudência, em função da bilateralidade, harmonia e reciprocidade que norteiam as Convenções bilaterais.

A discriminação direta que existe é em desfavor da contratação de serviços e pagamentos de *royalties* ao exterior, que deve ser justificada objetiva e racionalmente, em função do princípio da não discriminação previsto no artigo 150, inciso II, da CF/88, se as situações forem equivalentes. No caso, a diferença de situações pelo critério da residência do recipiente do pagamento dos *royalties* ou serviços para ser aceitável juridicamente perante o princípio da igualdade deve ter uma justificativa plausível e adequada, e não simplesmente se afirmar

como uma petição de princípio que as situações não são equivalentes porque são diferentes, simplesmente porque num caso o recipiente está no exterior e no outro está no Brasil. Como analisado no âmbito da OMC, e concluído a seguir, precisamente esta diferenciação, pelo critério da residência (do fornecedor de produtos, serviços e direitos relativos a *royalties*), é expressamente vedada.

No âmbito dos tratados da OMC (GATT, GATS, TRIPS) a não discriminação é claramente um princípio geral que os informa e os fundamenta, além dos princípios da igualdade de oportunidades, de igualdade entre os Estados, da boa fé de direito internacional, e refletida nas próprias restrições à proibição da não discriminação, quer sejam de natureza sanitária pública ou de natureza tributária com intuito antielisivo ou para combater a elisão fiscal. Em todos os casos as restrições regulatórias ou imposições tributárias não podem ser um meio para mascarar ou camuflar uma restrição discriminatória ao comércio internacional, como é o caso de onerar fiscalmente somente as contratações de serviços e *royalties* do exterior.

Financiamento de Projecto

Diogo Leite de Campos¹

I. INTRODUÇÃO²

O financiamento de projecto (Project finance) é uma técnica de financiamento construída para as necessidades específicas de um projecto, nos termos do qual os financiadores aceitam limitar, em todo ou em parte, o direito ao reembolso do seu financiamento, versando esse direito só sobre os activos ou bens do projecto e os rendimentos decorrentes da sua exploração. Contrariamente ao financiamento bancário clássico, em que o reembolso é garantido pela totalidade do património do devedor, o financiamento do projecto caracteriza-se pelo facto de o serviço e reembolso da dívida bancária serem assegurados essencialmente pelas receitas de exploração do projecto.

Estas receitas podem assumir as mais diversas origens: receitas das portagens de uma auto-estrada; venda de electricidade de uma central eléctrica; facturação do consumo de água de uma rede distribuidora de água; contribuição do ente público por cada tonelada de detritos tratados; etc.

O isolamento dos riscos do projecto é obtido pelos promotores através da criação de uma sociedade projecto, criada especificamente para as necessidades da operação. Esta contrata directamente os empréstimos, sendo só o seu património, e não o património geral dos promotores, que responde pelos empréstimos.

¹ Sócio do Rolim, Viotti e Leite de Campos Advogados. Professor catedrático da Faculdade de Direito de Coimbra (jub.) e da Universidade Autónoma de Lisboa.

² O texto que se segue tem na sua base parte dos sumários de um curso de Contratos em especial preleccionado pelo autor ao quinto ano da Faculdade de Direito de Coimbra em 2007/2008.

Embora, em alguns casos, os promotores se devam responsabilizar pessoalmente perante as entidades financiadoras.

Por outro lado o promotor assegurará o controlo da sociedade projecto, para assegurar não só os seus lucros, como também o serviço e o reembolso da dívida contraída por essa sociedade.

Contudo, este controle não pode ir ao ponto de tornar a sociedade promotora responsável pelas dívidas da sociedade projecto.

2. AS PARTES NO FINANCIAMENTO DE PROJECTO

A realização de um projecto e do seu financiamento estruturado, relaciona múltiplas partes: as empresas promotoras; os estabelecimentos de crédito; os investidores no mercado de capitais; instituições financeiras do Estado ou internacionais; eventualmente o Estado ou o ente público de quem depende a concessão e a manutenção da concessão do serviço público ou da obra necessária à realização do projecto.

As principais fontes de financiamento da sociedade de projecto são fundos ou quasi fundos próprios e fundos mutuados. Os Fundos de Investimento; Bancos de Negócios; Entidades Públicas; Mercados de Capitais internacionais e locais; promotores privados, etc. contribuirão com fundos próprios. Concedendo crédito encontram-se promotores privados, bancos comerciais; entes públicos; mercados de obrigações; investidores institucionais; fornecedores; etc.

3. VANTAGENS

As vantagens para os promotores desta modalidade de financiamento estruturado referem-se não só à diminuição do risco como também a melhores condições financeiras.

Assim, isolam o risco na sociedade projecto, em vez de exporem todo o seu património à acção dos credores dos financiamentos concedidos. O reembolso do crédito depende das receitas do projecto e consequentemente do sucesso deste. Assim, os financiadores e as entidades que entram com o capital de risco partilham o risco dos promotores.

Por outro lado, obtém-se normalmente um financiamento bancário mais estendido no tempo, do aquele que se refere a um crédito clás-

sico ou societário. Este último depende, normalmente, da capacidade financeira do devedor, do montante dos seus fundos próprios, das responsabilidades assumidas pelos seus accionistas. Enquanto que um financiamento de projecto depende, basicamente, do juízo que os bancos façam sobre o sucesso desse projecto.

Quanto aos promotores públicos, Estado e outras entidades, este conseguem obter equipamentos sem sobrecarregar as suas próprias finanças. Trata-se de uma espécie de desorçamentação. Por outro lado concedem ao sector privado tarefas para as quais este presumidamente é mais capaz, com vantagens de eficácia e diminuição de custos.

4. PRINCIPAIS ESTRUTURAS DE ORGANIZAÇÃO DO FINANCIAMENTO DO PROJECTO

Numa primeira estrutura de organização de um projecto, cria-se uma sociedade de projecto que tomará a seu cargo a construção e a exploração do projecto. Esta sociedade é financiada no que se refere à realização das duas fases. O segundo esquema de organização passa pela constituição de uma sociedade imobiliária “ad hoc”, encarregada da construção do projecto, e ficando proprietária do todo ou em parte dos imóveis e dos equipamentos. Esta sociedade ad hoc imobiliária é filial de uma segunda sociedade de projecto encarregada da exploração do projecto. Ou vice-versa. Desde de que a fase de construção esteja terminada, a sociedade imobiliária põe à disposição da sociedade ad hoc encarregada da exploração, por meio de locação, os imóveis e os equipamentos. Na prática, os financiamentos bancários são concedidos à sociedade de projecto operacional, cabendo a esta pôr à disposição da sua filial, sociedade imobiliária, os fundos necessários à realização da fase de construção do projecto.

5. RISCOS NO FINANCIAMENTO DO PROJECTO

Os riscos inerentes aos financiamentos de projecto podem classificar-se em riscos exógenos e riscos endógenos.

A realização de um projecto depende de diversos parâmetros ligados ao seu meio ambiente, podendo se distinguir entre o macro meio ambiente, o meso meio ambiente e o micro meio ambiente do projec-

to. O “*macro*” meio ambiente do projecto refere-se ao meio ambiente geográfico, político, jurídico e fiscal com base nos quais será definido a estrutura jurídica do projecto, tendo-se de se levar em conta sempre que tal quadro pode evoluir.

O “*meso*” meio ambiente corresponde ao sector industrial em que se integra o projecto.

O “*micro*” meio ambiente de um projecto refere-se ao conjunto dos intervenientes que desempenham papéis durante toda ou parte da vida do projecto. Assim: os promotores, os construtores, os fornecedores, os clientes, os seguradores, etc. Todos eles têm de trabalhar em conjunto e muitas vezes não é fácil harmonizá-los.

Os riscos exógenos ou externos a um projecto são basicamente 3: Risco país; Risco do meio ambiente; Risco de força maior.

O risco país compreende essencialmente os riscos políticos e de regulamentação jurídica. Como por exemplo, as nacionalizações, as expropriações, a inconvertibilidade da moeda do país, a adopção de restrições em matéria de controlo de preços, modificação da legislação que regula aquele tipo de sociedades, etc. A não transferibilidade das receitas de um projecto pode resultar da obrigação imposta às partes de reinvestir toda ou parte das receitas em projectos locais; de um limite aos dividendos podendo ser entregues pela sociedade projecto aos seus accionistas estrangeiros; ou de um aumento dos impostos locais sobre aquela actividade.

O risco de meio ambiente é extremamente importante, e cada vez mais, em cada vez mais projectos. Sobretudo em projectos que tratem de infra-estruturas de qualquer ordem, o risco de poluição do meio ambiente tem que ser muito cuidadosamente considerado. As sociedades projecto, os promotores, e outros intervenientes, podem ficar sujeitos a acções por responsabilidade civil. Os resultados destas acções podem diminuir a rentabilidade do projecto ou mesmo anulá-la, com consequências graves para os promotores e para os financiadores.

O risco de força maior refere-se a guerras, revoluções, desordens civis, desastre naturais, etc.

Os riscos endógenos de um projecto são compostos principalmente pelo risco de construção e tecnológico, risco de exploração e ris-

co de transacção e de estrutura; O risco de construção e tecnológico refere-se sobretudo à tecnologia utilizada. A construção pode estar sujeita a demoras, a aumentos de custo, e mesma a ineficiência, se a tecnologia não foi a adequada.

O risco de exploração surge a partir do momento do começo da exploração do projecto. Assim, os equipamentos da sociedade de projecto podem ser inadequados ou atingirem a rápida deterioração; os objectivos de competitividade ou de qualidade dos produtos podem não se verificar; a obra pode estar sujeita a diversas deteriorações.

Os riscos de transacção e de estrutura referem-se, por exemplo, aos riscos de diminuição ou de ruptura das fontes de fornecimento ou de distribuição dos bens produzidos pela sociedade projecto; Pelos riscos de câmbio, não só quanto aos utentes do projecto, como também ao reembolso dos financiadores ou à compra de materiais; Ao risco de aumento dos custos de aprovisionamento em matérias-primas; Aos riscos de corrupção a quando da conclusão de contratos de concessão, ou de distribuição.

6. PRINCIPAIS TÉCNICAS DE PROTECÇÃO CONTRA OS RISCOS DO PROJECTO

Os financiadores, sobretudo os estabelecimentos de crédito, só podem executar os bens e os rendimentos da sociedade de projecto. Assim, normalmente tomam precauções no sentido de que os riscos susceptíveis de surgirem em cada uma das fases do projecto sejam previamente identificados e repartidos entre os diversos intervenientes mais conexiados com ele. Em termos de estes intervenientes estarem em condições de os prevenir.

O risco de aumento de custo da construção, resultante de um ou mais atrasos no processo de realização de um projecto, é um risco considerável. As entidades de crédito contratam normalmente que o custo correspondente seja suportado pelo construtor através de contratos de construção a preço fixo ou “chaves na mão”. Assim, limitam-se os riscos postos a cargo da sociedade projecto.

Normalmente os construtores são obrigados a apresentar garantias ao primeiro pedido emitidas por estabelecimentos financeiros distintos dos que asseguram o financiamento do projecto.

Muitas vezes os estabelecimentos financeiros obtêm dos promotores do projecto que eles suportem uma parte deste risco, nomeadamente assumindo a seu cargo parte do aumento do preço, através de contribuições em fundos próprios ou empréstimos dos accionistas.

Um dos riscos mais importantes a que pode estar sujeita a sociedade projecto está na dificuldade superveniente em se abastecer em matérias-primas na quantidade e qualidade ou no preço previstos.

Normalmente o controlo destes riscos é realizado por meio de contratos de fornecimento a longo prazo (“take-or-pay”). Assim, a montante a conclusão de um contrato de fornecimento *take-or-pay* tem por finalidade pôr a cargo do fornecedor uma obrigação de entrega no local das matérias-primas, ou na falta destas, uma obrigação de pagamento de uma soma predeterminada sociedade projecto. Assim, a sociedade projecto estará em condições de respeitar as suas próprias obrigações de produção apesar da falta do seu fornecedor, procurando um novo fornecedor a tempo.

A jusante, a sociedade projecto poderá obter um resultado similar para a distribuição da sua própria produção. Celebrando contratos de compra da produção de longo duração do tipo “*take-or-pay*” que obrigam um comprador a comprar um certo número de mercadorias durante um certo período ou um certo preço.

Também algumas vezes se celebram contratos ditos “throughput”. Com base nestes contratos o comprador tem uma obrigação de comprar a produção em quantidades suficientes para permitir à sociedade projecto reembolsar o financiamento bancário e conservar o seu equilíbrio financeiro.

Estes contratos são frequentes quando a entidade interessada na compra é uma entidade pública.

Contudo, nesta matéria haverá sempre que tomar precaução para não parecer que se cai no quadro das ajudas proibidas pelo tratado de Roma.

A sociedade projecto no caso de estar dependente dos conhecimentos técnicos de um dos seus accionistas, promotor do projecto, deve estabelecer com ela um contrato no sentido de dispor da assistência técnica necessária durante o período da sua vida.

7. RISCO DE MODIFICAÇÃO DO ENQUADRAMENTO JURÍDICO E FISCAL

A mudança dos pressupostos jurídicos e fiscais em que assentou o projecto pode determinar grave prejuízo para a sua viabilidade e mesmo a total inviabilidade do projecto.

Estes riscos podem referir-se ao direito do meio ambiente, ao aumento dos impostos, ao aumento dos direitos aduaneiros de importação ou de exportação de mercadorias, a alterações cambiais significativas, etc.

No caso da entidade concedente ser uma pessoa pública, normalmente ela assume estes riscos enquanto pressupostos da concessão. Assim, é essa pessoa pública que deve indemnizar a sociedade projecto logo que se verifique um destes riscos previstos contratualmente.

8. RISCO DE TESOURARIA

A sociedade projecto pode deparar com uma insuficiência de tesouraria durante a fase de construção ou de exploração.

As razões de tal insuficiência podem ser múltiplas, e podem não estar assumidas por outros intervenientes no projecto que não a própria sociedade.

Tratando-se de uma insuficiência de tesouraria a verificar durante a fase de exploração normalmente os financiadores exigem à sociedade de projecto constituir uma reserva junto de um estabelecimento financeiro, constituída por uma parte das receitas de exploração, de tal modo que a sociedade de projecto esteja em condições de satisfazer diversas amortizações e pagamento de juros no futuro. Também se pode utilizar aqui a titularização de receitas futuras.

O contrato pode ter posto a cargo dos promotores a obrigação de contribuir para a tesouraria da empresa ou de conceder empréstimos subordinados à sociedade projecto.

A autoridade concedente também pode ter concedido uma garantia de exploração a favor da sociedade do projecto.

9. RISCO DE CÂMBIO

Deste risco já tratámos acima a propósito do risco jurídico e fiscal.

10. REGIME DOS CONTRATOS DE SERVIÇO PÚBLICO E O FINANCIAMENTO DE PROJECTO

A noção de contrato de serviço público compreende o conjunto dos contratos pelos quais uma entidade pública organiza a transferência para uma pessoa pública ou privada da exploração, por sua conta e risco, de um serviço público. A pessoa concessionária é remunerada pelo utente.

O contrato pode confiar ao concessionário a construção e a exploração de uma infra-estrutura ou só a sua exploração. O quadro contratual em causa é normalmente o da concessão.

Estes tipos de contratos, aliás tradicionais, parecem hoje suficientes. Assim criou-se uma nova categoria de parceria público privada. Estes PPPS, inspirados sobretudo da experiência Inglesa, têm como objecto permitir adaptar a lógica económica da delegação de serviço público à construção reabilitação e gestão de equipamentos públicos em sectores que representam funções tradicionais do Estado “ como segurança ou justiça”, ou sectores sociais “ como saúde ou educação”.

Ao contrário do financiamento do projecto que visa essencialmente as relações entre a sociedade projecto, os promotores e os estabelecimentos financeiros, o PPP dirige-se a regular as relações entre a pessoa pública e a sociedade projecto.

Em algumas destas situações o financiamento poderá ser total; em outras o investimento é repartido entre promotores (entidade concessionária), e os concedentes, não havendo financiamento de terceiros.

11. DEFINIÇÃO DA DELEGAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO

Uma delegação de serviço público é um contrato pelo qual uma pessoa de direito público confia a gestão de um serviço público do

qual tem a responsabilidade a um concessionário público ou privado, cuja remuneração está substancialmente ligada aos resultados da exploração do serviço. O concessionário pode ser encarregado de construir as obras ou de adquirir os bens necessários para o serviço.

Embora nos tenhamos referido à concessão de serviço público outras modalidades há que se podem enquadrar no conceito de delegação de serviço público.

Mas vamos começar pela concessão de serviço público.

12. CONCESSÃO DE SERVIÇO PÚBLICO

A concessão de serviço público define-se como sendo um acordo pelo qual uma pessoa pública encarrega outra pessoa da exploração do serviço público mediante uma remuneração determinada pelos resultados financeiros da exploração.

A primeira particularidade é o seu carácter contratual, o que exclui o campo da concessão os serviços públicos entregues a uma pessoa de direito público ou direito privado por via unilateral.

Assim, não estão compreendidas aqui os regimes criados por lei ou regulamentar.

A duração da concessão é normalmente a longo prazo, muitas vezes superior a vinte anos, a fim de permitir ao concessionário amortecer os diferentes investimentos que realizou. Costuma distinguir-se na concessão do serviço público as cláusulas contratuais e as cláusulas regulamentares.

As primeiras, as cláusulas contratuais são as que se referem aos direitos ou vantagens, materiais e financeiros, concedidos ao concessionário. Nomeadamente, a duração da concessão, e as garantias de rentabilidade.

As cláusulas regulamentares são relativas à organização e funcionamento do serviço público. Estas cláusulas podem ser modificadas pela autoridade concedente no interesse do serviço público.

O critério da remuneração determina a qualificação do contrato em contrato de empreitada ou contrato de concessão. O contrato de empreitada está sujeito ao regime contratual público, enquanto que o regime de concessão já não está.

Só pode haver concessão se o contrato prevê uma remuneração pelos utentes.

Se a remuneração consistir num preço pago pelo ente público, o contrato não é uma concessão.

13. DIREITOS E OBRIGAÇÕES DO CONCESSIONÁRIO – PRIVILÉGIO DE EXCLUSIVIDADE

Normalmente o concessionário tem um privilégio de exclusividade na exploração de um serviço, que compensa nomeadamente as obrigações que lhe são impostas.

14. OBRIGAÇÃO DE EXECUÇÃO CONTINUADA

O concessionário tem obrigação de executar o comportamento que lhe foi assinalado sob pena de apreensão dos bens e eventualmente de extinção do contrato de concessão.

Está obrigado a continuar a exploração quaisquer que sejam os acontecimentos que surjam e as condições que aumentem as suas obrigações.

15. OBRIGAÇÃO DE EXPLORAÇÃO PESSOAL

O concessionário está obrigado á obrigação de explorar pessoalmente o serviço que lhe está confiado. Qualquer sessão do contrato exige a obtenção de uma autorização prévia da autoridade concedente.

O recuso da autoridade concedente tem de ser devidamente fundado, assente nomeadamente na falta de idoneidade técnica profissional ou de garantias do cessionário.

A sanção de que dispõe a autoridade concedente pode chegar até à denúncia do contrato de concessão.

O concessionário pode, com autorização do concedente subdelegar no todo ou em parte os seus direitos e obrigações.

16. CONCESSÃO DE EXPLORAÇÃO

A concessão de exploração distingue-se da concessão quanto a um ponto: O titular não tem a seu cargo as despesas do primeiro estabe-

lecimento, dado que o “concedente” confia ao “concessionário” unicamente a exploração do serviço, com exclusão de todos os trabalhos investimentos imobiliários.

Este tipo de contrato verifica-se nomeadamente na distribuição de água, electricidade, etc.

17. CONCESSÃO REMUNERADA

A concessão remunerada é uma forma do contrato derivada dos contratos de concessão. É um contrato pelo qual a entidade pública financia ela mesma o estabelecimento do serviço, mas confia a sua gestão a uma pessoa privada que é remunerada pela colectividade. Contudo, o “concessionário” recebe uma parte do resultado. A pessoa privada age por conta da colectividade pública, o que não sucede quanto ao concessionário. Este tipo de contrato representa para a colectividade a vantagem de poder continuar a controlar a organização do serviço. É um contrato utilizado nos serviços de distribuição de água, electricidade, gás, transportes urbanos, etc.

18. A GESTÃO COM GARANTIA DE RECEITAS

A gestão com garantia de receitas faz suportar um risco acrescido à colectividade, na medida em que os riscos de exploração são, no todo ou em parte, suportados pela colectividade.

Normalmente, a colectividade delegante toma a seu cargo os investimentos respeitantes ao primeiro estabelecimento das obras e instalações postas à disposição do concessionário. Pelo contrário, e como vimos a normal delegação de serviço público implica que o concessionário actue por sua conta e risco.

19. OS CONTRATOS DE OCUPAÇÃO DOMINIAL

Os contratos que implicam a ocupação do domínio de pessoas públicas, quer se trate do domínio público quer do domínio privado podem constituir um modo de devolução de uma actividade de serviço público. Normalmente, as convenções de delegação de serviço público comportam cláusulas autorizando o delegatário a utilizar o

domínio público para as necessidades do serviço, normalmente a título gratuito.

Normalmente estes contratos implicam um vínculo de natureza contratual entre as partes; que intervenha uma pessoa pública; E deve ter como objecto autorizar a ocupação do domínio público.

20. DIREITO COMUNITÁRIO

A Directiva sobre os mercados de trabalho nº 93/37 de 14 de Junho de 1993, modificando a Directiva de 18 de Julho de 1989 dita “Directiva Trabalhos” tem de ser levada em conta nesta matéria.

A directiva visa nomeadamente os contratos de empreitada, de montante superior a 5000.000,00 de Euros nos termos dos quais o empreiteiro seja remunerado em todo ou em parte, pela exploração da obra que constrói por conta do seu co-contratante público no quadro das concessões comunitárias de trabalhos.

21. ESPECIFICIDADES DO CONTRATO DE CONCESSÃO

O contrato de concessão tem uma característica fundamental marcada pela presença de um serviço público. Trata-se de um contrato administrativo, com tudo o que isto aqui implica, mesmo que a regulamentação dos contratos administrativos esteja cada vez mais próxima do Direito Privado.

Assim, nos contratos administrativos em geral e nos contratos de concessão em particular há um desequilíbrio de prestações, diferente da que se verifica nos normais contratos do Direito Privado. O regime de concessão está marcado pelo conceito de prerrogativas de poder público e põe a cargo do concessionário algumas obrigações motivadas pela necessidade de assegurar a qualidade e a continuidade do serviço concedido.

Assim, a presença de um serviço público implica para os utentes a garantia do respeito estrito dos princípios da continuidade, da igualdade e da adaptabilidade. Não podendo, nestes termos, a autoridade pública renunciar às suas prerrogativas de controlo e de polícia. Assim, e embora haja algumas restrições, o ente público pode intervir de

modo unilateral na execução da concessão, e mesmo rescindir antecipadamente o contrato.

Contrapõe-se o princípio do respeito do equilíbrio financeiro da concessão.

Este equilíbrio é um direito fundamental para o concessionário, na medida em que, lhe permite assegurar a continuidade do serviço público. Compreende o direito de indemnização no caso de obrigações imprevistas e a aplicação da teoria da imprevisão.

22. A IMPREVISÃO

A implicação da teoria da imprevisão, a autoridade concedente deve compensar, indemnizando, as consequências resultantes de acontecimentos imprevisíveis independente da vontade das partes que perturbem a economia do contrato de legação e tornem impossível a sua execução. Assim, é preciso que: O acontecimento seja imprevisível, independente da vontade das partes, perturbando a economia do contrato, tornado impossível, nomeadamente em razão das perdas financeiras que lhe ocasiona, a continuação da contrato.

No caso de impossibilidade da entidade delegante ajudar o delegatário, pode tomar a decisão de rescindir o contrato de legação, ou tomar directamente a seu cargo a exploração da delegação.

A teoria da imprevisão refere-se às hipóteses de profunda perturbação da situação do concessionário, por facto de acontecimentos exteriores anormais e imprevisíveis, com por exemplo o aumento considerável do preço das matérias-primas em razão de factores que não teriam podido razoavelmente ser levados em conta na previsão das partes no momento da conclusão do contrato. Neste caso, o concessionário deve assegurar o bom funcionamento do serviço público; Mas a autoridade concedente deve tomar a seu cargo uma parte dos custos ou encargos contratuais aos quais estaria exposto o concessionário.

23. O FACTO DO PRÍNCIPE

O delegante deve também proteger o delegatário em consequência do “ Facto do príncipe”. Tratando-se de medidas tomadas por uma

autoridade pública distinta do delegante e que têm por efeito tornar mais difíceis as condições de execução do contrato de legação, o contratante pode obter indemnização integral do seu prejuízo, sempre que a situação fique agravada, não em virtude de um facto da outra parte, mas sim de outra entidade ou da contraparte agindo no exercício de poderes soberanos.

24. ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS

Com a mudança legislativa só pode interferir com os direitos e obrigações de um contrato em curso de execução se a lei nova o prever expressamente. Este princípio constitui uma protecção a favor do concessionário.

25. MODIFICAÇÃO UNILATERAL DO CONTRATO

A autoridade delegante tem direito de exercer o seu poder de modificação unilateral do contrato de delegação de serviço público.

Devendo contudo indemnizar o delegatário por todo o prejuízo que lhe causar.

26. PODER DE RESOLUÇÃO UNILATERAL

A autoridade delegante poderá resolver unilateralmente o contrato em duas circunstâncias: verificação de um facto novo culposo do delegatário; Execução de uma decisão de interesse geral. Neste último caso o delegante deve indemnizar o delegatário pelas perdas suportadas por este.

Normalmente, e no caso de haver financiamento de terceiros, nomeadamente de entidades de crédito, o crédito pela indemnização é atribuído a estas entidades até o concurso dos créditos concedidos.

27. PRINCIPAIS OBRIGAÇÕES DO CONCEDENTE

As principais obrigações do concedente são, normalmente, as seguintes: Uma garantia do direito de propriedade exclusiva dos terrenos colocados à disposição do concessionário; Uma obrigação assumido perante o concessionário de que este poderá utilizar os

terrenos postos à sua disposição durante toda a duração da concessão e, se tal não acontecer, ser indemnizado pela autoridade concedente em caso de terceiro obter sucesso em acção dirigida contra o concedente ou contra o concessionário; Obrigação de indemnização do concessionário pelos custos acrescidos durante a fase da construção no caso de descoberta de locais arqueológicos, depósitos poluidores ou todo outro obstáculo imprevisto não geológico. Contudo, em muitas situações, o concedente faz suportar este risco pelo construtor.

Uma obrigação de indemnização do concessionário a título de perdas das receitas resultantes de uma decisão tomada pelo concedente no quadro do exercício das suas prerrogativas de poder público ou dos seus poderes de polícia. Assim, é o que sucederá no caso da interrupção ou suspensão da exploração de uma concessão por razões de interesse geral, ou da alteração ou modificação das cláusulas contratuais pelas mesmas razões. Em tais circunstâncias normalmente a autoridade concedente é obrigada a indemnizar o concessionário na medida correspondente à diminuição de rendimentos daí resultantes. O direito à indemnização do concessionário está muitas vezes preenchido pela faculdade do mesmo concessionário de pedir uma prorrogação da duração originária da concessão.

Uma obrigação da autoridade concedente, a título da teoria da imprevisão, no caso de modificação das circunstâncias económicas

Assim, um acontecimento imprevisível, afectando o meio ambiente económico e jurídico da concessão, pode levar o concessionário a obter o apoio financeiro do concedente.

28. ESTATUTO DOS BENS

Há que distinguir diversos bens afectados à concessão. Assim, uma primeira categoria de bens compreende os que estão exclusivamente afectados ao serviço público. Estes bens voltam para a propriedade da autoridade concedente no fim do contrato de concessão. Normalmente constituem a parte essencial dos bens do projecto.

Estes bens são propriedade da pessoa pública concedente desde o momento da sua edificação pelo concessionário, estando só submetidos a uso do concessionário.

O cômputo dos bens compreende aqueles que pertencem ao concessionário durante toda a duração da concessão, e embora afectados ao serviço público, e eventualmente especialmente preparados par este efeito, não pertencem ao domínio público dado que o seu proprietário é uma pessoa privada. No fim do contrato, se forem transmitidos para a entidade pública, sê-lo-ão mediante uma indemnização.

Finalmente encontramos os bens próprios, que são aqueles que pertencem ao concessionário durante toda a duração ad concessão, sem possibilidade de retoma pelo concedente.

29. DOMÍNIO PÚBLICO

O critério do domínio público é determinado por dois elementos: A propriedade de uma pessoa pública e a afectação ao uso de todos, ou a afectação a um serviço público.

Embora um equipamento destinado ao serviço público e especialmente adequado a este efeito possa se propriedade de uma pessoa privada.

O domínio público é inalienável.

30. PRINCIPAIS FONTES DE FINANCIAMENTO DA SOCIEDADE DE PROJECTO

As fontes de financiamento para os projectos são normalmente muito variadas e muito diversificadas.

Tratando-se de projecto simples estes são em parte financiados pelos promotores ou contratados com estabelecimentos de crédito internacionais, agrupados num sindicato bancário, e instituições multilaterais.

As contribuições dos promotores são normalmente realizadas em fundos próprios e quasi fundos próprios. O recurso através do crédito pode assumir formas distintas. Coexistem, normalmente, duas grandes famílias de credores: Os credores seniores, e os credores juniores, cujo reembolso está subordinado ao reembolso dos credores seniores. Os promotores pessoas públicas podem também contribuir para a realização de um projecto com contribuições em capital, subvenções ou empréstimos.

Tratando-se de projectos muito importantes, o financiamento pode ser completado pela via de emissão de acções e obrigações nos mercados de capitais. Note-se que o recurso ao mercado de capitais, em particular por via do apelo público ao aforro, revelou-se em muitos casos inadaptado para as utilizações de financiamento do projecto, em razão mesmo da sua duração e das numerosas incertezas às quais estão expostas.

Para além destas entidades, companhias de seguros ou instituições especializadas na ajuda às trocas comerciais (por exemplo bancos ligados à importação exportação) podem conceder financiamentos complementares.

Voltemos aos Promotores.

A contribuição dos promotores depende das características do projecto. Assim, em projecto clássicos que não sejam de grande envergadura, os capitais próprios representam entre 15 a 35 % do conjunto dos investimentos necessitados do financiamento. Logo quando a realização do projecto exige o emprego de tecnologias inovadoras e dos serviços correspondentes, o risco aumenta, e assim a contribuição em fundos próprios varia entre 30 a 50% dos investimentos.

Normalmente as entidades públicas não participam no capital das sociedades projecto. Contudo, há entidades públicas especializadas nestes domínios.

Por outro lado a Comissão Europeia tem entendido que “ um dos melhores meios de assegurar a compatibilidade do apoio público com as regras sobre as Juris-estado é proceder pelo público e não discriminatório à concorrência, aberto a todos os concorrentes actuais e potenciais, garantindo assim que o apoio público corresponde ao mínimo necessário à realização do projecto”. Quanto aos promotores pessoais privadas, estes fazem normalmente uma contribuição em capital, subscrevendo normalmente instrumentos financeiros como acções e obrigações. Tratar-se-á de obrigações, por exemplo, que permitem ao seu detentor subscrever durante um período predefinido um número determinado de acções da sociedade de projecto mediante a entrega de um preço, igualmente predeterminado. Os titulares destes títulos têm assim a faculdade de realizar uma mais-valia desde o momento em que as acções da sociedade de projecto tenham um valor superior

ao preço de subscrição dessas mesmas acções. Os créditos detidos pelos promotores perante a sociedade de projecto, a título de emissão de obrigações ou suprimentos, estão tradicionalmente subordinados às dos credores prioritários.

31. SINDICATOS ANCÁRIOS

Os estabelecimentos bancários internacionais contribuem para o financiamento através de diversas formas. Trata-se basicamente de créditos bancários a longo termo, de créditos “stand-by”, de créditos “revolving”, de créditos de tesouraria ou ainda de créditos por assinatura.

32. AS ENTIDADES MULTI-LATERAIS E BILATERAIS

As entidades multi-laterais, quer dizer, o Banco Mundial, O Banco Europeu para a Reconstrução e desenvolvimento, o Banco Africano de Desenvolvimento, etc., contribuem para a realização dos projectos através de financiamentos bancários, de financiamentos em fundos próprios ou quasi fundos próprios.

Tratando-se de entidades bilaterais (ou seja, de crédito à exportação, de desenvolvimento, etc.), intervêm normalmente através de financiamentos bancários, de garantias, ou ainda, de seguros.

33. FUNDOS DE INVESTIMENTO

Os fundos de investimento contribuem para a realização dos projectos através de fundos próprios ou de quasi fundos próprios.

34. OS MERCADOS DE CAPITALIS

Os mercados de capitais são igualmente uma fonte de financiamentos obtendo créditos ou capital. Contudo, e como referimos, normalmente não é adequado recorrer a esses instrumentos por via do apelo público ou aforro.

35. AS GARANTIAS NO FINANCIAMENTO DE PROJECTO

Falando de garantias para financiamento destes projectos há que introduzir algumas alterações às concepções tradicionais nesta matéria.

Os intervenientes, sobretudo as instituições de crédito que concedem financiamento do projecto, devem aceitar disposições de direito público que regula o regime jurídico de certos bens integrados no projecto, e a necessidade de analisar e prever com precisão, os fluxos financeiros destinados a assegurar o reembolso dos financiamentos bancários. Esta parte é tanto mais importante, quanto, como vimos, o recurso às garantias tradicionais é limitado.

Vamos distinguir as garantias que incidem sobre os fluxos financeiros do projecto; sobre os bens do projecto; o direito de substituição dos bancos no financiamento dos projectos; e as garantias pessoais concedidas por pessoas privadas ou públicas.

36. GARANTIAS REFERENTES AOS FLUXOS FINANCEIROS. DELEGAÇÃO DE CRÉDITO

A delegação de crédito é regida pelas disposições do artigo ... do Código Civil que descreve a delegação como um acordo pelo qual um devedor dá ao credor – um outro devedor que se obriga para com o credor, a delegação só operando a novação da dívida do delegante se o credor delegatário expressamente consentiu.

Normalmente tem-se entendido que se o crédito delegado não si do património do devedor delegante, a sua delegação imperfeita tornava de algum modo indisponível tanto perante o delegante com perante os credores deste último.

A Cessão de Créditos em Garantia

Nesta matéria os estabelecimentos financeiros dispõem de uma garantia muito importante, na medida em que obtêm a cessão a título garantia da totalidade ou de uma parte dos créditos da sociedade de projecto referentes aos contratos que esta tiver concluído para assegurar a distribuição da sua produção, durante a fase de exploração do projecto.

Para além da delegação de créditos e da cessão de créditos a título de garantia as instituições financeiras também costumam exigir à sociedade projecto constituir uma “almofada de segurança” através de quantias depositadas numa conta bancária, como garantia dos credores.

Garantias Incidindo sobre os Bens do Projecto

As principais garantias incidentes sobre os bens do projecto são as seguintes: Penhor dos títulos da sociedade de projecto; Garantias sobre os imóveis sobre a forma de uma hipoteca ou de anticrese; penhor do material de equipamento; Penhor do fundo de comércio; penhor dos direitos de propriedade intelectual e industrial tais como marcas e patentes.

As garantias incidindo sobre os imóveis deparam, muitas vezes, com o obstáculo importante em matérias de financiamentos de projectos quando o projecto é realizado por via da concessão com delegação da gestão de um serviço público. Neste caso, os bens necessários à exploração não podem estar sujeitos a garantias dado não pertencerem à sociedade de projecto. Verifica-se aqui o princípio da inalienabilidade dos bens do domínio público.

Anticrese

A anticrese tem como finalidade atribuir ao credor um direito de gozo sobre o imóvel a título de penhor e de receber os produtos produzidos pelo imóvel afim dos imputar sobre o seu próprio crédito. Tem no seu objecto uma garantia imobiliária e o penhor; A perda de posse do que o constitui e os direitos e obrigações correlativos; O pagamento de encargos e manutenção do imóvel assim como o direito de retenção. Contudo, contrariamente, a um penhor mobiliário, o credor não tem direito de se fazer atribuir o imóvel no caso de falência do seu devedor. É um tipo de garantia pouco adaptado ao financiamento do projecto.

Penhor do material de equipamento

Diversos ordenamentos permitem o penhor do material de equipamento deixando o devedor na posse desse material.

Penhor do estabelecimento comercial

O penhor do estabelecimento comercial é pouco utilizado pelas instituições financeiras em razão das características estruturais das

operações de financiamento de projecto. O reembolso dos credores da sociedade de projecto provém essencialmente dos créditos que nascerão a partir da exploração do projecto. Por outro lado não é certo que exista um estabelecimento comercial durante a fase de construção, em razão de uma clientela inexistente.

Direito à substituição das instituições de crédito

Muitas vezes as instituições de crédito, não querendo correr o risco da falência do concessionário com as devidas consequências para as suas garantias e para os seus créditos, poderão preferir substituir um terceiro ou concessionário para assegurar o reembolso dos seus créditos. O recuso ao mecanismo de substituição em matéria de financiamento de projecto (steep in hide) deriva do carácter limitado das garantias que os estabelecimentos de crédito podem obter, essencialmente durante o período de construção do projecto, em garantia do reembolso dos seus créditos. O direito de substituição não é tecnicamente uma garantia, mas trata-se de algo que a ela se assemelha. Note-se, contudo, que é um procedimento pouco utilizado.

O mecanismo de substituição é o mecanismo da cessação de contrato

O cedido, ou seja, a autoridade concedente, autoriza a cessão do contrato, aceite por um concessionário em dificuldades. Naturalmente que o futuro cessionário deve aceitar os termos e condições da concessão.

Garantias pessoais e financiamento de projecto

As entidades privadas que apoiam o projecto fornecem garantias através de cartas de conforto, de cauções ou de garantias à primeira solicitação.

Garantias pessoais concedidas por entes públicos

Em caso de projectos de grande interesse, entidades públicas têm concedido garantias sob a forma de fianças.

Responsabilidade Solidária por Grupo Econômico na Esfera Previdenciária

Alessandro Mendes Cardoso¹

I. PREVISÃO LEGAL NO CAMPO PREVIDENCIÁRIO

A Lei n.º 8.212/1991 em seu art. 30, IX prevê a responsabilidade solidária de grupos econômicos pelas contribuições e demais importâncias devidas à Previdência Social. Transcreve-se:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...]

IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

A fiscalização previdenciária, ao aplicar o dispositivo legal, normalmente também traz como fundamentação da responsabilização solidária a previsão constante do artigo 124 do Código Tributário Nacional:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

¹ Sócio do escritório RV&LC Advogados. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e pós graduado em Direito de Empresas pelo Instituto de Educação Continuada da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (IEC PUC Minas). Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professor de Direito Tributário em cursos de graduação e de disciplinas de Direito Tributário nos cursos de pós graduação da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e do Instituto de Educação Continuada da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (IEC PUC Minas).

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A norma do art. 30, IX da Lei nº 8.212/1991 não traz uma definição de grupo econômico, e a sua regulamentação é atualmente efetuada pelos artigos 494 e 495 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, verbis:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. – destacou-se

Art. 495. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.

O conceito do artigo 494 dispõe que o parâmetro de configuração de grupo econômico está centrado na existência de direção, controle ou administração comum entre as empresas.

A regulamentação previdenciária guarda compatibilidade com o conceito de grupo econômico utilizado pelo Direito do Trabalho, nos termos §2º, do art. 2º da CLT:

Art. 2º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

[...]

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

Entretanto, a aplicação aos casos concretos deste instituto, que produz inequívoca repercussão nos campos de interesse do Fisco e dos contribuintes, tem gerado inúmeras controvérsias.

Além disso, trata-se de tema que tem sido objeto de análise pela doutrina e jurisprudência, tanto trabalhista quanto tributária, o que justifica a sua abordagem no presente artigo.

2. CORRETA FIXAÇÃO DO ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE PREVIDENCIÁRIA POR GRUPO ECONÔMICO

A doutrina trabalhista é mais farta no que se refere à análise da responsabilização solidária de empresas pela caracterização da existência de grupo econômico.

Uma primeira corrente doutrinária parte de uma interpretação mais literal do artigo 2º, §2º da CLT, para considerar que somente caracteriza o grupo econômico a existência de direção ou administração comum ou interligada entre duas ou mais empresas, independentemente do fato destas terem personalidades jurídicas próprias.

Conforme leciona o Professor Sérgio Martins Pinto (2001, p. 168-9), a relação que deve haver entre empresas para a configuração de grupo econômico é a de dominação, na qual explicitamente se identifica uma empresa principal, que assume a posição de controladora das demais. Essa dominação se caracteriza pelo exercício de poderes de direção, controle ou administração. E a caracterização do controle se evidencia por fatores indicativos, como a existência de empregados comuns entre uma ou mais empresas, ou acionistas comuns, ou ainda quando as empresas funcionam no mesmo local físico ou compartilham da mesma finalidade econômica.

Na mesma linha de raciocínio é o magistério de Wladimir Novaes Martinez (2001, p. 460):

Grupo econômico pressupõe a existência de duas ou mais pessoas jurídicas de direito privado, pertencentes às mesmas pessoas, não necessariamente em partes iguais ou coincidindo os proprietários, compondo um conjunto de interesses econômicos subordinados ao controle do capital. [...] O **importante**, na caracterização da

reunião dessas empresas, é o **comando único**, a **posse de ações** ou quotas **capazes de controlar a administração**, a **convergência de políticas mercantis**, a **padronização de procedimentos** e, se for o caso, mas **sem ser exigência**, o **objetivo comum**. (grifou-se)

Contudo, outra corrente da doutrina trabalhista, que inclusive atualmente é majoritária, entende que a configuração de grupo econômico não pressupõe obrigatoriamente o controle ou administração por uma delas, podendo estar presente mesmo quando há mera relação de coordenação entre empresas, como no caso em que se planifica de forma sinérgica a forma de atuação econômica e de utilização da mão-de-obra.

Nesse sentido leciona Amauri Mascaro Nascimento (2000, p. 64):

basta uma relação de coordenação entre as diversas empresas sem que exista uma em posição predominante, critério que nos parece melhor, tendo-se em vista a finalidade do instituto [...], que é a garantia da solvabilidade dos créditos trabalhistas.

O Ministro do Tribunal Superior do Trabalho e Professor Maurício Godinho Delgado (2009, p. 378, 382) disserta sobre as diferentes óticas do grupo econômico na doutrina trabalhista:

O grupo econômico aventado pelo Direito do Trabalho define-se como figura resultante da vinculação justrabalhista que se forma entre dois ou mais entes favorecidos direta ou indiretamente pelo mesmo contrato de trabalho, em decorrência de existir entre esses entes laços de direção ou coordenação em face de atividades industriais, comerciais, financeiras, agroindustriais ou de qualquer outra natureza econômica.

[...]

Na caracterização dessa figura deve-se examinar a abrangência objetiva do grupo, sua abrangência subjetiva e, finalmente, o nexos relacional entre as empresas dele integrantes.

[...]

Noutras palavras, **o grupo econômico para fins justrabálistas não necessita se revestir das modalidades jurídicas típicas ao Direito Econômico ou Direito Comercial/Empresarial** (holdings, consórcios, pools, etc.).

[...]

O componente do grupo não pode ser qualquer pessoa física, jurídica ou ente despersonificado; não se trata, portanto, de qualquer empregador, mas somente certo tipo de empregador, diferenciado dos demais em função de sua atividade econômica.

[...]

Ao lado da delimitação subjetiva dos componentes do grupo, estabelece a lei uma modalidade específica de nexos relacionais entre os entes integrantes do grupo econômico, apta a consumir a existência desse tipo legal *justrabalista*. **A modalidade de nexos relacionais entre as empresas desponta, assim, como o segundo requisito do grupo econômico *justrabalista*.**

[...]

A segunda vertente considera, porém, que a verificação da simples relação de coordenação interempresarial atende ao sentido essencial vislumbrado pela ordem *justrabalista*. A própria informalidade conferida pelo Direito do Trabalho à noção de grupo econômico seria incompatível com a idéia de se acatar a presença do grupo somente à luz de uma relação hierárquica e assimétrica entre os seus componentes. A par disso, se a intenção principal do ramo *justrabalista* foi ampliar a garantia incidente sobre os créditos obreiros, não há por que restringir-se a figura do grupo econômico em função de um aspecto que é, em substância, irrelevante do ponto de vista dos contratos empregatícios firmados. De todo modo, essa ampliação também potencializaria a prerrogativa de utilização pelos membros do grupo da prestação de trabalho pactuada com o mesmo trabalhador. (grifou-se)

Efetivamente, no Direito do Trabalho, devido a seu caráter mais protecionista, hoje se admite a configuração de grupo econômico independente da comprovada existência de controle e fiscalização pela chamada empresa líder, reconhecendo-se o grupo econômico mesmo quando inexistente a subordinação de uma empresa a outra. É o denominado “*grupo composto por coordenação*” em que as empresas atuam horizontalmente, no mesmo plano, participando todas do mesmo empreendimento (TRT-RO-19827/97. 4ª T. Rel. Juiz Luiz Ronan Neves Koury – Publ. 22 jul. 1998).

Neste contexto, a jurisprudência trabalhista admite diversas formas de caracterização da existência de grupo econômico, como de-

monstram os precedentes listados em nota². Da análise das decisões é possível se depreender que o elemento considerado essencial para a configuração da existência de grupo econômico é a “*existência de nexa relacional entre as empresas, ou seja, de uma relação de coordenação ou elo inter-empresarial, independentemente da diversidade das pessoas jurídicas*”. (BRASIL. TRT3. 01368-2007-113-03-00-8 RO. Rel. Luiz Otávio Linhares Renault)

² EMENTA: AGRAVO DE PETIÇÃO. GRUPO ECONÔMICO. Diante da farta documentação coligida aos autos, ainda que não se possa enquadrar no conceito clássico de grupo econômico, restou evidenciada a comunhão de interesses entre as empresas executadas que tinham como sócios membros de uma mesma família, mesmo objeto social, sendo que uma foi criada por cisão da outra, enquadrando-se perfeitamente na concepção moderna do referido instituto jurídico. (BRASIL. TRT3. 00637-2006-059-03-00-7 AP. Rel. Luiz Ronan Neves Koury . *DEJT*, 30 set. 2009, p. 81, destacou-se)

EMENTA: GRUPO ECONÔMICO. EXISTÊNCIA. O chamado grupo econômico consubstancia-se através de um conjunto ou conglomerado de empresas, as quais, ainda que detenham diferentes personalidades jurídicas e possuam objetivos econômicos próprios, não deixam de estar, entre si, sob controle administrativo e/ou acionário, constituindo um grupo solidariamente responsável pelas obrigações trabalhistas atinentes aos seus empregados. O conceito de grupo econômico aplicável na seara trabalhista é, portanto, bastante abrangente, transcendendo os rigores do instituto, conforme estudados nos ramos comercial e civil do Direito, uma vez que aqui se visa, precipuamente, a reforçar as garantias creditícias do trabalhador hipossuficiente lesado em seus direitos básicos. No caso destes autos, há prova suficiente da existência do grupo econômico formado entre os Reclamados, restando acertada a decisão primeva que os condenou de forma solidária, com base no art. 2º, § 2º, da CLT. (BRASIL. TRT3. 00344-2009-016-03-00-4 RO. Rel. Márcio Ribeiro do Valle. *DEJT*, 28 set. 20/09, p. 197, sublinhou-se)

EMENTA: GRUPO ECONÔMICO – RELAÇÃO DE INTERDEPENDÊNCIA – Muito embora o art. 2º da CLT, em seu § 2º, refira-se a uma empresa principal e suas subordinadas, é necessário ultrapassar a interpretação apenas literal da norma para alcançar seu verdadeiro sentido. No Direito do Trabalho, a concepção de grupo econômico prescinde da relação de dominação entre as sociedades que integram o grupo, bastando que as empresas estejam interligadas em alguma forma de interdependência, em virtude da qual realizam as mesmas finalidades pelo auxílio mútuo ou coadjuvação recíproca, o que se vislumbra na existência da relação confessada e na exploração de atividade econômica comum, como no caso dos autos. (BRASIL. TRT3. 00900-2008-098-03-00-2 AP. Rel. Paulo Roberto de Castro. *DEJT*, 25 jun. 2009, p. 51, destaques da presente)

Entretanto, essa linha de interpretação do conceito de grupo econômico é determinada pelos princípios que direcionam a aplicação das normas do campo trabalhista, sempre visando a efetividade dos direitos e garantias que a legislação outorga aos trabalhadores.

Nessa lógica, busca-se impedir que a possibilidade do empregador se utilizar da liberdade na definição da forma de atuação e contratação de diversas empresas como mecanismos para se subtrair ou minorar o custo com o cumprimento de obrigações trabalhistas.

Contudo, quando se trata da aplicação da responsabilidade solidária no campo do custeio previdenciário (vinculado à normatividade tributária), essa linha principiológica protecionista não pode ser aplicada de forma direta ou irrefletida, já que no polo ativo dessa relação não se encontra o trabalhador (objeto de proteções especiais pelo legislador) e sim o Fisco.

A diferença de enfoque interpretativo é dada pela natureza da obrigação tributária, que impõe maior rigidez na aplicação das regras referentes à responsabilidade tributária, que são regulamentadas pelo Código Tributário Nacional.

A responsabilidade tributária é determinada pela forma de vinculação do sujeito passivo ao fato gerador da obrigação tributária. Enquanto contribuinte ou substituto, o sujeito passivo tem relação econômica, direta ou indireta, que exterioriza capacidade para contribuir, ou a possibilidade de repassar o ônus econômico a terceiro com quem mantenha relação que lhe permita essa operacionalização.

A falta dessa vinculação com o fator econômico que exterioriza a capacidade econômica pressuposta pelo fato gerador da obrigação tributária impede a responsabilização válida de quem não apresente esse pressuposto.

Já no caso da responsabilização de terceiro por transferência, prevista nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, a sua aplicação válida pressupõe o comprovado descumprimento de obrigação legalmente vinculada ao sujeito passivo, por ação ou omissão, da qual tenha decorrido o descumprimento do dever de recolher tributo ou de obrigação instrumental pelo sujeito passivo original (contribuinte ou substituto).

Ou seja, deve haver uma obrigação legalmente imposta a terceiro, cujo descumprimento provoque como consequência a sua responsabilização pelo crédito tributário, ou exclusivamente pelo pagamento de penalidade pecuniária.

Esse contexto leva à interpretação doutrinária e jurisprudencial restritiva da regra *aberta* do artigo 124 do Código Tributário Nacional, que vincula ao crédito tributário aqueles que têm interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Isso porque a melhor doutrina e jurisprudência delimitam que o parâmetro de “interesse comum”, que fundamenta essa forma de responsabilidade fiscal, somente pode ser considerado como decorrente do fato de que os contribuintes envolvidos efetivamente sejam sujeitos da situação fático-jurídica que deu ensejo ao surgimento da relação tributária. Assim, as pessoas indicadas como solidárias devem ter participado do ato ou fato que configura o fato gerador ensejador do surgimento da obrigação tributária.

Paulo de Barros Carvalho (1996, p. 220) se manifesta com propriedade a respeito:

o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale, sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.

E demonstrando o posicionamento do Tribunal, são representativos os seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO.

1. Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas (HARADA, Kiyoshi. “Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador”).

2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

3. Recurso especial desprovido.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. REsp 834.044/RS. Rel. Ministra Denise Arruda. Julgado em 11 nov. 2008. *DJe*, 15 dez. 2008)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. **A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida.** Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato – a co-propriedade – *é-lhes comum*.

[...]

6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

7. Conquanto a expressão “interesse comum” – encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

[...]

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.

10. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico. (REsp 834.044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008).

[...]

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 884.845/SC. Primeira Turma. Rel. Ministro Luiz Fux. Julgado em 5 fev. 2009. DJe, 18 fev. 2009, grifamos)

Apesar dos julgados se referirem a processos que tratam de questões referentes ao Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), o raciocínio jurídico elaborado é totalmente aplicável ao campo do custeio previdenciário, uma vez que, por sua natureza tributária, as contribuições previdenciárias patronais se encontram vinculadas aos princípios da legalidade estrita, tipicidade e capacidade contributiva, que limitam o campo de possibilidade de responsabilização de terceiro que não tenha efetivamente relação com o fato gerador da obrigação tributária.

Muito feliz o posicionamento do Ministro Luiz Fux, no voto condutor do acórdão cuja ementa se encontra acima, de que

nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

Em se tratando de contribuições incidentes sobre a remuneração dos empregados-segurados, o “interesse comum” e o vínculo entre empresas que caracteriza o “grupo econômico” devem se dar em face da utilização da mão-de-obra. Ou seja, deve estar presente o direcionamento da utilização dos trabalhadores em face do interesse comum do grupo ou conforme deliberação de controle da empresa líder. Isso se dá, por exemplo, quando uma empresa se utiliza da força de trabalho de outra, em favor da consecução da sua atividade econômica, em decorrência do seu controle ou poder de gestão. O contexto da manipulação da mão-de-obra, com empresas trabalhando de forma integrada, com os mesmos ou alguns sócios comuns, e muitas vezes funcionando no mesmo endereço, é a situação que busca abarcar o legislador. Já o simples vínculo societário, a vinculação comum a uma empresa controladora, ou a apresentação ao mercado como “grupo econômico”, por si só não basta para a configuração da situação que enseja a responsabilização previdenciária solidária.

O precedente abaixo é bem explicitativo do reconhecimento correto de situação configuradora de grupo econômico para fins previdenciários:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 30, IX, DA LEI Nº 8.212/91. GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. – O art. 146, III, a, da CF não exige lei complementar para dispor sobre novos casos de responsabilidade tributária, além do que sequer diz respeito a contribuições, restringindo-se à indicação dos contribuintes possíveis dos impostos nominados. – Configurada a hipótese do art. 30, IV, da Lei 8.212/91, que diz que “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações” porquanto restou evidenciado que se trata de empresas que atuam no mesmo endereço, com sócios ou mandatários em comum, no mesmo ramo de confecções, que há admissão e demissão de empregados com sucessiva admissão em uma das demais empresas deixando contribuições impagas, dentre outros fatos que revelam a unidade de atuação empresarial. – Não conhecimento do argumento da decadência trazido pelo Autor em apelação, sendo que o art. 267, § 3º, do CPC admite tal conhecimento quando matéria de defesa. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Segunda Turma. AC 200370010016160. *DJ*, 18 jan. 2006, p. 631)

Por outro lado, se localizam precedentes que validam a configuração do grupo econômico para fins previdenciários com base simplesmente na existência de vínculo societário.

PROCESSUAL CIVIL. PREVIDENCIÁRIO E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO LEGAL. GRUPOS EMPRESARIAIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELAS OBRIGAÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. LEI Nº 8.212/1991. GRUPO DE QUALQUER NATUREZA. INCLUSÃO DA SIMPLES PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. PENHORA DE ATIVOS FINANCEIROS. LOCALIZAÇÃO DE OUTROS BENS PENHORÁVEIS. DESNECESSIDADE. JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO IMPROVIDO. I. A formação de grupos empresariais implica a participação, a influência coletiva no exercício de atividade econômica de cada integrante. As decisões tomadas pelo conglomerado financeiro produzem efeitos na estrutura produtiva dos agentes econômicos envolvidos, fazendo-o praticar atos, negócios que provocam o nascimento de relações jurídicas. Justifica-se que a responsabilidade pelas obrigações surgidas recaia sobre todos os componentes do grupo. II. A Lei nº 8.212/1991, no artigo 30, IX, prevê expressamente a

responsabilidade solidária das sociedades integrantes de grupo econômico pelo pagamento das contribuições à Seguridade Social. Não se trata de responsabilidade tributária de terceiros ou por infrações, mas de solidariedade obrigacional, decorrente da consumação de fatos geradores de interesse comum, nos termos do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional. III. Ademais, o legislador, ao empregar a expressão “grupo de qualquer natureza”, dispensou a formalização da interação empresarial. Assim, todas as formas de coligação, inclusive a simples participação acionária (artigo 1.097 do Código Civil), justificam a atribuição de responsabilidade tributária aos agentes econômicos interligados.

[...]. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da Terceira Região. Quinta Turma. AI 00102119020114030000. *DJF3*, 14 jul. 2011, p. 734)

Essa linha de julgamento também repercute no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

SOLIDARIEDADE PASSIVA – INEXISTÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES – LANÇAMENTO CANCELADO – A solidariedade tributária se caracteriza pela existência de interesse jurídico, e não econômico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo. Para que exista solidariedade, em matéria tributária, deve haver, numa mesma relação jurídica, duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, situação em que cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida.

- O interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Fere a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. O procurador de pessoa jurídica, por lhe faltar a condição de sujeito passivo nos atos em que intervém, não pode ser caracterizado como responsável solidário. (BRASIL. Primeiro Conselho de Contribuintes. Segunda Câmara. Acórdão 102-49.245. Sessão de julgamento de 10 set. 2008)

GRUPO ECONÔMICO. COMUNHÃO SOCIETÁRIA. CRITÉRIO INSUFICIENTE PARA CARACTERIZAÇÃO.

A simples comunhão societária não é suficiente para configurar o grupo de fato, A presença de sócios em comum em entidades distintas não é suficiente para caracterizar grupo econômico, pois o que caracteriza é que uma das empresas controle a outra; fato que não restou evidenciado nos autos. A demonstração da existência de grupo econômico depende de prova contábil, como empréstimos de uma sociedade a outra, assunção de despesas por urna das empresas, investimos na coligada ou controlada. (BRASIL. Ministério da Fazenda. CARF. 2a. Seção. 2a. Turma da 3a. Câmara. Acórdão 2302-00.512, 5 jul. 2010)

Contudo, existem outros precedentes do CARF que não exigem o vínculo jurídico de direção e controle, para a configuração do grupo econômico para fins previdenciários, consignando que “*Empresas integrantes de grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si pelo cumprimento das obrigações estabelecidas pela legislação previdenciária*”³.

Ou, ainda, dando prevalência ao contexto puramente fático: “*Se a auditoria fiscal verificar a existência de grupo econômico de fato, deverá caracterizá-lo e atribuir a responsabilidade pelas contribuições não recolhidas ou infrações cometidas aos participantes*”⁴.

Dessa forma, no âmbito do CARF ainda se espera um posicionamento mais consistente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que possa representar o entendimento consolidado do tribunal administrativo.

No que se refere aos Tribunais Regionais Federais, apesar destes admitirem a responsabilidade solidária de empresas do mesmo conglomerado econômico, não se nota nas decisões a análise específica dos requisitos necessários à caracterização de tal instituto jurídico, como acontece no Direito do Trabalho.

Na maioria das decisões, o reconhecimento da solidariedade entre as empresas parte de diversos elementos de prova da existência do grupo econômico, vários deles claramente equivocados, como a simples juntada dos atos societários das empresas envolvidas.

³ BRASIL. Ministério da Fazenda. CARF. 2a. Seção. 6a. Turma Especial. ACÓRDÃO 2806-00.135. 2 jun. 2009.

⁴ BRASIL. Ministério da Fazenda. CARF. 2ª Seção. Quarta Turma. Acórdão 2401.002.254, 7 fev. 2012.

Destaquem-se alguns precedentes:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. INCRA. SAT. EXIGIBILIDADE.

O artigo 124, I, do CTN e o artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91, admitem a responsabilidade solidária por dívida fiscal entre componentes do mesmo grupo econômico. Havendo **prova** de que as empresas são **integrantes do mesmo grupo econômico** e que **possuem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador** da obrigação principal, devem elas permanecerem no pólo passivo da execução. O art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91 não macula nenhum preceito constitucional e encontra-se em perfeita consonância com os princípios insculpidos na Magna Carta, pelo quê, rejeito a alegação de inconstitucionalidade desse normativo legal. [...]. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Primeira Turma. AC 200672040030462. Julgamento em 07 jul. 2009, grifou-se).

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. LEI Nº 8.212/91, ART. 30. INC. IX. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. VEEMÊNCIA DE INDÍCIOS. POSSIBILIDADE.

1 – A responsabilidade tributária frente ao adimplemento de contribuições devidas à Seguridade Social é solidária em se tratando de grupo econômico. Inteligência do disposto no art. 30, inciso IX, da Lei de Custeio.

2 – A veemência de indícios hábeis a caracterizar as empresas como integrantes do mesmo grupo econômico reflete situação apta a respaldar a autuação fiscal, ensejando a responsabilidade tributária solidária.

3 – A presunção juris tantum relativa à existência de grupo econômico pode ser rebatida mediante elementos capazes de fragilizar essa situação, a serem colacionados no âmbito de processo que comporte dilação probatória, o que não é o caso da execução fiscal, mormente no instante em que se ultima a constrição de bem. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Segunda Turma. AG 2007.04.00.022987-3. D.E., 28/10/2009, susblinou-se).

No segundo acórdão supra transcrito, o relator do processo, em seu voto, destacou com acerto “*que a existência de grupo econômico pressupõe, para além da existência de sócio comum, o controle de uma empresa pela outra ou a administração conjunta de ambas, ou seja, é necessário que haja coordenação dos entes empresariais, fato que não restou demonstrado nos autos*”.

Pelo que foi exposto, entendemos que a discussão sobre a correta aplicação da responsabilidade solidária no campo previdenciário ainda não está pacificada nos Tribunais, havendo decisões que aplicam parâmetros diversos para atestar ou afastar a configuração da existência de um grupo econômico.

Contudo, é comum a exigência de que a fiscalização comprove a existência de alguma forma de interligação, seja a de controle ou administração comum ou de coordenação da atividade das empresas de forma unificada para a caracterização do grupo econômico.

Assim, por exemplo, o simples fato de que várias empresas se apresentam como um grupo econômico para o mercado, devido a controle comum no exterior, mas sem que se demonstre que existe uma unidade de controle ou planificação de atividade de forma que seja interligada a utilização da mão-de-obra, por si só não pode caracterizar validamente a hipótese de aplicação de responsabilidade solidária.

3. CONCLUSÃO

A normatividade própria do campo tributário, vinculado fortemente aos princípios da legalidade estrita, tipicidade e capacidade contributiva, impede a responsabilização de terceiros que não tenham vinculação efetiva com o fato gerador da obrigação de recolhimento das contribuições previdenciárias, vinculado à qualidade de empregador ou tomador de serviços.

E nesse contexto, os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais existentes no campo trabalhista, que validam a responsabilidade por grupo econômico com base na coordenação de atividades ou compartilhamento de mão-de-obra, sem que haja o vínculo jurídico de controle ou direção, não são aplicáveis ao campo do custeio previdenciário. O que é reforçado inclusive pelo entendimento do Su-

perior Tribunal de Justiça, que limita o âmbito de aplicação da regra do artigo 124 do Código Tributário Nacional àqueles contribuintes que atuam conjuntamente na consecução do fato gerador do tributo, não podendo ser utilizada como meio de vinculação daqueles que têm mero interesse econômico ou empresarial no resultado da atividade a este concernente.

E com base nesse pressuposto, concluímos que a válida responsabilização previdenciária pela caracterização de grupo econômico pressupõe sempre a prova pela autoridade tributária da existência no caso concreto da situação fático/jurídica de direção, controle ou administração de uma empresa em face das outras, com a composição de grupo empresarial.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 8. ed. São Paulo: LTr, 2009.

MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à Lei Básica da Previdência Social*. 5. ed. São Paulo: LTr, 2003. t. 1: Plano de Custeio, Lei nº 8.212/91.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Manual de Direito do Trabalho*. São Paulo: LTr, 2000.

A Correta Delimitação de Ato Ilícito Impeditivo à Dedutibilidade da Despesa na Apuração do Lucro Real

Alessandro Mendes Cardoso¹
Tatiana Rezende Torres²

I. INTRODUÇÃO

De acordo com a Constituição Federal (art. 153, III da CF/88), a União Federal detém a competência para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O conceito de renda é diretamente dedutível do texto constitucional, consistindo no efetivo acréscimo patrimonial auferido pelo contribuinte no período de tempo determinado pela norma de incidência do imposto. Tal conclusão decorre do próprio conteúdo jurídico do termo “renda” e também da direta vinculação do imposto de renda ao princípio da capacidade contributiva, já que se trata de imposto pessoal por natureza, e constitucionalmente vinculado aos requisitos da universalidade, generalidade e progressividade (inciso I, do §2º do artigo 153 da CF/88).

¹ Sócio do escritório RV&LC Advogados. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e pós graduado em Direito de Empresas pelo Instituto de Educação Continuada da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (IEC PUC Minas). Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professor de Direito Tributário em cursos de graduação e de disciplinas de Direito Tributário nos cursos de pós graduação da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e do Instituto de Educação Continuada da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (IEC PUC Minas).

² Pós-graduada em Direito de Empresa pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) e pelo CADE. Graduada em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos e em Administração pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 43, explicitou a materialidade do fato gerador do imposto de renda, ao determinar a sua incidência sobre os acréscimos patrimoniais de qualquer natureza, e o Supremo Tribunal Federal há muito reconheceu que não há que se falar em renda ou provento de qualquer natureza, se não houver efetivo acréscimo patrimonial, que implique a geração de riqueza nova (Min. Carlos Velloso – RE nº 117.887-6/SP).

E, no caso do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), a base de incidência que se adequa com precisão ao ditame constitucional é o “lucro real”, cuja delimitação pressupõe a dedução das despesas necessárias ao exercício da atividade econômica, para se evitar que o imposto incida sobre o patrimônio da pessoa jurídica e não sobre o acréscimo patrimonial auferido (renda).

O lucro real correspondente ao lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões ou compensações determinadas pela legislação (art. 247 do RIR/99). Já o lucro líquido é a “soma algébrica” do resultado do lucro operacional (decorrente das atividades essenciais do contribuinte), dos resultados não operacionais e das participações (art. 248 do RIR/99).

E justamente na determinação do lucro líquido que devem ser deduzidas as despesas relacionadas à atividade da pessoa jurídica. Estas despesas foram definidas pelo legislador ordinário como “operacionais” e, de acordo com o art. 299 do RIR/99, para serem dedutíveis da apuração da base de cálculo do IRPJ devem atender aos requisitos de “usualidade, normalidade e necessidade”.

A legislação do imposto de renda³ delimita os pressupostos da “despesa dedutível”, ao classificar como “operacionais” as despesas não computadas nos custos, inerentes à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, “necessárias” as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, devendo as despesas serem usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da companhia. Ou seja, a dedutibilidade de determinadas despesas está vinculada à análise objetiva da sua vinculação com a atividade desenvolvida pelo contribuinte.

³ Artigo 47 da Lei nº 4.506/64 e artigo 299 do RIR/99.

A análise da referibilidade das despesas com a atividade do contribuinte deve ser efetuada de forma coerente com a base de incidência do imposto de renda, já que o não reconhecimento da dedutibilidade de dispêndio que possua as características necessárias para tanto irá implicar a indevida tributação do que não representa acréscimo patrimonial, em total descompasso com a matriz constitucional do imposto de renda das pessoas jurídicas (art. 153, III da CF/88).

Nesse contexto, a análise objetiva da necessidade da despesa deve considerar, ainda, o risco do próprio negócio, que é inerente à própria atividade da empresa, e compreende as perdas, diretas ou indiretas, resultantes de eventos externos ou de inadequações ou falhas cometidas em seus procedimentos operacionais.

Ocorre que, em diversas situações, a Fiscalização tem interpretado de forma equivocada os requisitos de “usualidade, normalidade e necessidade”, para fins de aferição da necessidade da despesa, e negado a dedutibilidade de despesas ligadas a erros operacionais que, apesar de não serem recorrentes, decorrem do risco da atividade da pessoa jurídica, como, por exemplo, o pagamento de indenizações por perdas e danos ou multas por descumprimento de cláusula contratual. Usualmente, a glosa desse tipo de despesa se dá sob o entendimento do Fisco de que seria decorrente da prática de “atos ilícitos”, o que lhe retiraria a compatibilidade com a atividade empresária desenvolvida pelo contribuinte.

O objetivo do presente trabalho é analisar mais detidamente os corretos parâmetros de interpretação do “ato ilícito” enquanto limite à dedutibilidade da despesa na apuração do lucro real.

2. A DEFINIÇÃO DA DESPESA OPERACIONAL – INTERPRETAÇÃO DOS REQUISITOS PREVISTOS NO ART. 299 DO RIR/99

O art. 299 do RIR/99 define o conceito de despesa operacional para fins de dedutibilidade na apuração do IRPJ, nos seguintes termos:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

[...]

Para se amoldarem ao conceito de “operacionais”, as despesas do contribuinte devem ser necessárias à consecução dos negócios por ele desenvolvidos e, para que possam ser dedutíveis da apuração do lucro real, devem afigurar-se como normais e usuais em relação às operações realizadas no desenvolvimento das suas atividades.

A aferição da necessidade da despesa deve ser feita de forma objetiva dentro do contexto das atividades desenvolvidas pelo contribuinte, não comportando interpretação que busque artificialmente desvincular o dispêndio com a atividade.

A regra geral é a da dedutibilidade das despesas incorridas no desenvolvimento da atividade da pessoa jurídica. O dispêndio deve estar vinculado à operação e à manutenção da fonte produtora, não havendo uma listagem ou critério legal que efetua a sua delimitação estrita. Sobre o conceito de despesa dedutível, cite-se a ementa do Acórdão nº 01-0900, de 29.6.1989, da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

IRPJ – DESPESAS OPERACIONAIS – DEDUTIBILIDADE – NECESSIDADE – COMPROVAÇÃO – O art. 47 da Lei nº 4.506/64, consolidado no art. 191 do RIR/80, ao estabelecer que são operacionais as despesas não computáveis nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, criou na área do imposto de renda o que comumente se denomina cláusula geral. Isto significa que o legislador evitou baixar norma exemplificativa ou, muito menos, taxativa. Se a pessoa jurídica consegue provar, por qualquer meio lícito de prova, que o gasto existiu e se trata de despesa normal ou usual no tipo de transações, operações ou atividades da empresa, ainda que mediante simples notas fiscais simplificadas, não há como glosar tal gasto⁴.

⁴ A redação do art. 191 do RIR/80 é a mesma do art. 299 do RIR/99, que estabelece os requisitos de necessidade, usualidade e normalidade.

A respeito da interpretação dos requisitos previstos no art. 299 do RIR/99 para fins de dedutibilidade das despesas operacionais, veja-se o ensinamento de José Luiz Bulhões Pedreira (1979, v. 1, p. 197):

A necessidade não é referida, genericamente, ao tipo de atividade da empresa, mas a cada um de seus negócios ou operações. **A despesa é necessária desde que paga ou incorrida para realizar qualquer negócio exigido pela atividade do contribuinte.**

Despesa normal é a usual, costumeira ou ordinária no tipo de negócios do contribuinte. **O requisito legal não é que seja usualmente paga pelo contribuinte; pode ser excepcional ou esporádica na experiência do contribuinte, desde que possa ser considerada como usual ou normal do tipo de seus negócios, operações ou atividades.**⁵ (grifamos)

Assim, a usualidade e a normalidade não estão relacionadas à frequência do pagamento da despesa. A despesa pode ser excepcional ou esporádica, e ainda assim será dedutível, caso necessária ao desenvolvimento, ou manutenção da atividade do contribuinte.

Corroborando esse entendimento, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, por meio da Norma e Procedimento de Contabilidade 14, de 18/01/2001, consignou que a despesa operacional deve ter as seguintes características:

10. As despesas podem ser classificadas ou denominadas como segue:

- a. Custo – [...]
- b. Despesa – é o encargo necessário para comercializar os bens ou serviços, objetos da atividade, bem como para a manutenção da estrutura empresarial **independentemente da sua frequência.** A despesa, embora direta ou indiretamente necessária para a geração da receita, não está associada à prestação do serviço ou à produção do bem, não sendo, pois, agregada ao custo.
- c. [...].

Além disso, o requisito da usualidade não é único e excludente dos demais previstos no art. 299 do RIR/99. Por isso é possível que

⁵ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979, v. 1, p. 197.

uma despesa não seja usual e mesmo assim seja necessária à manutenção das atividades da empresa, esta última regra principal para se concluir pela dedutibilidade da despesa na apuração do IRPJ.

O fato é que sempre surgiram controvérsias acerca da interpretação do que é “despesa operacional”, a partir da análise dos requisitos de “usualidade, normalidade e necessidade” previstos no Regulamento do Imposto de Renda. Visando elucidar esses conceitos, o Coordenador do Sistema de Tributação emitiu o Parecer Normativo CST nº 32 de 17/08/1981 e, ao interpretar o art. 191 do então vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 85.450/1980), cuja redação foi mantida integralmente pelo RIR/99 (art. 299), fixou premissas importantes para o enquadramento de despesas como operacionais, estabelecendo-se como paradigma sobre o tema.

No mencionado Parecer, discutia-se se o reembolso a minifundiários, de despesas decorrentes de financiamentos contraídos com a finalidade de permitir a continuidade do suprimento de fumo para industrialização, seria ou não dedutível na apuração do IRPJ devido pelas empresas fumageiras que compravam o insumo.

Dois pontos merecem especial destaque. No que diz respeito à necessidade da despesa, o Coordenador do Sistema de Tributação estabeleceu que

o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos. Consignou, ainda, que “as características daquela produção agrícola justificam plenamente sejam reconhecidos os usos e costumes observados da forma tradicional e generalizada na comercialização do produto; por isso mesmo, julgamos que o valor dos encargos de financiamentos bancários, contratados especificamente para aquisição de suprimentos agrícolas e para a construção de equipamentos da atividade, quando comprovadamente ressarcido ao produtor rural, institui despesa operacional da empresa adquirente do fumo, dedutível na formação do lucro real”.

Em síntese, restou sedimentado que a análise dos requisitos para dedutibilidade da despesa deve partir do exame detalhado das opera-

ções realizadas e estar atrelada à manutenção dos negócios desenvolvidos pelo contribuinte.

A partir dos critérios definidores da “despesa necessária”, a própria Receita Federal buscou direcionar o trabalho da Fiscalização por meio da emissão de Pareceres Normativos que tratam de despesas que usualmente levavam a controvérsias acerca da sua dedutibilidade, como, por exemplo, as despesas com veículos, viagens, festas e outros⁶.

⁶ **Parecer Normativo CST nº 322 de 01/07/71:** Despesas com relações públicas em geral, tais como, almoços, recepções, festas de conagração, etc., efetuadas por empresas, como necessárias à intermediação de negócios próprios de seu objeto social, para serem dedutíveis da receita bruta operacional, deverão guardar estrita correlação com a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, além de rigorosamente escudadas em todos os elementos comprobatórios que permitam sua aceitabilidade pela Fiscalização, limitando-se tais despesas a razoável montante, sob pena de sua inaceitação e tributando-se as quantias glosadas de acordo com os arts. 243, letra “l”; 251, letra “e” e 252, letra “d,” do RIR.

Parecer Normativo CST nº 643 de 03/09/1971: São admitidas como operacionais as despesas de combustíveis e de manutenção de veículo de propriedade de empregado, pagas pelo empregador como ressarcimento pelo uso no trabalho, desde que exigido pelas atividades usuais ou normais desenvolvidas pela empresa.

Parecer Normativo COSIT nº 108 de 24/03/1972: [...] 2. São, em princípio, admitidas como dedutíveis, na apuração do lucro tributável, as despesas pagas ou incorridas em transações ou operações exigidas pelas atividades da empresa. Nada obsta que, entre tais despesas e dentro dessas condições, incluam-se as decorrentes do uso de veículos pertencentes a empregados, ou terceiros, tanto quando tais despesas são pactuadas mediante preço certo (v.g.. numa locação), quanto nos casos em que o são mediante preço estabelecido em função de um conjunto de condições (v.g., contrato de comodato modal, no qual ao uso da coisa se faça corresponder a obrigação de pagar os combustíveis gastos, lavagens, reparos, aquisição de peças, acessórios, pneus, câmaras de ar, etc.). Necessário será, entretanto, sejam comprovados de forma inequívoca a efetiva utilização do veículo e o desembolso do preço. [...]

Parecer Normativo CST nº 10 de 28/01/1976: Despesas com alimentação, hospedagem, etc., quando feitas por funcionários ou diretores, a serviço da empresa, deverão ser comprovadas com os documentos usuais. Titular, sócio, acionista ou diretor, desde que legalmente habilitado para o exercício profissional, poderá assinar o balanço da empresa.

Parecer Normativo CST nº 15 de 01/04/1976: As despesas efetivamente realizadas com aquisição e distribuição de ‘brindes’, desde que correspondam a

A partir da interpretação dada pela melhor doutrina e também do próprio entendimento técnico consolidado em diversas situações pelo Fisco, é possível se afirmar que a análise dos requisitos exigíveis para que uma despesa seja considerada operacional deve ser objetiva e efetuada partir do contexto das atividades desenvolvidas pelo contribuinte, considerando a “ratio iuris” e o limite legal impeditivo da incidência do IRPJ sobre lucro fictício ou decréscimo patrimonial.

O exercício da atividade leva normalmente à obtenção da receita e do lucro tributáveis, mas, ao mesmo tempo, além das despesas a este intrinsecamente vinculadas, traz consigo os riscos inerentes à operação. Apesar dos cuidados e profissionalismo que envolve cada tipo de empreitada econômica, é logicamente previsível que erros operacionais ou o descumprimento de regras pertinentes ao seu exercício possam trazer dispêndios, cuja falta de usualidade, por si só, não é impeditiva da dedutibilidade.

Ocorre, contudo, que a Fiscalização, em diversos casos, tem conferido enorme carga subjetiva à interpretação da necessidade das despesas decorrentes de perdas ocorridas no desempenho da atividade do contribuinte, de forma a impedir a sua dedutibilidade da apuração do lucro real, com base no argumento de que seriam decorrentes de “ato ilícito”.

Porém, conforme será demonstrado a seguir, ainda que a despesa seja decorrente de atos que tragam em si algum aspecto de injuridicidade, por se vincular ao descumprimento de dever de cuidado, obrigação regulatória ou legal, não lhe pode ser retirado o caráter da necessidade quando está intrinsecamente ligado à atividade do contribuinte, por ser concernente aos riscos do negócio.

3. CORRETA INTERPRETAÇÃO DO “ATO ILÍCITO” PARA FINS DE DEDUTIBILIDADE DA DESPESA NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL

Algumas despesas poderiam parecer, em uma análise superficial e subjetiva do intérprete, indedutíveis da apuração do lucro real, por

objetos de pequeno valor e sejam em índice moderado, relativamente à receita operacional da empresa, são admissíveis como operacionais, na forma do art. 162. do RIR/75.

não decorrerem de práticas usuais ou normais da empresa. No entanto, o encargo por ela assumido se justifica em decorrência da natureza e do risco da atividade do contribuinte.

É cediço que o risco é elemento fundamental de qualquer negócio. O risco operacional, por sua vez, é o risco inerente à própria atividade da empresa, e compreende as perdas, diretas ou indiretas, resultantes de eventos externos ou de inadequações ou falhas cometidas em seus procedimentos.

É exatamente o risco operacional que deve ser considerado na análise da dedutibilidade de dispêndios vinculados a alguma forma de infração à legislação, mas incorridos pelo contribuinte em decorrência exclusiva do exercício da sua atividade. A natureza dessa “infração” e a sua vinculação à atividade empresarial é que deverá determinar a sua dedutibilidade ou não no cômputo do lucro real.

Para tanto, há de se diferenciar a “infração legal” decorrente do risco do negócio, daquela desvinculada da exploração normal da atividade produtiva, e cujo grau de dolo ou culpa envolvido extrapole o que lógica e razoavelmente pode ser considerado como risco do negócio.

O fato de a empresa incorrer em despesas decorrentes de dano a que deu causa, diretamente ou por seus prepostos, por si só não determina a sua dedutibilidade ou não. O erro é um risco de toda a atividade humana, sendo que a responsabilização econômica pela reparação do dano causado é um elemento da operação empresarial. Por isso, é equivocado se negar a dedutibilidade meramente por força do raciocínio de que o dano causado por alguma infração de responsabilidade da empresa fugiria da normalidade e estaria desvinculado da sua atividade econômica.

Inclusive porque, em diversas situações, a assunção do custo da reparação do dano causado é imprescindível para a própria manutenção da atividade, principalmente naquelas situações em que órgãos públicos detêm o poder de embargar a atividade, caso essa reparação não ocorra no tempo e modo determinado. Ou ainda, casos em que a repercussão negativa decorrente do dano causado tenha a potencialidade de geração de dano, de imagem, de inserção de mercado, etc., o que justifica a sua reparação econômica como medida de política estratégica.

Situação diversa ocorre quando o próprio exercício da atividade é ilegal, caso, por exemplo, de uma empresa que execute atividade que lhe é legalmente vedada, quando não reúna os requisitos legais exigidos para tanto, ou quando o dano gerador da despesa decorre de ato dolo ou culposo da empresa que extrapole o que razoavelmente se enquadre como risco do negócio, como é o caso de uma empresa que transporte carga tóxica em veículo inapropriado para essa atividade.

A doutrina reconhece o equívoco desse tipo de interpretação da legislação tributária, quando desvinculada do cotejo objetivo entre a despesa decorrente do dano e a atividade produtiva (WINKLER, 2001, p. 434)⁷:

O Fisco tem impugnado encargos que aparentemente podem não trazer o rótulo de necessárias para a fonte produtora, mas que indiscutivelmente se constituem em ônus, embora esporádicos, inerentes ao risco do negócio.

Cada situação contém suas peculiaridades.

É inseguro fazer-se generalizações em torno deste assunto. Temos casos de indenizações pagas por morte, por empresas de transporte (de carga e passageiros), admitidas pelo Fisco, e outros de rejeição de multas de trânsito levadas a despesas gerais. Nada mais natural que nessa atividade a multa de trânsito seja uma contingência previsível, inerente ao negócio explorado. Não afirmamos que seja uma despesa necessária, mas tem características usuais e normais no âmbito das operações da empresa. Poder-se-á admiti-las, por consenso.

E, como visto no tópico anterior, a usualidade e a normalidade não estão relacionadas à frequência do pagamento da despesa, que pode ser excepcional ou esporádica, e mesmo assim será dedutível por ser inerente ao desenvolvimento da atividade do contribuinte. Neste sentido, é o Parecer Normativo CST nº 50/1976:

Parecer Normativo CST nº 50 de 07/07/1976: É dedutível, como despesa operacional da pessoa jurídica, o valor da multa contratual, paga ou incorrida, decorrente do inadimplemento de cláusula que

⁷ WINKLER, Noé. *Imposto de Renda: doutrina, decisões e atos administrativos, jurisprudência*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 434.

obrigue o representante comercial, o mandatário ou o comissário mercantil a vender uma quantidade determinada de mercadorias.

Além disso, dado o caráter objetivo da relação entre a geração de riqueza e as despesas, não pode a fiscalização imiscuir-se na qualidade de diretor ou administrador para fazer juízo de valor acerca da opção de incorrer ou não em despesa que tenha relação direta com a continuidade das atividades ou com os riscos a elas inerentes.

Nessa linha de entendimento, o Conselho de Contribuintes reconheceu que a indenização paga por contribuinte para desincumbir-se de penalidade mais gravosa deve ser considerada despesa necessária e, portanto, dedutível na apuração do IRPJ. Veja-se trecho do voto proferido no Acórdão nº 101-88.548 (Processo nº 10880.025713/91-46):

O item 3 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 04) esclarece que “*a empresa pagou e contabilizou como dedutível a multa por rescisão de contrato de serviços com Data Pool, sistemas e Computadores S/C Ltda. O contrato previa a rescisão, em sua cláusula 1ª 7ª “f” e “g”, sem encargos. Tal fato descaracteriza a necessidade fiscal de tal procedimento*”, dizendo a ementa da decisão recorrida que “*não é dedutível como despesa o valor da indenização paga sem justa causa por não preencher os requisitos de gastos necessários, normais e usuais nas atividades da empresa*”.

A cláusula 7ª “f” estabelece que “*é facultado às partes rescindir este contrato sem necessidade de justificar a causa e sem responsabilidade para si, mediante aviso prévio, por escrito, neste sentido, encaminhado à outra parte com antecedência mínima de 12 (doze) meses contados da data do aviso*”.

Decidiu-se a recorrente pela rescisão imediata do contrato, sem justa causa, desonerando-se da comunicação prevista no contrato (doze meses de antecedência) e sujeitando-se à indenização prevista no parágrafo único do artigo 27 da Lei nº 4.886/65.

Ora, tendo em vista que a indenização decorre de dispositivo legal e que, no desenvolvimento de suas atividades operacionais, é perfeitamente válido a empresa avaliar se é mais conveniente pagar a multa e desonerar-se imediatamente do contrato, sem que tal conduta implique em desnecessidade da despesa paga, mesmo porque a manutenção do pactuado poderia resultar em ônus maior para a recorrente.

No julgamento de outro caso, que envolvia o pagamento de indenização a empresa pertencente ao mesmo grupo econômico por força de descumprimento de cláusula contratual, o Conselho de Contribuintes se manifestou no sentido de ser dedutível a referida despesa. Veja-se a ementa do Acórdão nº 108-06.023 (Processo nº 10880.0522626/92-05):

DESPESA COM INDENIZAÇÃO DE PJ LIGADA – É dedutível a importância paga à empresa ligada, em 31/12/88, a título de indenização, pelo não cumprimento de compromisso assumido com a venda de produtos para entrega futura, cujo valor da transação foi recebido antecipadamente, em 10/12/87. Esse valor deve ser ressarcido à empresa adquirente, tomando-se por base o valor do produto na época do pagamento.

Veja-se, ainda, a ementa do Acórdão nº 101-96152:

Despesas com juros e variação monetária decorrentes de aquisição de participação societária – As despesas com juros e variação monetária decorrentes da assunção da dívida permutada pela participação societária no caso de empresas cujo objeto é a participação em outras empresas, são dedutíveis por serem necessárias à aquisição do investimento.

As despesas podem ser dedutíveis ainda que não decorram do desempenho “lícito” da atividade, posto que o conceito de necessidade não se mistura com o de legalidade. A “necessidade” se refere àquilo que é pertinente e essencial ao desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, sendo que, esporadicamente, pode estar vinculado a erro ou ilegalidade “lato sensu” decorrentes da operação empresarial.

Um exemplo de controvérsia⁸ é a reparação de dano por acidente de trânsito. É logicamente presumível que toda a empresa que possui frota de veículos está sujeita ao risco da ocorrência de acidentes de

⁸ A diferença de foco de interpretação que muitas vezes é utilizado pelo Fisco é exemplificado pelos dois Pareceres Normativos abaixo:

Indenização por morte. Empresa de transporte de passageiros.

Tais empresas podem deduzir como despesas operacionais indenização por morte de passageiros ocorrida em acidente, desde que não coberta por seguro (Par. CST 86/77)

Indenização de vítima de acidente de trânsito.

trânsito, que podem decorrer, inclusive, de imperícia ou imprudência dos seus motoristas. A empresa não opera para que tais eventos ocorram usualmente, mas o fato de não serem nesse sentido “usuais” ou “normais” não elide que despesas decorrentes dos danos que causarem estão vinculadas à atividade empresarial. A ilicitude de que possam decorrer, pelo descumprimento, por exemplo, das leis de trânsito, não altera tal contexto. Situação diferente seria o caso da empresa assumir um risco não presumível logicamente de sua atividade, como deixar que pessoas inabilitadas conduzam os seus veículos, assumindo o risco de ocorrerem acidentes. Nesse caso, haveria um dolo e uma exacerbação do risco do negócio, que justificariam a classificação da despesa decorrente como indedutível.

O antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda já reconheceu a dedutibilidade de despesas referente ao pagamento de indenização a vítima de acidente de trânsito causado por veículo de sua propriedade, reconhecendo que esta faz parte do risco do negócio. Veja-se:

Trata-se de indenização por danos materiais causados por empregado da recorrente em acidente com veículo de entregas, paga em virtude de ação judicial movida pela pessoa prejudicada, incluindo honorários advocatícios.

Para o fisco, os dispêndios com infrações às normas de natureza não tributária, por não serem necessárias à atividade da empresa ou à manutenção de sua fonte produtora, não são dedutíveis na apuração do lucro real, enquanto o contribuinte sustenta que a despesa está diretamente relacionada com a atividade da empresa, pois foi obrigada a pagar indenização por força de acidente com veículo de sua propriedade, por culpa de preposto seu, mas no desempenho e em nome do pleno exercício da atividade empresarial.

Matéria idêntica veio a julgamento nesta Câmara ao ensejo do julgamento do Recurso nº 92.996. Por maioria de Votos, vencidos os Conselheiros JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN, que apresentou Declaração de Voto, e CRISTÓVÃO ANCIETA DE PAIVA, prevaleceu a tese do Conselheiro CARLOS ALBERTO

Os gastos da empresa com a indenização supra, promovida por veículo de sua propriedade, não são considerados despesas operacionais dedutíveis. Tais pagamentos não estão sujeitos ao desconto do imposto na fonte. (Par. CST 2158/81)

GONÇALVES NUNES, Relator Sorteado, retratada no Acórdão nº 101-78,304, de que, uma vez comprovado o evento e o dispêndio, as despesas com assistência médica e hospitalar à vítima de acidente de trânsito causado por motorista da empresa são dedutíveis, apenas no presente caso a indenização é por danos materiais.

Argumenta o Conselheiro Relator no Voto que embasou o Acórdão em destaque:

‘Os elementos constantes dos autos comprovam que a empresa foi judicialmente compelida a dar assistência à vítima de acidente de trânsito causado por motorista seu, em veículo da sociedade a serviço dela, no transporte de seus operários.

Embora não se possa dizer que acidentes de trânsito façam parte da atividade operacional da empresa, podem involuntariamente ocorrer no desempenho de atividades consideradas necessárias às operações da pessoa jurídica, como aconteceu no caso concreto.

Na realidade, ninguém deseja em sua consciência provocar um desastre, malgrado possa agir com culpa ao não cumprir rigorosamente as regras de trânsito.

Nem o motorista e muito menos a empresa, responsável civilmente pelos atos de seu preposto, teriam essa pretensão.

E é exatamente o ônus da reparação civil que, por culpa *in eligendo* ou *in vigilando*, a suplicante tem de arcar perante terceiros. Mas esse ônus sob a ótica econômica decorre do risco do empreendimento, faz parte do próprio negócio, e, assim, a indenização constitui despesa dedutível, uma vez que a legislação do imposto de renda não veda essa dedução às pessoas jurídicas e deve prevalecer o princípio do emparelhamento de receitas e despesas.

[...]

Não se trata de uma penalidade, mas de indenização de despesas com assistência médica à vítima do acidente.

[...]

Mas no caso, como já se disse, ninguém provoca desastre intencionalmente sobretudo para causar vítima, de modo que há uma presunção de ausência de dolo até prova em contrário.

Entendo, pois, que tais dispêndios são de natureza operacional’.

Com ressalva de que naquele caso cuidava-se de despesas com assistência médica e hospitalar a vítima de acidente de trânsito, faço desses argumentos a razão de decidir pela exclusão da parcela. (Acórdão nº 101-80.657, Recurso nº 96.932, Sessão de 14/03/1991, Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes)

A prevalecer a interpretação que a Fiscalização vem adotando em alguns casos, o valor pago a título de indenização em razão de acidente cometido por preposto do contribuinte, por configurar ato ilícito, jamais poderia ser dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL. Não obstante, o Conselho de Contribuintes, aplicando corretamente o conceito de despesa necessária, para fins fiscais, reconhece que *“esse ônus sob a ótica econômica decorre do risco do empreendimento, faz parte do próprio negócio”* (Acórdão nº 101-80.657).

O que de fato se exige é que a indenização (que sempre vai decorrer em última instância do descumprimento da lei, seja de determinada norma jurídica ou de previsão contratual), esteja vinculada à atividade lícita e normal do contribuinte. Ou seja, a atividade que gerou o dever de indenizar não pode ser intrinsecamente ilegal ou desvinculada do seu objeto social, como, por exemplo, seria a hipótese de ressarcimento por dano ambiental efetuada por indústria que descumpriu determinada obrigação prevista pela legislação ambiental. O fato de tal descumprimento poder configurar crime ambiental não elide o fato de que o dano decorreu do exercício da atividade industrial.

Outro exemplo seria o de erro cometido por empregado na execução da atividade operacional da empresa, que pode configurar ilícito por descumprimento de norma penal ou regulamentar, mas a sua “ilicitude” não pode ser utilizada para desvinculá-lo da operação empresarial, de forma que a despesa com a sua reparação seja considerada indedutível.

Exemplificando a correta análise do exemplo acima, o antigo 1º Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 103-20394, entendeu ser dedutível a despesa de uma instituição financeira com a indenização do seu correntista, em razão do funcionário ter deixado de confirmar a autenticidade das assinaturas dos endossantes de cheque emitido “à ordem”. Naquela oportunidade, restou consignado que não

houve qualquer liberalidade da instituição financeira no pagamento da indenização, pois esta possui responsabilidade objetiva pela prática de atos de negligência ou imprudência do seu ex-funcionário⁹.

Em 2011, ao julgar Recurso Voluntário interposto por instituição financeira, o CARF também entendeu pela dedutibilidade das despesas incorridas em razão de falhas cometidas pelos seus funcionários. No caso concreto, discutia-se a dedutibilidade de despesa decorrente de descumprimento de obrigação contratual, porque a instituição financeira era pertencente à rede arrecadadora da Receita Federal e, em razão de falhas cometidas por seus funcionários, deixou de repassar recursos para os cofres públicos.

A seguir, trechos do voto proferido pelo Conselheiro Antônio José Praga de Souza, que demonstram claramente a interpretação do CARF de que as despesas decorrentes de falhas indesejadas, mas possíveis de ocorrer no desenvolvimento da atividade do contribuinte, são dedutíveis da apuração do lucro real:

No ano-base de 2004, a Recorrente foi intimada a recolher três débitos que a Receita Federal constatou que não teriam sido repassados aos cofres da União. Em tais intimações, a Administração Fiscal assinalou que a Recorrente deveria pagar os débitos (acrescidos de multa), sob pena de serem cobrados pela PFN por meio de execução fiscal. Assim, em razão de ter sido obrigada a efetuar o recolhimento dos débitos originariamente de terceiros, foi que a Recorrente pagou à União e deduziu os respectivos valores como despesas.

Destacou-se na defesa apresentada que cada débito exigido da Recorrente foi objeto de processo administrativo diverso de auditoria da Administração Fiscal.

⁹ IRPJ – CHEQUES ENDOSSADOS FALSAMENTE POR TERCEIROS – LIQUIDAÇÃO INDEVIDA – INDENIZAÇÃO A CLIENTE – LIBERALIDADE – DESPESA INDEDUTÍVEL – IMPROCEDÊNCIA ACUSATÓRIA – A lei do cheque, sob o nº 7.357 de 02.09.1985 em seu art. 39 determina que o sacado que paga cheque ‘à ordem’ é obrigado a verificar a regularidade da série de endossos, mas não a autenticidade das assinaturas dos endossantes. Dessa forma, tangida a Instituição Financeira por responsabilidades objetivas, a indenização ao cliente pela prática espúria de ex-funcionário da recorrente não exime o banco sacado de responder pelo dano, se não provada a culpa do correntista. É improcedente qualquer caráter de liberalidade atribuído à despesa a esse teor.

[...]

Tais valores decorrem, resumidamente, dos seguintes eventos: (a) demora além da admitida para transmissão da informação de que o débito fiscal teria sido pago por contribuinte com cheque sem fundos (PA nº 16327.003477/2003-55); (b) equívoco de funcionário ao apor chancelas de recebimento débitos fiscais em nome de contribuinte, quando, na realidade, a parcela correspondia ao pagamento de outras dívidas feito na mesma ocasião pelo contribuinte (contas de energia elétrica), impondo assim a responsabilidade da Recorrente (PA nº 1005.00779/96-77) e (c) aposição de chancela em Guias DARFs por funcionária da Recorrente sem ter recebido fundos suficientes para quitá-las (PA nº 13770.000519/2004-51).

A decisão da DRJ manteve as autuações fiscais, sob o argumento de que falhas na arrecadação de recursos, com o atraso no repasse dos valores à União, gerando assim a obrigação de pagá-los com multa e juros, 'não se enquadram no requisito da usualidade', previsto no art. 299, §2º, do RIR/99 (fl. 238), por não serem comuns. O descumprimento de uma disposição normativa ou contratual não poderia ser tido como algo usual.

Entretanto, mais uma vez a decisão de 1º grau não pode prevalecer.

A despesa usual prevista na legislação fiscal compreende qualquer pagamento que seja razoável que o contribuinte fique sujeito a arcar ao desenvolvimento das atividades a que se propõe. Ou seja, deve haver uma pertinência entre o pagamento realizado e os negócios desenvolvidos pela sociedade. O gasto deve estar relacionado com os custos ou riscos da atividade econômica.

Em resumo, demonstrado que a usualidade da despesa diz respeito à conexão dela com a atividade do contribuinte e que a Recorrente estava obrigada ao recolhimento por conta da assunção de obrigações contratuais para com a União Federal, o montante deve ser reconhecido como dedutível, com a consequente reforma da decisão recorrida.

Nessa medida, a usualidade não se confunde com a repetição quantitativa de pagamentos da mesma natureza durante o período-base de apuração. Na realidade, tanto a realização de diversos pagamentos idênticos, quanto de um dispêndio podem ser igualmente usuais e, portanto, dedutíveis. O número de desembolsos não é importante. O fato a ser examinado é a existência de correlação entre o gasto e o negócio explorado pela sociedade. [...]

No caso em exame, os dispêndios suportados pela Recorrente decorrem de falhas indesejadas, porém possíveis de ocorrer no desenvolvimento da atividade de arrecadação e repasse de recursos, realizada por ela na condição de agente arrecadadora de receitas federais. Dentre os inúmeros pagamentos recebidos diariamente nos estabelecimentos da Recorrente, é natural que alguns equívocos possam ocorrer no recebimento, liquidação e repasse dos recursos em parte dessas transações.

Desse modo, para que não fosse descredenciada da rede arrecadadora da SRF e deixasse de auferir receita dessa atividade, a Recorrente estava obrigada a acatar as decisões proferidas nos processos administrativos com exigência dos valores.

[...]

A Recorrente recolheu os valores que lhe foram cobrados por terem sido exigidos em razão de ela ter descumprido os termos do contrato que firmou com a União Federal para integrar a rede arrecadadora de receitas federais. A própria Administração Fiscal, por meio do PN 50/76, afirma que é dedutível a multa contratual decorrente do inadimplemento de cláusula contratual que obriga o representante comercial, o mandatário ou comissário mercantil a vender determinada quantia de mercadoria. Do mesmo modo o Conselho de Contribuintes tem manifestado o entendimento de o montante pago pela parte que descumpra obrigação contratual no desenvolvimento de suas atividades econômicas qualifica-se como despesa operacional; [...]

Em resumo, demonstrado que usualidade da despesa diz respeito à conexão dela com a atividade do contribuinte e que a Recorrente estava obrigada ao recolhimento por conta da assunção de obrigações contratuais para com a União Federal, o montante deve ser reconhecido como dedutível, com a consequente reforma da decisão recorrida. (Recurso Voluntário nº 166.198, Processo 16327.000025/2007-45, Acórdão nº 1402-00.384 – 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de janeiro de 2011)

No caso acima houve inequívoca infração à lei, que foi punida pela aplicação de multa sobre cada um dos débitos controlados pelos processos administrativos pela Administração Tributária. Não obstante, mesmo tendo havido a aplicação de multa tributária, o CARF entendeu que a despesa seria dedutível por ser inerente à atividade

desenvolvida pela instituição financeira, reforçando o entendimento de que a aferição da necessidade de uma despesa deve ser feita a partir da sua ligação com a atividade desenvolvida pela empresa e dos riscos a ela inerentes.

Nessa mesma linha de raciocínio, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, analisando caso em que a ação fiscal teve início a partir de denúncia formalizada pelo Banco Central, e no qual a fiscalização afirmava ser indedutível a despesa incorrida por instituição financeira em operações de “day-trade”, sob a alegação de que teria como único objetivo produzir prejuízo para permitir o recolhimento a menor de IRPJ, corretamente afastou o argumentos fazendários para reconhecer que operações dessa espécie são usuais e normais às atividades das instituições financeiras:

IRPJ – PREJUÍZOS EM OPERAÇÕES DE DAY-TRADE – IMPROCEDÊNCIA – Não provado, pela fiscalização, que os prejuízos glosados teriam sido gerados em operações estruturadas artificialmente, improcede a sua glosa, dado que operações da espécie, em instituições financeiras, são usuais e normais, logo dedutíveis na apuração do lucro real. Fatos ocorridos anteriormente à vigência da Lei nº 8.383/91. Recurso Especial negado. (Acórdão nº 01-05.344. Recurso Especial nº 107-128854. PAF nº 10880.031557/94-50. Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Sessão de julgamento de 05 dez. 2005)

Portanto, a aferição da “necessidade” de determinada despesa, para fins de dedutibilidade do lucro real, está intrinsecamente ligada à sua relação com a atividade desenvolvida pela pessoa jurídica. Assim, mesmo que a despesa decorra de ato que carregue em si algum grau de ilicitude, será dedutível caso seja decorrente dessa atividade ou dos riscos a ela inerentes.

A respeito da ilicitude de determinado ato não vedar a dedutibilidade da despesa dele decorrente, oportuno citar as palavras de Ricardo Mariz de Oliveira, segundo o qual

haver ou não haver alguma injuridicidade nos atos de que elas promanam é irrelevante para afastá-las da dedutibilidade, pois podem existir mesmo no âmbito normal das atividades da empresa, dentro das contingências e riscos da sua autuação. Ainda segundo o

autor, “para conceito de ‘necessidade’, pouco importa que uma penalidade represente a sanção pela prática de um ato ilícito, desde que este se encontre no âmbito das atividades da empresa ou da manutenção da sua fonte produtora (OLIVEIRA, 2008, p. 705)¹⁰.

4. SÍNTESE CONCLUSIVA

A dedutibilidade da despesa para fins do imposto de renda da pessoa jurídica é determinada pela sua vinculação com a atividade econômica do contribuinte e à manutenção da fonte produtiva, sendo o caráter operacional, a usualidade e a normalidade os pressupostos previstos pela legislação.

Contudo, existem despesas que, apesar de não serem previstas como usualmente ocorrentes para o desenvolvimento da atividade, estão inseridas na operação produtiva por serem decorrentes de riscos inerentes à sua exploração. E nesse contexto, o fato destes dispêndios estarem vinculados a atos passíveis de classificação como ilícitos, por envolverem o descumprimento de alguma norma legal ou regulamentar, por si só não lhes retira o caráter da dedutibilidade, ao contrário do defendido por autoridades fiscais em diversas ocasiões.

A indedutibilidade é apenas justificável quando a ilicitude se refere à própria atividade executada, exemplo de uma empresa que opere uma atividade que lhe é legalmente vedada, ou que haja no caso concreto a existência de dolo ou predeterminação de conduta que extrapole o que lógica e razoavelmente se considere risco da atividade considerada.

O risco operacional é o elemento determinante na análise da dedutibilidade de dispêndios vinculados a alguma forma de infração à legislação, mas incorridos pelo contribuinte em decorrência exclusiva do exercício da sua atividade. A natureza dessa “infração” e a sua vinculação à atividade empresarial é que deverá determinar a sua dedutibilidade ou não no cômputo do lucro real.

¹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 705.

O aplicador da legislação do imposto de renda deve efetivamente diferenciar a “infração legal” decorrente do risco do negócio, daquela desvinculada da exploração normal da atividade produtiva, e cujo grau de dolo ou culpa envolvido extrapole o que lógica e razoavelmente pode ser considerado como risco do negócio.

E essa atividade interpretativa não deve se dar de forma irrazoável e dissociada do objetivo que informa a dedutibilidade fiscal, que é o de permitir a aferição do efetivo acréscimo patrimonial e, consequentemente, impedir que a tributação do imposto de renda incida sobre o próprio patrimônio do contribuinte, o que além de implicar direta violação à regra constitucional de competência tributária, implica o risco da própria inviabilidade da manutenção da atividade geradora de riqueza.

A Governança em Tecnologia da Informação como Alternativa para Mitigar as Vulnerabilidades das Práticas Processuais por Meio Eletrônico

Alexandre Atheniense¹

I. INTRODUÇÃO

Sempre fui um otimista. Sobretudo quando saio em defesa das causas em que acredito. Por mais de uma década, no período entre

¹ Especialista em Internet Law pelo Berkman Center pela Harvard Law School. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Membro da International Technology Law Association (ITech Law), da Associação Brasileira de Propriedade Intelectual (ABPI) e da American Bar Association (ABA). Coordenador do Curso de Especialização Latu Sensu em Direito de Informática na Escola Superior de Advocacia da OAB/SP. Professor da disciplina de Processo Eletrônico e Certificação Digital no MBA, de Direito Eletrônico e de Certificação Digital e Processo Eletrônico na Escola Paulista de Direito (EPD), da disciplina de Processo Eletrônico na Pós Graduação em Direito Processual Civil do Centro de Atualização em Direito – CAD, e do módulo de Direito Eleitoral e Novas Tecnologias na Universidade Santa Cruz do Sul – Unisc. Árbitro especializado em questões de Tecnologia da Informação da Câmara de Arbitragem Empresarial do Brasil (CAMARB) e Árbitro e Coordenador da Câmara Setorial de Informática da CAMINAS – Câmara Mineira de Conciliação, Mediação e Arbitragem. Vice-presidente de Assuntos Jurídicos da Sociedade de Usuários de Informática e Telecomunicações (Suce-su-MG). Membro Consultivo da Comissão de Ciência e Tecnologia da OAB/SP e do IBDI – Instituto Brasileiro de Direito de Informática. Ex-Presidente da Comissão de Tecnologia da Informação do Conselho Federal da OAB e ex-Representante da OAB no Comitê Gestor do Desenvolvimento de sistemas Informatizados para os Tribunais no CNJ. Consultor do escritório Rolim, Viotti & Leite Campos Advogados.

1999 a 2010, participei ativamente na Comissão de Tecnologia da Informação do Conselho Federal, chegando inclusive a representar durante três anos a entidade no CNJ, junto a recém criada Comissão de Regulamentação do Processo Eletrônico.

Uma das nossas principais atribuições era acompanhar a criação de padrões técnicos e normas hierárquicas emanadas pelos tribunais para instituir as práticas processuais por meio eletrônico nos noventa e dois tribunais brasileiros.

Esta missão havia se iniciado em 1992, quando participei de várias negociações durante a discussão do Projeto de Lei que iria se converter na Lei 11.419, a Lei do Processo Eletrônico. Além disso, paralelamente, tivemos a missão de evangelizar os advogados quanto a mudança causada pela desmaterialização do papel no cotidiano da advocacia, que, juntamente com a certificação digital, foram impulsionadas em todo território nacional, após a vigência da lei em março de 2007.

2. A GOVERNANÇA DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO COMO SOLUÇÃO PARA O PROCESSO ELETRÔNICO

O fortalecimento de um diálogo entre todas as entidades de classe para a defesa das prerrogativas dos advogados junto aos Tribunais nesta pauta sempre foi uma tarefa muito árdua. Sobretudo porque, percebo que falta para os Tribunais a adoção do conceito de gestão de governança de tecnologia de informação. Entende-se por este conceito, um conjunto de processos, costumes, políticas, leis, regulamentos e instituições que regulam a maneira como uma empresa é dirigida, administrada ou controlada. O termo inclui também o estudo sobre as relações entre os diversos atores envolvidos, os chamados *stakeholders*, e os objetivos pelos quais a organização se orienta. No caso da Justiça, os principais atores tipicamente são o Judiciário e todos aqueles que atuam cotidianamente ao seu redor.

Ou seja, os demais participantes da governança corporativa incluem além dos representantes dos Tribunais, os advogados, Ministério Público, partes interessadas, Procuradores, Defensores Públicos, Serventuários, Peritos e a comunidade em geral.

A governança na Tecnologia da Informação é uma área de estudo com múltiplas abordagens. Uma das principais preocupações é garantir a aderência dos principais atores a códigos de conduta pré-acordados, através de mecanismos que tentam reduzir ou eliminar, as diferenças de padrões tecnológicos entre cada um deles, os conflitos de interesse, o que resultaria na diminuição ou eliminação de diferentes normas para regulamentar uma prática processual como a transmissão de peças por exemplo.

A governança corporativa visa diminuir os eventuais problemas que podem surgir na relação entre gestores e os demais atores do processo e, conseqüentemente, diminuir o risco de custos e a dificuldade no aprendizado dos procedimentos processuais automatizados.

Este tema tem ganhado mais relevância desde 2001, particularmente devido aos espetaculares colapsos de grandes corporações norte-americanas como a Enron Corporation e Worldcom. Em 2002, o governo federal norte-americano aprovou a Lei Sarbannes-Oxley, com o propósito de restaurar a confiança do público em geral na governança corporativa. Com isto todas as empresas que tem ações vendidas na bolsa de Nova York por exemplo são obrigadas a se sujeitar a padrões internacionais quanto a gestão de dados, para aderir a padrões de harmonia de processos transparência e segurança entre si.

Os pilares básicos da governança de são: Participação, Estado de direito, Transparência, Responsabilidade, Orientação por consenso, Igualdade e inclusividade, Efetividade e eficiência, Prestação de contas (accountability).

No caso da Justiça, a participação deve ser compreendida pela assertiva de que todos atores devem participar permanentemente direta ou indiretamente por meio de seus representantes legítimos das atividades relacionadas ao processo eletrônico.

A participação implica a existência de liberdade de expressão e liberdade de associação de um lado, e uma sociedade civil organizada de outro lado.

Embora o princípio possa parecer utópico, é perfeitamente possível, desde que existam normas claras e específicas que garantam os

termos propostos; e existam iniciativas do Estado visando à sustentação dos termos.

Entende-se por Estado de Direito, o pilar que demanda que a boa governança requer uma estrutura legal justa que se aplica a todos os cidadãos do Estado independentemente de sua riqueza financeira, de seu poder político, de sua classe social, de sua profissão, de sua raça e de seu sexo.

Quanto à transparência, além da “a obrigação de informar”, o órgão gestor do Processo Eletrônico deve cultivar o “desejo de informar”, sabendo que da boa comunicação interna e externa, particularmente quando espontânea, franca e rápida, resulta um clima de confiança, tanto internamente, quanto nas relações da organização com terceiros.

A comunicação não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, mas deve contemplar também os demais fatores, sobretudo os ativos intangíveis norteiam a gestão e conduzem à criação de valor.

É sempre bom lembrar que o legislador brasileiro, colocou em prática a Lei de Responsabilidade Fiscal, que deve ser estendida aos Tribunais, de forma a induzir o gestor público à transparência de seus atos. Essa transparência pode ser melhorada, significativamente, com instrumentos como a demonstração do Resultado Econômico e da efetividade das atividades correlatas tais como estatísticas sobre o número de autos ativos, baixados dentro de um determinado exercício, seja por natureza da ação ou outros critérios de referência que possam formar conhecimento a partir da manipulação dos dados.

A responsabilidade demanda que os Tribunais cultivem a missão que existem para servir os membros da sociedade como um todo e não apenas um grupo de privilegiados. Ou seja, as suas atividades, que serão automatizadas com o uso da tecnologia da informação devem ser construídas para atender as demandas dos atores processuais para lhes causar conforto e produtividade.

As decisões orientadas a um consenso devem ser tomadas levando-se em conta que os diferentes grupos relacionados com o processo eletrônico necessitam de forma permanente mediar seus diferentes interesses.

O objetivo da boa governança é a busca de consenso nas relações sociais de modo a alcançar uma concordância sobre qual é o melhor caminho para a sociedade como um todo. Tive a oportunidade de participar de um foro que foi criado no CNJ, com a presença de vários representantes dos Tribunais, OAB, Procuradoria Geral da República, Ministério Público e outros órgãos visando interpretar os artigos da Lei 11.419/2006, entretanto o consenso sobre alguns temas não chegou a se tornar efetivo, pois não existiam regras claras sobre qual seria o critério de aprovação das sugestões perante àquela Corte e com isto todo trabalho se esmaeceu com o passar do tempo e não chegou a ser convertido em mudanças objetivas.

O curto período de gestão de cada Tribunal é um dos maiores empecilhos ao estabelecimento da governança, pois os cargos ocupados pelos gestores de tecnologia da informação nos tribunais são de confiança. Daí é comum presenciar a desconstrução de uma equipe que estava envolvida num projeto de desenvolvimento e implantação de processo eletrônico quando ocorrer a mudança do presidente de um determinado Tribunal.

Diante deste fato, o projeto fica comprometido quanto a prazos e efetivação de mudanças gerando mais insegurança quanto aos bons resultados que precisam ser alcançados. A Tecnologia da Informação nos Tribunais é um braço estratégico que precisa ficar imune a estas mudanças.

Essa forma de obter decisões requer uma perspectiva de longo prazo para que ocorra um desenvolvimento humano sustentável. Essa perspectiva também é necessária para conseguir atingir os objetivos desse desenvolvimento.

A boa governança deve assegurar igualdade de todos os grupos perante os objetivos dos atores processuais que são os principais usuários do sistema de informatização processual. As decisões devem assegurar que todos sintam que façam parte das decisões sobre a construção de um modelo sistêmico e não se sintam excluídos em seu caminho para o futuro.

A boa governança deve garantir que os processos e os Tribunais devam produzir resultados que vão ao encontro das necessidades da sociedade ao mesmo tempo em que fazem o melhor uso possível dos

recursos à sua disposição, bem como que os recursos naturais sejam usados sustentavelmente e que o ambiente seja protegido.

Da mesma forma é necessário que o CNJ continue exercendo a função de fiscalizador das atividades relativas ao processo eletrônico nos Tribunais, evitando a proliferação de inúmeros padrões tecnológicos, procedimentos sistêmicos de práticas processuais nem sempre em conformidade legal. A boa prática de governança demanda que os tribunais devam ser fiscalizados em seus atos, decisões e atividades.

3. AS MAIORES DIFICULDADES A SEREM ENFRENTADAS

Entretanto, os maiores óbices que existem em relação a colocar esta medida em prática é que a autonomia orçamentária para cada Tribunal gerir seus projetos de tecnologia da informação, e o subsídio legal do artigo 18 da Lei 11.419/2006 que preceitua “*Os órgãos do Poder Judiciário regulamentarão esta Lei, no que couber, no âmbito de suas respectivas competências.*”

Em decorrência destes fatores é que os Tribunais optam, em regra, por adotar padrões tecnológicos diferentes, pois cada um decide implantar um sistema automatizado de tramitação de autos com requisitos próprios e ainda deliberam sobre práticas processuais desarmônicas via edição de normas hierárquicas inferiores.

Como resultado, uma prática processual simples como transmissão de peças processuais chega a ter mais de 50 variações de padrões regidas por normas distintas pelos noventa e dois Tribunais existentes para regulamentar o mesmo ato.

O grande desafio do Governante de Tecnologia da Informação é o de transformar as práticas processuais em engrenagens que funcionem de forma sincronizada a ponto de demonstrar que a Tecnologia da informação não é apenas uma área de suporte ao negócio e sim parte fundamental da estratégia dos Tribunais.

O modelo ideal de processo eletrônico só será alcançado se houver interesse dos Tribunais de criar meios para coletar e reparar os atuais sistemas a partir dos erros ou falhas de procedimentos sistêmicos

apresentados, bem como adotar sugestões de aprimoramento contínuo que possam advir também de todos os atores processuais.

Esta carência de diálogo construtivo infelizmente ainda prepondera. Existe uma grande dificuldade dos Tribunais em estabelecer um foro permanente que possam disciplinar estas contribuições advindas dos clientes da justiça. Estas medidas são necessárias para reparar e aprimorar as soluções sistêmicas, buscando propiciar o conforto e a segurança que a tecnologia da informação é capaz de proporcionar no contínuo desenvolvimento do projeto de implantação do processo eletrônico.

É sempre bom lembrar que o processo eletrônico no Brasil se desenvolve sem nenhuma referência externa exitosa na implantação de projeto similar pelo Judiciário em qualquer país no mundo. Este é uma razão ainda mais significativa para colocarmos em prática o desenvolvimento colaborativo sistêmico a partir da implantação de rotinas que ainda não foram suficientemente maturadas em escala de uso.

O inexpressivo aproveitamento de subsídios advindos dos principais usuários para aprimoramento sistêmico é o principal motivo que leva ao descontentamento, dificuldades e a descrença de muitos quanto ao sucesso futuro das práticas processuais por meio eletrônico. Ainda há tempo de consertar o avião que já decolou há seis anos e que necessita urgentemente de reparos em pleno voo.

Nenhum programa de computador se aperfeiçoa sem que haja uma estratégia disciplinada de desenvolvimento que propicie a efetiva coleta constante de sugestões de seus principais usuários. Programa de computador deve ser encarado como um produto inacabado que deriva da inteligência humana que é inesgotável. Como se sabe, o cliente sempre tem razão, é necessário ouvi-lo para aprimorar um produto ou serviço. Esta lição ainda não foi totalmente colocada em prática pelos tribunais.

4. OS IMPASSES GERADOS PELO PJE

Desde 5 de dezembro de 2011, entrou em operação o sistema Processo Judicial Eletrônico, denominado PJe, que vem sendo decantado como a alternativa a ser adotada para reduzir as diferenças e padroni-

zar as rotinas processuais por meio eletrônico, por meio da adesão de vários Tribunais a esta solução.

O sistema é de titularidade da União Federal, buscando criar independência de empresas privadas quanto à propriedade material e intelectual. Para o seu desenvolvimento foi idealizado que o mesmo utilizasse padrões de mercado, de preferência abertos (open source); dentro do possível, utilizar-se, dentro dos seus módulos, de uma mesma tecnologia que deveria ser “livre”, no sentido que cada Tribunal possa ajustar e customizar conforme necessário; permitindo o desenvolvimento colaborativo, para que todas os Tribunais aderentes à solução pudessem desenvolver módulos ou pedaços do sistema, contribuindo assim para o todo; adoção de uma arquitetura altamente escalável; e ao mesmo tempo fosse configurável o suficiente que permitisse adequar-se às particularidades de cada região do país e ramo de justiça.

O objetivo principal do sistema PJe é informatizar processos e metodologias de trabalho e não somente o processo judicial em si, devendo ser possível estabelecer estes padrões mediante o uso de Tabelas Únicas, já definidas pelo Conselho Nacional de Justiça, fluxos padrão dentro de cada tribunal, e criando camada de interoperabilidade que permitisse interconectar as justiças, bem como estas como os atores processuais que a buscam, tais como advogados, procuradorias, Ministério Público, Defensorias, empresas e o próprio jurisdicionado.

Entretanto, após estudos efetuados em várias Comissões de Tecnologia da Informação das Seccionais e da Comissão correlata no Conselho Federal, representando os anseios e agruras da advocacia brasileira sobre o tema, foram apontadas as necessárias melhorias nas práticas processuais por meio do PJe.

5. AS SUGESTÕES PARA APRIMORAR O PJE

Estes alertas foram inseridos na Carta de Porto Alegre, elaborada durante o I Encontro Nacional de Comissões de Tecnologia da Informação da OAB no dia 24 de abril de 2013. No encontro, foram discutidos os maiores obstáculos encontrados pelos advogados na utilização do PJe, que já haviam sido pontuados durante reunião em

Brasília, na sede do Conselho Federal, no último dia 28 de fevereiro, a partir das experiências relatadas por cada Seccional.

Os problemas de maior destaque são:

1. Ampla acesso ao Judiciário: Os sistemas de processo eletrônico devem ser meios facilitadores do acesso à Justiça e, portanto, atender aos princípios de transparência, eficiência, defesa da cidadania, legalidade e garantias fundamentais asseguradas na Constituição Federal;
2. Processo eletrônico como rito: Os sistemas de processo eletrônico não podem ser regulamentados por atos administrativos que importem em alteração das regras processuais;
3. Unificação dos vários regulamentos: O Judiciário deve adotar regras padronizadas de regulamentação dos sistemas, ressalvada a autonomia legal, de forma a proporcionar uma utilização uniforme e eficiente;
4. Implantação planejada: A implantação de sistemas de processo eletrônico deverá ser precedida de um planejamento de impacto, de forma a minimizar os efeitos das inovações em todos os setores da administração da Justiça, da sociedade e, inclusive, prevendo as futuras alterações legislativas, pontualmente quanto às modificações das regras processuais;
5. Inclusão digital e papel da OAB: O Conselho Federal e as Seccionais da OAB de todo o Brasil têm demandado esforços no sentido de proporcionar condições favoráveis para a inclusão digital de todos os advogados. Todavia, diante dos grandes problemas e dificuldades encontrados nos sistemas informatizados e infraestrutura básica, já reconhecidos pelo Comitê Gestor do CNJ, faz-se necessária a instituição de um período de transição, para a exigência da sua obrigatoriedade;
6. Unificação de sistemas: A OAB defende a unificação dos sistemas de processo eletrônico, dentro das regras Republicanas, observados os princípios da eficiência, transparência e acesso a Justiça;
7. Suspensão de implantação: Diante do reconhecimento pelo Comitê Gestor do CNJ de que o sistema PJe é instável, falho, e

que esse órgão não possui estrutura para gerir um projeto de abrangência nacional de modo eficiente e seguro, tampouco os Tribunais dispõem de pessoal apto a operá-lo e desenvolvê-lo, faz-se necessária a suspensão de novas implantações em varas e tribunais, até que tais problemas sejam superados;

8. Necessidade de testes de vulnerabilidade: Diante das constantes falhas e erros nos sistemas relatados por advogados, procuradores, servidores, juízes e demais usuários, a OAB entende por imperiosa a realização de testes públicos de vulnerabilidade e estabilidade dos sistemas, por meios de órgãos independentes, com vista a preservar os direitos e garantias fundamentais, o devido processo legal e a segurança jurídica.

Além destes destaco outros problemas preocupantes não só no PJE, mas em outros sistemas que estão em uso nos Tribunais.

6. INSEGURANÇA NA COMUNICAÇÃO ELETRÔNICA DOS ATOS PROCESSUAIS

Segundo a lei 11.419/2006, as comunicações processuais poderão ocorrer pelo *DJe*, Diário da Justiça Eletrônico ou pelo Portal de Intimações, ou seja uma área de acesso restrito ao advogado destinatário, identificando-se para acesso mediante certificado digital, sem publicidade nem possibilidade de acompanhamento pelo advogado adverso.

7. PORTAL DE INTIMAÇÕES E CITAÇÕES

A realização de intimações em área de acesso privativo entre o tribunal e o advogado e parte citada ou intimada viola o princípio da transparência dos atos processuais, na medida em que veda até mesmo ao advogado da parte contrária tomar ciência da sua realização para acompanhar o ato processual subsequente (perda do prazo ou consultar a eventual manifestação). Some-se ainda o fato de que este formato priva o próprio destinatário do ato de prova da (não) realização.

Por meio do Portal de Intimações, será impossível produzir prova negativa inequívoca, quando ocorrer falha do sistema no ato da comu-

nicação eletrônica. Apesar de existir previsão do Portal de Intimações na Lei 11.419 e expressa dispensa de publicação no *DJe*, incide restrição à publicidade processual contemplada nos artigos 5º, LX e 93, IX da CF/88.

A desnecessidade de publicação de atos intimatórios e citatórios pelo *DJe* torna vulnerável o controle dos prazos processuais, uma vez que as comunicações desta natureza são tradicionalmente monitoradas ao longo de décadas de maneira uniforme por diversas empresas prestadoras de serviços que geram diversos alertas diários para conforto dos intimados. Com o advento do *DJe* em diversos tribunais, a importância deste serviço se notabilizou pelo fato de que o controle do monitoramento é efetuado de maneira consolidada em vários tribunais simultaneamente, pois quase todos os tribunais brasileiros adotaram o *DJe* como meio de comunicação eletrônica dos atos processuais e, por este motivo, a informação é distribuída por uma única mensagem eletrônica diária, o que facilita o gerenciamento das atividades diligenciais.

A opção pela dispensa da publicação de atos processuais pelo *DJe*, sobretudo quanto àqueles que geram diligenciamento processual vinculado a prazo, fará com que o controle de prazos seja mais demorado, pois demandará acesso individualizado diário a cada portal a ser pesquisado, e menos eficiente seja para o procurador ou mesmo para o tribunal, pois o fluxo de acesso ao site do tribunal em busca das informações no portal poderá sobrecarregá-lo e torná-lo indisponível.

No formato atual com o painel de intimações, haverá inúmeros acessos de pessoas que não terão intimações a serem recebidas, enquanto que por outro meio que permita a consulta por terceiros minimizará tais ocorrências, na medida em que, em regra, apenas o prestador de serviço acessará as informações e filtrará as intimações e citações existentes e as compartilhará com os destinatários efetivos.

A alternativa de vincular a comunicação apenas pelo Portal, demandará uma mudança radical da cultura existente por décadas no controle de prazos processuais. Isto porque o formato da intimação apenas pelo portal exigirá também uma atividade diária pró-ativa do intimado para tentar acesso em diversos sites de tribunais, ao invés de continuar a receber a mesma informação de forma passiva como

sempre ocorre , colocando em risco o controle de prazos de profissionais que possuem grande número de processos em diversos tribunais.

Ao dispensar a veiculação da intimação no *DJe*, a Lei 11.419 não autorizou o tribunal a adotar um canal de comunicação exclusivo entre o órgão jurisdicional e o destinatário da intimação, privando, ou no mínimo dificultando, a parte contrária e os jurisdicionados a tomarem ciência das decisões e a intimações.

Além disso esta medida vai prejudicar sobremaneira a prestação de serviços de grande valia para o advogado como as intimações eletrônicas da AASP que não terão como filtrar as comunicações eletrônicas que estiverem no portal de intimação pois estes dado, da forma como foi concebido é de acesso restrito do advogado que estiver vinculado ao processo eletrônico.

8. OS RISCOS E VULNERABILIDADES DO PAINEL DE INTIMAÇÕES

Elencamos, a seguir, diversos argumentos que demonstram a vulnerabilidade jurídica do Painel de intimações em detrimento das publicações dos atos processuais no Diário da Justiça Eletrônico, sobretudo no tocante a preservação decorrente de um erro sistêmico

- A intimação de uma parte processual, a rigor, precisa ser do conhecimento também da parte contrária, para acompanhar eventual manifestação ou decurso do prazo para impulsionar o processo, em respeito ao contraditório e evitando surpresas;
- Da forma como está concebido atualmente, o painel de intimações não permite ao advogado utilizar serviço de “eficiência” com o qual está historicamente acostumado, em decorrência do serviço prestado por empresas que reúnem todas as intimações destinadas a determinado advogado em diversos órgãos e as remete em um único documento;
- A comunicação dos atos processuais em meio exclusivamente eletrônico priva os jurisdicionados e a sociedade de conhecer os julgamentos, exigindo esforço para consultar individualmente cada um dos autos e verificar se houve decisão e o seu teor.

Como solução para harmonizar os preceitos legais com as rotinas sistêmicas referentes aos atos processuais de comunicação eletrônica, bem como aferir menor vulnerabilidade quanto a produção de prova e quanto a eventuais erros sistêmicos, a sugestão é não mais existir divulgação dos atos processuais em um canal de comunicação privativo entre o tribunal e o advogado destinatário, mas permitir consulta pública a todas as intimações filtradas pela OAB do advogado por terceiros, pelo status (pendente, prazo fluindo etc.).

Esta proposição permite tanto a consulta por terceiros que prestam serviços agregadores de intimações para advogados, como também o recebimento de intimações pelo advogado que necessite ter acesso a estas informações e que esteja temporariamente sem o seu certificado digital.

Embora a Lei 11.419/2006 preceitue no artigo 5º a adoção da intimação por portal com a dispensa de publicação do ato pelo *DJe*, esta dispensa não é obrigatória. A limitação da comunicação eletrônica dos atos processuais apenas pelo portal é prejudicial, por restringir a acessibilidade e o compartilhamento da informação por vários aspectos:

- impede os procuradores e os jurisdicionados de produzirem prova negativa quanto a eventual erro do sistema;
- impede a ciência de todos os atos de intimação, deixa mais vulnerável o controle das publicações;
- aumenta o tráfego de acesso aos dados no sites do tribunal;
- impede que os procuradores continuem a receber informações processuais passivamente pelo serviços destinados a esta finalidade, como ocorre a décadas, sem a necessidade de dispêndio de tempo para acessar a vários portais periodicamente;
- impossibilita o recebimento das intimações passivamente por terceiros nos casos de óbito, doença, férias e ausência temporária do intimado;
- limita a simples consulta às comunicações processuais àqueles que estejam cadastrados no sistema e possuam certificado digital. Da mesma forma, a manutenção deste requisito tecnológico afeta a acessibilidade, pois restringe o uso de dispositivos mó-

veis de comunicação – *tablets e smartphones* – para acesso das intimações.

Importante distinguir que a restrição à publicidade dos autos processuais regulada pela Resolução CNJ 121/2010 da publicidade das comunicações processuais. Estas últimas não são atingidas por aquela resolução e não devem sofrer nenhum tipo de restrição.

Por estes motivos é recomendada a manutenção da publicação dos atos processuais no *DJe* (no meio eletrônico é fácil enviar automaticamente a informação para o *DJe*, sem necessidade de intervenção humana).

Em síntese, a proposição consiste em permitir a consulta pública a todas as comunicações processuais e, também, a manutenção do *DJe* como meio de formalização das informações disponibilizadas no portal de intimações.

9. RECIBO DE PROTOCOLO DE PEÇAS TRANSMITIDAS CARECE DE INFORMAÇÕES CIRCUNSTANCIADAS PARA GERAR MAIS SEGURANÇA

Uma das práticas processuais mais utilizadas e que seja a ser confundida com o próprio processo eletrônico é a transmissão de peças. A novidade da Lei 11.419/2006 foi a obrigatoriedade dos Tribunais emitirem recibo de protocolo das peças, tal expediente não existia na Lei 9.800/1998 que permitia a transmissão de peças via fax com juntada dos originais em papel a posteriori.

Ocorre que, ao validar a transmissão automatizada via carregamento da peça processo dentro do portal de cada tribunal, o tal recibo que vem sendo emitido pelos tribunais carece de detalhamentos necessários para assegurar ao advogado a certeza que a peça chegou ao destino de forma íntegra.

Os recibos das peças transmitidas disponibilizados pelo tribunal são declarações geradas em formato digital, desprovidas de certificação digital para assegurar a identificação do documento recebido, conhecido como hash do documento digital e sem assinatura do receptor em formato tecnologicamente exigido para documentos gerados

nesse meio, em desconformidade com o artigo 10 da MP 2.200-2 c/c artigo 3º e 10º da Lei 11.419/2006.

O desejável seria que logo após o sucesso da transmissão, fosse possível que o advogado pudesse visualizar a íntegra da peça para conferir se o ato foi executado corretamente. Isto não acontece na prática. Além disso, nos recibos que tive acesso para estudo não deparei com informações imprescindíveis quanto a segurança da transmissão, ou seja o tamanho em bites do arquivo recebido. Esta informação asseguraria ao advogado a certeza que o mesmo volume de dados foi transmitido da origem ao destino.

Da mesma forma, o recibo de protocolo não é assinado eletronicamente pelo tribunal, o que gera insegurança com a possibilidade de intervenção humana para fraudar o teor desta peça.

10. HORÁRIO LIMITE DE TRANSMISSÃO DE PEÇAS NO TEXTO DA LEI PRECISA SER ALTERADO.

Está preceituado no artigo 3o. Parágrafo único da Lei 11.419/2006: *“Quando a petição eletrônica for enviada para atender prazo processual, serão consideradas tempestivas as transmitidas até as 24 (vinte e quatro) horas do seu último dia.”*

Segundo se depreende do texto legal, houve alteração de regras e horários para o protocolo de petições prolongando para até o término das 24 horas do dia em que se findar o cumprimento do prazo processual. O prazo, que antes estava limitado ao término do expediente forense presencial, foi adequado ao funcionamento ininterrupto da prestação jurisdicional por meio dos sites dos tribunais.

Nota-se que a inovação, entretanto, registrou um erro material no texto que precisa ser sanado. Pois se as peças serão consideradas tempestivas se transmitidas até as 24 horas do seu último dia, isto significa dizer que 24 horas, ou 00:00 horas, já deverá ser considerado o primeiro minuto do dia seguinte ao término do prazo.

O correto seria regulamentar que as peças poderão ser transmitidas até às 23:59:59 do ultimo dia do prazo.

II. QUAL É O CONCEITO DE INDISPONIBILIDADE DE ACESSO AO SITE DOS TRIBUNAIS?

Cada tribunal define o conceito de indisponibilidade de acesso ao sistema, ou até mesmo se recusa a defini-lo, deixando a critério subjetivo de cada magistrado a sua interpretação, gerando insegurança para os advogados.

Para se ter uma ideia do cipoal de critérios adotada por cada tribunal para definir um conceito único de “indisponibilidade de acesso ao sistema” reproduzo a seguir trecho de um artigo do jornalista Elton Bezerra² do site Consultor Jurídico que pesquisou o assunto:

Foram pesquisados regulamentos de quatorze Tribunais de Justiça sobre quais deveriam ser os procedimentos a serem adotados se o sistema do tribunal se tornar indisponível e como o advogado deve preservar a prova do fato. Vejamos os resultados

TJ-SP

Informa todas as falhas no sistema?

Sim. Na aba “advogado”, um hyperlink avisa a indisponibilidade de sistemas.

Tem norma disciplinando o que fazer nesses casos?

Sim, a Resolução 551/2011.

Como o advogado pode provar falha no sistema?

Apenas as falhas reconhecidas no site do tribunal têm validade (Artigo 8º da Resolução).

TJ-GO

Informa todas as falhas no sistema?

Sim. Um ícone informa quando o sistema fica fora do ar.

² BEZZERA, Elton. TJs falham em informar sobre processo eletrônico. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-fev-18/tribunais-falham-informar-interruptoes-processo-eletronico>>. Acesso em: 22 ago. 2003.

Tem norma disciplinando o que fazer nesses casos?

Sim. As Resoluções 2/2007 e 2/2010. O prazo será prorrogado apenas nos seguintes casos: nas interrupções programadas que ultrapassarem 360 minutos consecutivos ou nas não programadas que ultrapassarem 120 minutos consecutivos ou 240 intercalados. Ambas valem apenas para o horário das 8h às 23h59 em dias úteis com funcionamento normal do Poder Judiciário.

Como o advogado pode provar falha no sistema?

Pelo link <https://projudi.tjgo.jus.br/>.

TJ-MT

Informa todas as falhas no sistema?

Sim

Tem norma disciplinando o que fazer nesses casos?

Não. O setor de TI identifica o problema no sistema, gerando uma certidão que contém detalhes da indisponibilidade, como data e horário em que ocorreu o problema e leva essas informações à presidência, que decidirá se o prazo processual será ou não prorrogado.

Como o advogado pode provar falha no sistema?

No Portal Eletrônico do Advogado há o histórico das vezes em que o sistema ficou indisponível. É possível escolher o período desejado para emitir a certidão e, assim, solicitar a prorrogação do prazo processual.

TJ-MS

Informa todas as falhas no sistema?

Sim.

Tem norma disciplinando o que fazer nesses casos?

Sim, o Provimento-CSM 222/2011. O prazo será prorrogado apenas nos seguintes casos: nas interrupções programadas que ultrapassarem 360 minutos consecutivos ou nas não programadas que ultrapassarem 120 minutos consecutivos ou 240 intercalados. Ambas valem apenas

para o horário das 7h às 23h em dias úteis com funcionamento normal do Poder Judiciário.

Como o advogado pode provar falha no sistema?

Pelo portal do TJMS, em “serviços”, “disponibilidade do Portal E-SAJ”, no link: <http://www.tjms.jus.br/sistemas/interruptcoesesaj/index.php>.

TJ-PE

Informa todas as falhas no sistema?

Sim. Na área PJe, no menu direito da home, existe um link de “Consulta Indisponibilidade”. Um PDF mostra todos os períodos de indisponibilidade do sistema.

Tem norma disciplinando o que fazer nesses casos?

Sim. Instrução Normativa 10/2011. Segundo o artigo 4º da norma, caso, no último dia do prazo processual, o sistema fique indisponível por 30 minutos após as 12h, ou por qualquer tempo a partir das 23h, o prazo é prorrogado.

Como o advogado pode provar falha no sistema?

Pelo histórico de manutenções e indisponibilidades.

TJ- CE

Informa todas as falhas no sistema?

Sim. No site do tribunal, em processos, há dois links: Histórico de manutenções dos sistemas (programadas e não programadas) e Histórico de Indisponibilidades.

Tem norma disciplinando o que fazer nesses casos?

Sim, a Portaria 1.163/2012. Considera-se indisponibilidade do sistema três hipóteses: as manutenções programadas, quando a paralisação ultrapassar 240 minutos consecutivos e nas manutenções não programadas, quando a paralisação ultrapassar 120 minutos consecutivos ou 240 intercalados. Ambas valem apenas

para o horário das 6h às 23h. O terceiro caso é quando a paralisação ultrapassar 5 minutos consecutivos ou 10 minutos intercalados após as 23h em dia útil com normal funcionamento do Judiciário. Como o advogado pode provar falha no sistema?

Pelo histórico de manutenções e indisponibilidades.

TJ-SE

Informa todas as falhas no sistema?

Sim. O site publica tanto paralisações programadas quanto as não programadas.

Tem norma disciplinando o que fazer nesses casos?

Não. Espera-se que até abril deste ano esteja pronta uma Resolução sobre o Peticionamento Eletrônico no Judiciário sergipano.

Como o advogado pode provar falha no sistema?

Obtendo cópia da tela na qual apareceu a mensagem de erro ou comunicando ao call center do TJ-SE, por meio do telefone (79) 3226-3393. O setor de tecnologia fará uma varredura para descobrir se houve mesmo a queda e em qual período. Uma vez detectada a queda, o advogado receberá a informação de parada no sistema e em qual período ocorreu.

TJ-SC

Informa todas as falhas no sistema?

Não. Quando a interrupção é muito curta, não é publicada (20 minutos, por exemplo).

Como o advogado pode provar falha no sistema?

O site publica as interrupções que possam causar transtornos aos advogados. Nesse caso, é disponibilizada uma certidão para que o advogado não perca o prazo.

TJ-RS

Informa todas as falhas no sistema?

Não. Apenas manutenção programada.

Tem norma disciplinando o que fazer nesses casos?

Sim, o Ato 017/2012.

Como o advogado pode provar falha no sistema?

A partir da reclamação do advogado, o juiz consulta o setor de informática para ver se o problema de fato aconteceu.

TJ-AC

Informa todas as falhas no sistema?

Sim, no link www.tjac.jus.br/servicos/e-saj.jsp.

Tem norma sobre o que fazer nesses casos?

Afirma que as unidades sabem o que fazer quando o sistema fica indisponível.

Como o advogado pode provar falha no sistema?

Verificando o link acima.

TJ-AM

Informa todas as falhas no sistema?

Sim, todas as vezes é postado um comunicado.

Tem norma sobre o que fazer nesses casos?

Informou que sim, mas não a mencionou.

Como o advogado pode provar falha no sistema?

Por declaração de indisponibilidade do portal, que qualquer advogado pode acessar e imprimir.

TJ-PA

Informa todas as falhas no sistema?

Não. Somente em caso de paradas previamente programadas ou indisponibilidade não programada e considerada de longa duração (mais de 2 horas).

Tem norma disciplinando o que fazer nesses casos?

Não.

Como o advogado pode provar falha no sistema?

Alegando que houve indisponibilidade. A reclamação é enviada à Secretaria de Informática, que verifica seus registros e produz relatório técnico.

TJ-RO

Informa todas as falhas no sistema?

Sim. Na página inicial do sistema a seção Avisos informa todas as paradas/indisponibilidades, com a data da queda, retorno e abrangência.

Tem norma disciplinando o que fazer nesses casos?

Resolução 044/2010-PR.

Como o advogado pode provar falha no sistema?

Com a impressão das telas de erro.

TJ-RR

Informa todas as falhas no sistema?

Não. Somente as paradas planejadas para manutenção. Informa que o PJe está em modificação pelo CNJ para que sistema emita uma certidão conforme as interrupções.

Tem norma disciplinando o que fazer nesses casos?

Sim. Provimento da Corregedoria Geral de Justiça 001/2008.

Como o advogado pode provar falha no sistema?

Deve informar ao juiz, que consultará a Coordenação do Projudi. Todas as paradas dentro do horário de expediente que podem causar prejuízos aos jurisdicionados são encaminhadas à Presidência, que emite portaria de suspensão dos prazos.

É relevante acrescentar a esta pesquisa o critério adotado pela Justiça Trabalhista relativo ao sistema PJe, preceituado na Resolução 94 de 23/03/2012 do Conselho Superior da Justiça do Trabalho, que, no meu entendimento é o que possui uma abordagem mais circunstanciada e adequada sobre o tema:

Art. 8º Considera-se indisponibilidade dos sistemas de tramitação eletrônica de processos a falta de oferta ao público externo de qualquer um dos seguintes serviços:

I – consulta aos autos digitais;

II – transmissão eletrônica de atos processuais; ou

III – citações, intimações ou notificações eletrônicas.

§ 1º As falhas de transmissão de dados entre as estações de trabalho do público externo e a rede de comunicação pública, assim como a impossibilidade técnica que decorra de falhas nos equipamentos ou programas dos usuários, não caracterizam indisponibilidade.

§ 2º É de responsabilidade do usuário:

I – o acesso ao seu provedor da internet e a configuração do computador utilizado nas transmissões eletrônicas;

II – o acompanhamento do regular recebimento das petições e documentos transmitidos eletronicamente.

Art. 9º A indisponibilidade definida no artigo anterior será aferida por sistemas de auditoria estabelecidos por ato e fornecidos pelo Conselho Superior da Justiça do Trabalho.

§ 1º Os sistemas de auditoria verificarão a disponibilidade externa dos serviços referidos no art. 8º com a periodicidade mínima de 5 (cinco) minutos.

§ 2º Toda indisponibilidade dos sistemas de tramitação eletrônica de processos será registrada em relatório de interrupções de funcionamento a ser divulgado ao público na rede mundial de computadores, devendo conter, pelo menos, as seguintes informações:

I – data, hora e minuto de início da indisponibilidade;

Art. 10. Os prazos que se vencerem no dia da ocorrência de indisponibilidade de quaisquer dos serviços referidos no art. 8º serão prorrogados para o dia útil seguinte à retomada de funcionamento, quando:

I – a indisponibilidade for superior a 60 minutos, ininterruptos ou não, se ocorrida entre 06h00 e 23h00; e

II – ocorrer indisponibilidade entre 23h00 e 24h00.

§ 1º As indisponibilidades ocorridas entre 00h00 e 06h00 dos dias de expediente forense e as ocorridas em feriados e finais de semana, a qualquer hora, não produzirão o efeito do caput.

§ 2º Aos prazos fixados em hora não se aplica a regra prevista no inciso I deste artigo e serão prorrogados na mesma proporção das indisponibilidades ocorridas no intervalo entre 06h00 e 23h00.

Mesmo que ocorra a previsão legal do artigo 10 da Lei 11.419/2006, da suspensão do prazo processual, “para o dia útil seguinte à retomada de funcionamento”, em caso de indisponibilidade de acesso ao sistema de tramitação dos autos, existem outras normas e julgados que obrigam os Tribunais a ter contingenciamento alternativo para receber o protocolo de peças em papel, sobretudo no que se refere a pedidos urgentes.

Não podemos ficar submissos em demasia da justiça off-line. Justiça off-line não faz justiça! Diante deste fato, cumpre ao Tribunal caso não consiga prover infraestrutura necessária e ininterrupta para receber a transmissão de peças online, dispor do recebimento das mesmas protocolizadas em papel, e não apenas suspender o atendimento geral devido a problemas técnicos. A lei 11.419, no artigo 10, parágrafo terceiro preceitua: “§ 3º Os órgãos do Poder Judiciário deverão manter equipamentos de digitalização e de acesso à rede mundial de computadores à disposição dos interessados para distribuição de peças processuais.” (*grifo nosso*)

Razão disso, em decisão publicada em 20/08/2013, a Min. Gisela Gondim Ramos do CNJ, ao analisar pedido da OAB-RJ contra provimento do TJRJ que tornava obrigatório a transmissão de peças online, decidiu pela necessidade do recebimento em petições em papel se restar demonstrada a insuficiência de infratestrutura tecnológica do tribunal preceituada na lei.

Nesse sentido é o seguinte julgado:

PROCEDIMENTO DE CONTROLE ADMINISTRATIVO. SEÇÃO JUDICIÁRIA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO. PORTARIA RJ-PGD-2009/00063, ART. 23 § 1º. OBRIGATORIEDADE

DO MEIO ELETRÔNICO PARA FORMULAÇÃO DE PETIÇÕES INTERCORRENTES EM PROCESSOS ELETRÔNICOS. LEGALIDADE. LEI 11.419/2006.

1. Pretensão de desconstituição de norma da Portaria nº RJPGD-2009/00063 (art. 23, § 1º), que estabelece a obrigatoriedade da utilização de meio eletrônico para formulação de petições intercorrentes em processos eletrônicos que tramitam na Seção Judiciária Federal do Estado do Rio de Janeiro, a partir de janeiro de 2010.

2. A opção do Judiciário pelo sistema do processo eletrônico, nos termos da Lei 11.419/2006, com o armazenamento de documentos em meio digital, não acarreta a obrigatoriedade da transmissão de petições à distância por meio exclusivamente eletrônico.

3. “Os órgãos do Poder Judiciário deverão manter equipamentos de digitalização e de acesso à rede mundial de computadores à disposição dos interessados para distribuição de peças processuais” (Lei 11.419/2006, art. 10, § 3º). Procedência parcial do pedido. (CNJ – PCA -Procedimento de Controle Administrativo – 0006549-41.2009.2.00.0000 – Rel. JOSÉ ADONIS CALLOU DE ARAÚJO SÁ – 98ª Sessão – j. 09/02/2010).

Como solução para este impasse seria razoável sugerir ao CNJ que defina e imponha parâmetros harmônicos sobre o conceito de indisponibilidade do site preceituado no artigo 10, parágrafo 2º da Lei 11.419, para fins de evitar conceitos diferenciados sobre os critérios de prorrogação da contagem do prazo processual.

É importante repisar que este incidente de segurança da informação não possui uma regulamentação específica pelos tribunais para determinar como se procede a elaboração de prova pelos advogados quando um determinado site do Tribunal estiver inacessível impossibilitando o cumprimento de um prazo processual.

12. DIFICULDADES PARA O MONITORAMENTO DA INDISPONIBILIDADE DE ACESSO

Cada tribunal informa em sua própria página, os períodos de indisponibilidade. Como a responsabilidade é do próprio tribunal, enquanto o seu site estiver indisponível o advogado não tem como saber se o problema está com a sua própria conexão, que não justifica devolução

do prazo ou com a do tribunal, nem como comprovar, a ocorrência da indisponibilidade e sua duração se o próprio tribunal não a identificar/reconhecer, gerando insegurança.

Como solução os tribunais precisaria oferecer um recurso para dar ciência a terceiros quanto a indisponibilidade dos sistemas de processo eletrônico dos tribunais e gerar documento da indisponibilidade em tempo real, seja por meio do CNJ ou de empresas privadas como Doctcom-monitor ou Pingdon.

13. OUTRAS CONTROVÉRSIAS QUE AINDA DEMANDAM AMPLO DEBATE

Existem ainda outras controvérsias importantes como a falta de padronização dos sistemas de assinatura eletrônica com o uso de certificados digitais, a ausência de transparência para verificação da assinatura digital dos atos processuais na íntegra do próprio documento, ausência de auditoria do sistema de distribuição de processos, o aceite de documentos assinados com o uso de certificados digitais fora do padrão da ICP-Brasil a exemplo do que está preceituado no artigo 10, b, da Medida Provisória 2200-2/2001, a possibilidade de assinaturas simultâneas em um mesmo documento digital, a possibilidade de executar tarefas em lote para transmissão de um grande volume de peças processuais simultaneamente, o acesso aos autos por dispositivos móveis de comunicação.

14. CONCLUSÃO

Como já mencionei anteriormente, não podemos olvidar que um sistema de processo eletrônico é e sempre será um produto inacabado, pois qualquer programa de computador sempre prescindirá de atualizações, pois a inteligência humana que subsidia as ideias para a construção de novas funcionalidades é inesgotável.

Por este motivo é que considero que a solução mais importante para contornar os impasses e o desconforto atual, será a união de forças entre o Conselho Federal da OAB, as suas Seccionais, a AASP e outras entidades de classe além de todos os demais atores processuais, para que busquem debater e articular junto ao CNJ e aos diversos

Tribunais, para que estes adotem os princípios de governança corporativa em tecnologia da informação, de modo a prover sustentabilidade na implantação do processo eletrônico, bem como efetivem as soluções práticas colhidas pelas sugestões já existentes, embora até o presente momento não tenhamos de fato obtido grande expectativa destes se tais contribuições serão implementadas. Este cenário tem que mudar, afinal de contas, como bem dizem os norte americanos, “*network or not work*”.

Limite do Poder Normativo das Agências Reguladoras: Análise do Bloqueio do Acesso das Prestadoras de Telecomunicações ao Sistema de Serviços de Telecomunicações – STEL pela ANATEL

Amanda de Fátima Ferreira¹
Priscila Giannetti Campos Pires²
Ticiane Moraes Franco³
Rodrigo Azevedo Greco⁴

I. INTRODUÇÃO

As Agências Reguladoras foram criadas com a finalidade de regular determinados setores econômicos, o que ocorreu em virtude de mudanças no cenário econômico, no que tange ao processo de priva-

¹ Advogada com atuação em Direito Regulatório, com foco no setor de telecomunicações. Graduada em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos.

² Estagiária acadêmica com atuação em Direito Regulatório, com foco no setor de telecomunicações. Graduação em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (em curso).

³ Mestranda em Direito Empresarial pela Faculdade Milton Campos. Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU) e em Regulação de Telecomunicações pela Universidade de Brasília (UnB). MBA em Gestão Empresarial pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Extensão em Regulação da Energia Elétrica pela EduCorp da Associação Brasileira da Infraestrutura e Indústrias de Base (ABDIB). Graduada em Direito pelo Centro de Ensino Superior de Catalão (CESUC).

⁴ Sócio do escritório RV&LC Advogados. Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo e mestre em Filosofia e Teoria Geral do Direito pela Universidade de São Paulo (USP).

tizações, ocorridas no âmbito do Plano Nacional de Desestatização (Lei nº 8.031/1990), quando o Estado remodelou a função reguladora, especialmente nos setores da economia entregues à iniciativa privada, afastando-se da atuação direta e passando a exercer as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, portando-se como agente normativo e regulador da economia.

Nesse contexto, compete às Agências Reguladoras exercer o controle sobre as condições em que determinada atividade será desenvolvida, preferencialmente através de soluções indutivas e consensuais, tendo como limite os *standards* fixados na lei de sua constituição.

Aos entes reguladores foram atribuídas pela lei diversas competências e funções, as quais visam a criar um ambiente propício ao desenvolvimento do setor e equitativo à atuação dos agentes econômicos.

Feitas estas breves ponderações, o objetivo do presente artigo é estudar uma das características atribuídas às Agências Reguladoras, qual seja, o seu poder normativo. Para tanto, conceituar-se-ão as Agências Reguladoras, traçando um breve histórico acerca de sua criação para, posteriormente, apresentar suas principais características. Em seguida, será abordado, sob a perspectiva doutrinária, o objeto do presente trabalho para, finalmente, analisar-se um caso específico: o bloqueio do acesso das prestadoras de telecomunicações ao Sistema de Serviços de Telecomunicações – STEL pela Agência Nacional de Telecomunicações – Anatel.

2. ASPECTOS HISTÓRICOS E CONCEITUAIS DAS AGÊNCIAS REGULADORAS

A partir da promulgação da atual Constituição, no final dos anos oitenta, e da mudança do paradigma de atuação estatal foi necessário reorientar a atuação dos agentes econômicos e organizar a atividade econômica, o que culminou na inserção do atual modelo de Regulação Estatal. O que se observou foi a transformação da forma de intervenção estatal, de meramente gestora das prestações dos serviços públicos, para reguladora do setor econômico⁵.

⁵ Nesse sentido, Alexandre Wagner Nester discorre sobre a alteração do paradigma da atuação estatal, pontuando que tal mudança não ocorreu de forma isolada no Brasil, mas também na Europa e nos Estados Unidos. NESTER, Alexandre

Nesse contexto, foi o processo de desestatização ocorrido durante o período que ensejou a aplicação do novo *modus operandi* do Estado. Isso porque, as Emendas n.ºs 5, 8 e 9 na Constituição Federal de 1988 possibilitaram “transferir à iniciativa privada exploração de setores considerados ‘monopólios naturais’ ou ‘quase-monopólios’ que antes se encontravam sob a égide das empresas estatais” (BRASIL, 2003). Dentre eles, os mercados de gás canalizado, água, transportes aéreo, aquático e terrestre, telecomunicações e petróleo e gás natural.

A abertura desses novos mercados deu azo ao desenvolvimento de mecanismos capazes de promover a concorrência e mitigar as imperfeições próprias desses setores tendentes ao monopólio. Era necessário, então, controlar a qualidade, as tarifas e a diversidade dos serviços prestados, visando o bom funcionamento do mercado e a defesa dos interesses dos consumidores, para atender as finalidades públicas. Tais mecanismos “se prestariam a aumentar a confiança no ambiente regulatório, possibilitando a redução do risco e dos ágios sobre os mercados financeiros” (PIRES; GOLDSTEIN, 2001, p. 6).

Constata-se, portanto, que a retirada do Estado da execução direta dos serviços públicos ensejou uma mudança do papel deste nos setores antes monopolizados, vez que, para atrair investimentos privados, fomentar a concorrência e, concomitantemente, controlar a qualidade dos serviços prestados, era necessário adotar uma postura regulatória. Tal afastamento não implica abandonar a finalidade pública, mas, muito pelo contrário, significa o Estado assumir que sozinho não conseguiria prestar os serviços e, assim, transferi-los ao particular para que os faça em seu nome⁶.

Wagner. A inserção do regime concorrencial nos serviços públicos. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Org.). *Direito Administrativo e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 442.

⁶ Vitor Rhein Schirato aponta que a inserção do modelo regulatório indica uma mudança do conceito tradicional de Estado “pleno, gigantesco, que pode agir de forma verticalizada e repleta de autoritarismo” e que tal não se compatibiliza com as necessidades e finalidades do interesse público. SCHIRATO, Vitor Rhien. *As agências reguladoras independentes e alguns elementos da Teoria Geral do Estado*. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Org.). *Direito Administrativo e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 471.

Contudo, como preleciona Carlos Ari Sundfeld (2000, p. 19), não se deve apontar como única razão de existência das Agências o processo de privatização, pois as autoridades regulatórias não são exclusivas desse movimento. A exemplo, os EUA, principal fonte de inspiração desse modelo, não conheceram fluxos de estatização e privatização. Entretanto, não se pode deixar de notar que países que passaram por processos de desestatização de setores econômicos precisaram criar órgãos para organizar, regular e fiscalizar tais setores.

Existem alguns setores econômicos em que a regulação se faz mais presente, especialmente os serviços públicos delegados à iniciativa privada e aqueles setores – atividades privadas regulamentadas – que, abertos à iniciativa privada, exigem o exercício do poder de controle administrativo.

A regulação, nesse contexto, tem como fundamento jurídico a procedimentalização da atividade econômica como forma de assegurar a governabilidade do sistema econômico (SALOMÃO, 2002, p. 42).

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2003, p. 29), expondo sobre o termo regulação, utiliza-se da doutrina de J. C. Strick para afirmar que a regulação consiste na: “imposição de regras e controles pelo Estado com o propósito de dirigir, restringir ou alterar o comportamento econômico das pessoas e das empresas, e que são apoiadas por sanções em caso de desrespeito.”

No Brasil a estrutura escolhida para desempenhar esse papel foi inspirada no modelo norte-americano, tomando forma de autarquia federal especial. Não se pode falar em novidade em absoluto dessa organização, pois não foi criada nova estrutura dentro da Administração Pública, mas foram utilizadas as já conhecidas autarquias. O que de fato ocorreu foi um novo desenho institucional especial, tendo cada uma das Agências Reguladoras um arranjo legal próprio, que prevê uma estrutura e competência específica. Apesar dessas diferenças, existem fatores comuns.

As Agências Reguladoras fazem parte da administração indireta e são dotadas de personalidade de Direito Público. Tal natureza é essencial, pois se trata de entidades que exercem poderes de autoridade pública, uma vez que interferem na órbita dos setores regulados. Algumas estão amparadas pelos arts. 21, XI e 171, § 2º, III, da Constituição de 1988, que prevê a criação de “órgãos” para regular

os setores de telecomunicação e petrolífero. Outras estão previstas apenas nas leis de sua criação.

Dentre as atribuições das Agências Reguladoras, podem-se citar a fiscalização, edição de normas, aplicação de sanções, resolução de disputas entre empresas, decisão sobre reclamações de consumidores (SUNDFELD, 2000), dependendo da competência estabelecida pela lei instituidora de cada Agência. A delegação dessas atribuições típicas da Administração direta foi feita com o intuito de que as Agências se tornassem um instrumento regulatório eficaz e para que, através de comandos imperativos, pudessem direcionar o mercado de acordo com políticas de interesse público.

Quanto às suas características, pode-se primeiramente apontar a autonomia dessas entidades, dotando os dirigentes de estabilidade necessária para o devido exercício da função, não podendo esses ser exonerados *ad nutum*, para que não estejam expostos à pressão política proveniente do Executivo. Suas ações deverão estar atreladas a uma política regulatória de longo prazo, considerando as especificidades do setor e não dos interesses políticos eleitorais momentâneos. Caberá apenas supervisão administrativa realizada pelo Presidente e dos Ministérios, por força dos arts. 84, II, e 87, parágrafo único, I da Constituição Federal.

As decisões concernentes à matéria específica de sua especialidade são definitivas, não podendo a Administração Direta revê-las ou alterá-las (DI PIETRO, 2012, p.529). Sobre esse ponto existem posições doutrinárias distintas, mas, em razão de pertinência temática, não se trabalhará tal divergência no presente artigo.

A autonomia tem importância vital para que o papel institucional das Agências Reguladoras seja bem desempenhado. Isso porque, segundo apontamento de Floriano Marques Neto (2000, p. 85), essas entidades devem conciliar os interesses dos produtores da utilidade pública, dos seus consumidores e do Poder Público. Elas não devem atuar beneficiando um desses agentes em específico, mas sim em defesa do ambiente econômico sadio, harmonizando a relação entre esses diferentes polos.

A autonomia desses entes em relação ao Executivo, como aponta Sundfeld (2000, p 131), é ainda uma “espécie de medida cautelar contra a concentração de poderes nas mãos do Estado, inevitável no contexto intervencionista”.

Tal característica, entretanto, não afasta o poder de apreciação do Judiciário ou a normatividade proveniente do Legislativo. Até porque qualquer afirmativa ao contrário incompatibilizaria tais órgãos com o sistema constitucional vigente. É a própria Constituição Federal que preleciona no art. 5º, XXXV, que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (BRASIL, 1988).

Assim, a autonomia das Agências não é absoluta, vez que, se da sua atuação decorrer lesão a direito, aquele que se sentir prejudicado poderá requerer a tutela jurisdicional, não cabendo alegação de coisa julgada administrativa. Quanto ao Legislativo, as Agências devem atuar no âmbito designado por esse poder, não podendo seus atos normativos conflitar com as leis pré-existentes.

Outra característica apontada pela doutrina é o poder de dirimir conflitos de interesse entre agentes econômicos regulados, entre tais agentes e a própria agência, ou mesmo entre tais agentes e usuários (MENDES, 2000). Não há como negar que exista um poder de solucionar controvérsias no âmbito das Agências, mas este, como dito alhures, não poderá acarretar em imunidade ao controle judicial. A justificativa de uma especialidade e tecnicidade da decisão administrativa não poderá afastar a apreciação judicial sob pena de incoerência com o sistema constitucional.

Finalmente a terceira e mais controvertida característica atribuída a tais entes, e objeto de estudo do presente artigo, é o poder normativo das Agências Reguladoras. As dúvidas surgem sobre a natureza do poder normativo, se há usurpação de competência ou não, e qual a abrangência e conteúdo que os atos administrativos poderiam ter.

Para tanto, abordaremos a natureza do poder normativo, passando ao exame da competência atribuída, para finalmente analisar se a discricionariedade dada a essas Agências ultrapassa os limites estabelecidos pelo nosso ordenamento jurídico. Por fim analisaremos o caso de uma resolução editada pela Anatel (agência que regula o setor de telecomunicações).

3. PODER NORMATIVO DAS AGÊNCIAS REGULADORAS

A justificativa para o poder regulamentar conferido às Agências Reguladoras reside na necessidade de indução do comportamento dos agentes econômicos, de forma a criar um ambiente concorrencial sa-

dio. Nesse sentido, Rodrigo Santos Neves (2009, p. 103) pontua que o poder-dever do Estado de regular a economia, com o intuito de harmonizar os múltiplos agentes econômicos, emana do art. 174, *caput*, da Constituição Federal.

Importa ressaltar que, tratando-se de matéria regulatória, para que a normatização atendesse a rápida evolução do mercado e as especificidades de cada setor, era preciso que os agentes que criariam as normas tivessem conhecimento técnico, conforme preleciona Alexandre Santos de Aragão:

A necessidade de descentralização normativa, principalmente de natureza técnica, é a razão de ser das entidades reguladoras independentes, ao que podemos acrescentar o fato de a competência normativa, abstrata ou concreta, integrar o próprio conceito de regulação. (ARAGÃO, 2003, p. 380).

Considerando os motivos acima elencados, resta claro que para atender a essência da regulação econômica era imprescindível a outorga de competência às Agências Reguladoras.

Passo seguinte é determinar qual é a natureza do poder normativo, a fim de demonstrar que a transferência de competência não fere os alicerces do nosso ordenamento jurídico. O autor Rodrigo Neves (2009, p. 109) afirma que o poder normativo pode ser fundamentado pela deslegalização da função reguladora, por meio da qual transfere do legislativo a função normativa de determinadas matérias para outro ente, com o intuito de melhor nortear as ações dos agentes econômicos. Trata-se assim da retirada de certas matérias do domínio exclusivo legislativo para o âmbito do regulamento⁷.

Ainda segundo o autor, tal delegação deverá ter conteúdo pré-determinado por um *standard* legislativo objetivo e claro, para que a agência atue apenas no âmbito desse parâmetro, possibilitando futuramente um controle de legalidade. Na mesma toada, Alexandre Santos de Aragão (2001, p. 105) ressalta que tais leis possuem baixa densidade normativa, pois traçam apenas diretrizes gerais a fim de delegar à Administração Pública vasto campo para edição de regulamentação infra-legal.

⁷ Para leitura mais aprofundada sobre a deslegalização recomenda-se a obra *Direito Regulatório* de Diogo de Figueiredo Moreira Neto.

Importante destacar que as normas regulatórias, ao contrário das legislativas, são, nas palavras de Diogo de Figueredo Moreira Neto (2003, p.114), “opções administrativas, também abstratas, embora formuladas com maior densidade técnica, visando à incidência sobre específicas relações interprivadas críticas que foram previamente deslegalizadas [...]”⁸. Assim, fica claro que a função da norma regulatória não é definir qual seria o interesse público, mas, apenas auxiliar a atingi-lo, a partir das diretrizes da norma deslegalizadora.

Conforme brevemente elucidado, extrai-se que o poder normativo não viola o princípio da separação dos poderes, considerando que os contornos do interesse público e as opções políticas permanecem a cargo exclusivo do legislativo, estando as Agências apenas legitimadas a editarem normas sobre temáticas previamente definidas, e de acordo com os parâmetros impostos. Não se pode aceitar hoje uma concepção de separação de poderes estanque, no sentido de que qualquer norma emanada de outro poder que não o legislativo fere a teoria tripartite, pois, como demonstrado, para a consecução do próprio interesse público a atuação dos outros entes é imprescindível.

No que tange ao conteúdo dos atos, Maria Sylvia di Pietro (2012, p. 530) aponta que tais entes podem estabelecer regras para o desempenho próprio da atividade da agência, e também explicitar conceitos jurídicos indeterminados de caráter técnico e específico ao setor regulado. No mesmo sentido, Rodrigo Neves (2009, p. 124) esclarece que “as normas das Agências tratam, em regra geral, dos parâmetros técnicos para restringir, ao máximo a discricionariedade da agência em suas decisões”. Assim, vê-se que as ações da agência estariam adstritas aos parâmetros estabelecidos pela lei deslegalizadora e pelas normas previamente expedidas pela agência, devendo o conteúdo da norma estar revestido de tecnicidade e especificidade.

Reside justamente no conteúdo dos atos expedidos pelas Agências Reguladoras o maior limite ao poder normativo. Por se tratar de ato proveniente da Administração, não poderá esse substituir norma

⁸ Ainda sobre o tema o autor pondera: “Os enunciados dessa norma não define qualquer interesse público específico nem, muito menos impõe um determinado comportamento exigível às partes, senão que prescreve uma situação de equilíbrio a ser alcançada ou mantida entre interesses concorrentes.”

legal, criar novos direitos ou formular políticas públicas. Tais funções são exclusivas do legislativo e qualquer disposição ao contrário consistiria em grave ofensa ao princípio da legalidade.

Nesse sentido, Vitor Rhein Schirato (2012, p. 520) pontua que qualquer obrigação imposta pelos atos emanados do poder normativo das agências deve ter relação com a sua finalidade de regulação setorial, respeitar outras disposições hierárquicas superiores e ser proporcional ao fim almejado, sob risco de violar o citado princípio.

Entretanto, há opiniões contrárias, em que se defende que as Agências Reguladoras poderiam inovar na ordem jurídica sem, com isso, afrontarem o princípio da legalidade, desde que esta inovação esteja adstrita ao “espírito da lei”. Este é o entendimento de Rodrigo Neves (2009, p.124) que acredita que “ao perseguir os objetivos da lei (o espírito da lei) – através de suas resoluções, ainda que inovem na ordem jurídica – as agências não ferem o princípio da legalidade, pois seu conteúdo decorre da lei”.

Tal entendimento, contudo, deve ser analisado com cautela, haja vista que, como bem observado por Rodrigo Neves (2009, p.124), tal inovação não pode ser absoluta. Além disso, importa ressaltar que a interpretação do que seria o “espírito da lei” pode acarretar um ambiente de insegurança jurídica caso a Agência Reguladora extrapole esse entendimento.

Fato é que o poder discricionário conferido às Agências, de um modo geral, não as autoriza à prática de atos em desconformidade com aqueles limites impostos por lei. Isto porque, a sua atividade de regulação vincula-se, num primeiro plano, à Constituição e, posteriormente, à legislação programática.

Assim, não se questiona no presente artigo o poder normativo das Agências em si frente ao ordenamento jurídico, pois o mesmo é expressamente autorizado pelo legislativo e, como visto, possui importante papel na organização dos setores regulados. O que se questionará adiante, partindo da análise do caso específico do bloqueio do acesso das prestadoras de serviços de telecomunicações ao Sistema STEL pela Anatel, é o conteúdo dos atos impostos pelas Agências Reguladoras.

4. LIMITES DO PODER NORMATIVO DA AGÊNCIA REGULADORA NO SETOR DE TELECOMUNICAÇÕES: ANÁLISE DO CASO DE BLOQUEIO DO ACESSO DAS PRESTADORAS AO SISTEMA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES – STEL PELA ANATEL

Conforme já exposto nos tópicos anteriores, cada Agência Reguladora possui lei instituidora própria, a qual determina a estrutura, competência e limites de atuação específicos de cada ente para regulamentar o setor econômico que lhe é correspondente.

No âmbito do Setor de Telecomunicações, a partir da edição da Lei Geral de Telecomunicações – Lei nº 9.472/1997 – LGT, foram fixados pelo legislador a competência, os critérios e os limites para a atuação do Órgão Regulador, conferindo-lhe autonomia para, dentro dos padrões e limites estabelecidos em Lei, preencher as lacunas por meio de normas técnicas.

Desse modo, de acordo com a LGT, a competência da Agência sobre as prestadoras de serviços de telecomunicações não é ilimitada. Nos termos do artigo 1º da LGT, a competência da Agência restringe-se à organização dos serviços de telecomunicações. O exercício da função regulatória possibilita a Anatel editar regulamentos e normas de conduta nos limites do art. 19 da LGT observando a política nacional de telecomunicações que é estabelecida pelos Poderes Legislativo e Executivo.

O referido art. 19 da LGT prevê a competência da Anatel para atuar em prol do interesse público e do desenvolvimento do setor de Telecomunicações obedecendo, conforme disposto no *caput*, a independência, imparcialidade, legalidade, impessoalidade e publicidade. Estão elencadas nos incisos do art. 19 algumas hipóteses de como deve se dar essa atuação pela Agência.

É certo que, nos termos expostos na LGT, a Anatel deverá expedir as normas referentes a cada uma daquelas situações, mas cumpre à Agência observar os limites legais e constitucionais que lhe são impostos, pois o regulamento tem o condão de apenas pormenorizar o conteúdo da lei, dado que é norma jurídica subordinada.

Nesse sentido é o entendimento do Supremo Tribunal Federal que, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade da

LGT – ADIN 1.688 MC/DF, deu aos incisos IV e X do art. 19 da LGT, que tratam da competência da Anatel para expedir normas, interpretação conforme a Constituição Federal de 1988 no seguinte sentido:

deferir, em parte, o pedido de medida cautelar, para: a) quanto aos incisos IV e X, do art. 19, sem redução de texto, dar-lhes interpretação conforme à Constituição Federal, com o objetivo de fixar exegese segundo a qual a **competência da Agência Nacional de Telecomunicações para expedir normas subordina-se aos preceitos legais e regulamentares** que regem outorga, prestação e fruição dos serviços de telecomunicações no regime público e no regime privado [...] (Destacou-se)

Assim, verifica-se que a Anatel tem o dever de observar os limites ao poder normativo que lhe são impostos pela LGT e pela Constituição, especialmente no que tange a edição de regulamentos, uma vez que estes não devem inovar na ordem jurídica.

A partir dos fundamentos expostos, pode-se analisar a atuação da Anatel no caso específico em que se verifica a extrapolação do limite normativo que lhe é conferido: o caso do bloqueio de acesso das operadoras de telefonia ao Sistema de Serviços de Telecomunicações – STEL pela Agência.

Inicialmente, cumpre esclarecer que, para prestar os serviços de telecomunicações as empresas precisam construir redes, que são compostas de estações de telecomunicações e que apenas entram em operação após prévio licenciamento pela Agência. O processo de licenciamento das estações tem início com o cadastramento das estações pelas empresas, que é feito por intermédio do STEL, disponível na página da Anatel na Internet.

As empresas interessadas em iniciar a operação de qualquer estação de telecomunicações ou mesmo alterar as características de uma estação existente, devem acessar esse sistema e inserir as informações técnicas das estações a serem implementadas ou alteradas, tais como: latitude, longitude, endereço, nome da estação, capacidade instalada de recursos de rede, tecnologia, equipamentos, dentre outras.

Ato seguinte, a Anatel processa os pedidos de licenciamento e, mediante conferência da documentação encaminhada pelas prestado-

ras, emite a respectiva Licença de Funcionamento de Estação, dando autorização para o início da operação comercial da estação.

Entretanto, desde março de 2012, as empresas prestadoras de serviços de telecomunicações se depararam com um cenário atípico ao realizarem tal procedimento, uma vez que a Anatel passou a bloquear seu acesso ao Sistema STEL, fundamentando-se em interpretação da norma contida no §1º do art. 15 da Resolução nº 255/2001 que regulamentou a Lei nº 5.070/1966 – Lei do FISTEL (Fundo de Fiscalização das Telecomunicações), *verbis*:

Art. 15. Serão observados os seguintes procedimentos relacionados à obrigatoriedade de arrecadação das Taxas de Fiscalização das Telecomunicações:

[...]

§ 1º O pedido de qualquer natureza apresentado à Anatel, por parte de Prestadora, somente será analisado conclusivamente se o requerente comprovar regularidade quanto ao recolhimento das receitas do Fistel, exceto alteração cadastral por mudança de endereço de correspondência e sede, razão social, CGC/CPF, cancelamento de licença e extinção de Concessão, Permissão ou Autorização de Serviço de Telecomunicações e de uso de radiofrequência, ou do Direito de Exploração de Satélite Brasileiro ou da autorização do Direito de Exploração de Satélite Estrangeiro no Brasil. (Destacou-se)

Isto porque, a partir de um entendimento aplicado com base em Parecer⁹ da Procuradoria Especializada da Anatel, a Agência passou a aplicar o disposto no §1º de maneira que, além das taxas de fiscalização previstas no *caput* do dispositivo, todas as multas administrativas e preços públicos pagos pelas empresas pelo direito de exploração do serviço e pelo uso de radiofrequências que, até então, não se enquadravam na hipótese, passaram a ensejar a aplicação de referida norma.

Assim, caso as prestadoras de serviços de telecomunicações possuam débitos de qualquer natureza pendentes perante o FISTEL, passam a ter impedimento de acesso das ao Sistema STEL, o que, con-

⁹ Parecer nº 825/2010/BSA/PGF/PFE-Anatel.

sequentemente, inviabiliza sua atividade empresarial, pois impede a expansão e operação de suas redes.

Ocorre que a nova interpretação dada pela Agência a este dispositivo regulamentar não encontra respaldo nem na Lei do FISTEL (Lei nº 5.070/1966), nem tampouco na LGT (Lei nº 9.472/1997), haja vista que nenhum desses diplomas legais condiciona o licenciamento de estações à regularidade fiscal das empresas.

Ao tratar o tema de licenciamento de estações, tanto a LGT, em seu art. 162, como a Lei do FISTEL não trouxeram como condicionante à sua emissão a comprovação da regularidade fiscal, quanto mais o pagamento de multas administrativas. Apenas a Lei do FISTEL, em seu art. 8º¹⁰, prevê como sanção, em razão de inadimplemento referente a taxas, a caducidade da outorga.

O que se verifica é que a LGT, em seus arts. 89, V, 92, 98, II, 133, III e 136, §2º, estabelece que a prova da regularidade fiscal apenas é condição prévia, única e exclusivamente, para a obtenção e transferência de concessões e autorizações para exploração de serviços de telecomunicações.

Notadamente, a intenção da Anatel com a referida interpretação ao §1º do art. 15 é utilizar um meio coercitivo de cobrança de dívidas em total desconsideração do instrumento competente já existente, qual seja, a Execução Fiscal, prevista na Lei nº 6.830/1980, o que, por consequência, ainda viola o princípio da legalidade.

Tem-se aqui um exemplo no qual o legislador federal especificou as hipóteses nas quais a comprovação da regularidade fiscal é necessária, mas a Agência, ao exercer a sua competência regulamentar, tenta inovar a ordem jurídica, criando novas exigências, não previstas em Lei, para coagir as empresas a pagar os débitos que entende serem devidos.

¹⁰ Art. 8º A Taxa de Fiscalização de Funcionamento será paga, anualmente, até o dia 31 de março, e seus valores serão os correspondentes a 33% (trinta e três por cento) dos fixados para a Taxa de Fiscalização de Instalação. [...] §2º O não-pagamento da Taxa de Fiscalização de Funcionamento no prazo de sessenta dias após a notificação da Agência determinará a caducidade da concessão, permissão ou autorização, sem que caiba ao interessado o direito a qualquer indenização.

Em que pese a possibilidade de a Anatel, no exercício da função regulatória das telecomunicações, editar regulamentos e normas de conduta, conforme exposto alhures, é patente na doutrina e jurisprudência o entendimento de que no exercício de sua função normativa não pode inovar na ordem jurídica, afrontando a legislação federal e exorbitando o poder regulamentar conferido pela lei instituidora. Como visto, sem que haja expressa previsão na lei deslegalizadora sobre a possibilidade de regulamentação de matéria específica, a imposição de nova medida coercitiva implica na violação do poder regulamentar incidente.

Ademais, o bloqueio do acesso das empresas ao Sistema STEL configura verdadeira sanção política por parte da Agência, o que também é rechaçado pela jurisprudência pátria, em observância ao direito fundamental da livre iniciativa. É o que se denota das súmulas do C. Supremo Tribunal Federal:

SÚMULA Nº 70

É INADMISSÍVEL A INTERDIÇÃO DE ESTABELECIMENTO COMO MEIO COERCITIVO PARA COBRANÇA DE TRIBUTO.

SÚMULA Nº 323

É INADMISSÍVEL A APREENSÃO DE MERCADORIAS COMO MEIO COERCITIVO PARA PAGAMENTO DE TRIBUTOS.

SÚMULA Nº 547

NÃO É LÍCITO À AUTORIDADE PROIBIR QUE O CONTRIBUINTE EM DÉBITO ADQUIRA ESTAMPILHAS, DESPACHE MERCADORIAS NAS ALFÂNDEGAS E EXERÇA SUAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS

Ora, não se pode admitir que a Anatel, por meio da norma contida no §1º do art. 15 do Regulamento do FISTEL, vá de encontro às disposições legais e constitucionais, bem como ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, prejudicando o exercício das atividades econômicas das empresas, uma vez que se verificam patentes a ilegalidade e a inconstitucionalidade desse ato.

É justamente em tal sentido que, até o momento, tem se pronunciado o Judiciário, a partir do questionamento do §1º do art. 15 da Resolução nº 255/2001 feito por diversas operadoras de telefonia ir-resignadas com a imposição de tal meio coercitivo. Em duas ocasiões a matéria foi apreciada em colegiado pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região¹¹, tendo as Colendas Quinta e Sexta Turmas negado provimento aos agravos interpostos pela Anatel contra liminares que determinavam o desbloqueio do acesso ao STEL, reconhecendo, assim ilegalidade deste.

Por fim, como se demonstrou, e também como preleciona Celso Antônio Bandeira de Mello (1999, p. 159), em qualquer hipótese, os regulamentos editados pelas Agências Reguladoras devem estar amparados em fundamento legal, não podendo contrair, distorcer ou, principalmente, agravar a posição jurídica dos destinatários da lei.

É justamente nesse último ponto que se insere a norma que prevê o bloqueio ao Sistema STEL, pois cria uma nova obrigação às prestadoras, sem qualquer alicerce legal, contrariando a LGT e a Lei do FISTEL, bem como a Constituição Federal.

5. CONCLUSÃO

A partir dos pontos suscitados pelo presente artigo, espera-se ter demonstrado que o poder normativo das Agências Reguladoras é legítimo e essencial para o atual modelo de regulação do Estado, mas que, pode apresentar falhas e vícios de legalidade quando as Agências extrapolarem a competência normativa outorgada.

O que se buscou demonstrar é que a competência regulamentar atribuída à Agência deve ser exercida dentro dos limites previstos pelo ordenamento jurídico pátrio, em especial os traçados na lei de constituição de cada Agência, tendo como paradigma o caso do setor de telecomunicações: o bloqueio ao acesso do sistema STEL.

¹¹ AI 0080040-81.2012.4.01.0000/DF – TRF1 – Sexta Turma – Relator: José Amilcar Machado).
AI 35009-04.2013.4.01.0000/DF – TRF1 – Quinta turma – Relatora: Selene Almeida).

Por fim, frisa-se o importante papel desempenhado pelas Agências que deve vislumbrar, essencialmente, a mitigação das imperfeições dos setores econômicos regulados, defendendo os diversos interesses postos, propiciando um maior proveito social para a regulação, concretizando assim os preceitos contidos em nossa Carta Constitucional. Tal papel importa, todavia, no respeito aos limites impostos pelo ordenamento jurídico pátrio, pois, com isso, cria-se ambiente estável, confiável, favorecendo o crescimento dos aportes privados na exploração de atividades econômicas.

REFERÊNCIAS

ARAGÃO, Alexandre dos Santos de. *Agências reguladoras e a evolução do Direito Administrativo Econômico*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. Poder normativo das agências reguladoras. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, n. 36, p. 105, 2001.

BRASIL. *Análise e avaliação do papel das agências reguladoras no atual arranjo institucional brasileiro*. Relatório do Grupo de Trabalho Interministerial. Brasília: Casa Civil, 2003.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 ago. 2013.

_____. Lei 9.472 (1997). *Lei Geral de Telecomunicações*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19472.htm>. Acesso em: 21 ago. 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 25. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. Limites da função reguladora das agências diante do princípio da legalidade. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella (Coord). *Direito Regulatório: temas polêmicos*. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. A nova regulação estatal e as agências independentes. In: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). *Direito Administrativo Econômico*. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 10. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.

MENDES, Conrado Hübner. Reforma do Estado e agências reguladoras In: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). *Direito Administrativo Econômico*. São Paulo: Malheiros, 2000.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Direito Regulatório*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

NEVES, Rodrigo Santos. *Função normativa e agências reguladoras: uma contribuição da teoria dos sistemas à regulação jurídica da economia*. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2009.

NESTER, Alexandre Wagner. A inserção do regime concorrencial nos serviços público. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Org.). *Direito Administrativo e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

PIRES, José Claudio Linhares; GOLDSTEIN, Andrea. Agências reguladoras brasileiras: avaliação e desafios. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 8, n. 16, dez. 2001.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *Regulação e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Malheiros, 2002.

SCHIRATO, Vitor Rhien. As agências reguladoras independentes e alguns elementos da Teoria Geral do Estado. In: ARAGÃO, Alexandre Santos de; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo (Org.). *Direito Administrativo e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

SUNDFELD, Carlos Ari. Introdução às agências reguladoras. In: SUNDFELD, Carlos Ari (Org.). *Direito Administrativo Econômico*. São Paulo: Malheiros, 2000.

Análise dos Impactos do Regime Tributário de Transição sobre o Pagamento dos Juros sobre Capital Próprio e a Distribuição de Dividendos

Ana Carolina Moreira Garcia¹
Carla de Ávila Nascimento²

I. INTRODUÇÃO

Internacionalmente, é consenso que a contabilidade tem por objetivo “fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisões econômicas”³. Assim, as normas societárias trazem o embasamento jurídico necessário para os procedimentos contábeis visando justamente atingir esse objetivo. A legislação societária

¹ LL.M. em International Business Law – Sorbonne University, Université Pantheon-Assas (Paris 2). Graduada em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Frequentou o Advanced Course in International Tax Law, ministrado conjuntamente pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e pelo International Tax Center de Leiden. Participou do II GREIT Lisbon Summer Course on European Tax Law, promovido pelo IDEF em Lisboa. Conselheira da Câmara de Comércio França-Brasil (CCFB), em Belo Horizonte. Membro do International Fiscal Association (IFA). Desenvolve projeto de pesquisa em Direito Tributário Internacional na Queen Mary University of London.

² Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduada em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).

³ Item 12 do *Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis* do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

não tem por finalidade principal o fornecimento de informações ao Fisco, tampouco dar elementos para a tributação, como, por exemplo, a evidenciação da base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS ou da COFINS.

Contudo, a prática que vinha sendo adotada no Brasil era exatamente a de as entidades elaborarem sua contabilidade com o fim precípua de atenderem a exigências fiscais, por vezes, distorcendo as normas societárias para adequação à legislação tributária. Tal fato, aliado à própria defasagem da legislação societária, tornava as demonstrações financeiras das entidades brasileiras distantes dos padrões internacionalmente adotados, afetando assim até a competitividade das sociedades empresárias nacionais no cenário internacional.

Nesse contexto, foram publicadas as Leis n°s 11.638/2007 e 11.941/2009, que introduziram diversas mudanças relacionadas com métodos e critérios contábeis na Lei das S/A, buscando, justamente, harmonizar a legislação brasileira aos padrões internacionais de contabilidade. Acrescentem-se, ainda, as alterações normativas promovidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), de acordo com a competência conferida pelo § 3° do art. 177 da Lei das S/A, e demais órgãos reguladores.

Diante dessas alterações, a Lei n° 11.941/2009 (conversão da Medida Provisória n° 449/2008), instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) a fim de neutralizar fiscalmente os novos métodos e critérios contábeis. De acordo com o art. 16 da Lei n° 11.941/2009, as sociedades submetidas ao RTT devem adotar os métodos e critérios contábeis existentes em 31.12.2007, para fins de apuração do lucro real.

Contudo, o alcance e os limites de aplicabilidade do RTT ainda geram dúvidas, na medida em que o art. 16 da Lei n° 11.941/2009 menciona a neutralidade apenas dos novos métodos e critérios contábeis relativos ao reconhecimento de receitas, custos e despesas.

Assim, questiona-se se quando a legislação tributária remete a institutos e conceitos próprios do Direito Societário, como, por exemplo, *patrimônio líquido* e *resultado*, deverá o contribuinte mensurá-los com base nas regras vigentes em 31 de dezembro de 2007.

No presente estudo, buscar-se-á responder a tal dúvida no que tange à base de cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP) passíveis de serem deduzidos do lucro real, bem como em relação ao resultado que pode ser distribuído aos sócios e acionistas com isenção do Imposto de Renda, bem como da base de cálculo do imposto devido pelo beneficiário desses rendimentos.

Com efeito, o art. 9º da Lei nº 9.249/1995, que estabelece os critérios para que os JCP possam ser deduzidos do lucro real e da base de cálculo da CSLL, determina seu cálculo sobre as contas do *patrimônio líquido*, que, por sua vez, é definido no art. 182 da Lei das S/A.

Já o art. 10 da Lei nº 9.249/1995 instituiu a isenção do Imposto de Renda sobre os lucros e dividendos apurados de acordo com os *resultados* apurados a partir de janeiro de 1996, cujos contornos estão definidos no art. 187 da Lei das S/A.

Em suma, perquire-se a resposta ao seguinte questionamento: os ajustes decorrentes da adoção dos novos métodos e critérios contábeis, na medida em que afetaram a apuração do *patrimônio líquido* e do *resultado* das sociedades empresárias, devem ser neutralizados para fins de definição do valor que poderá ser pago aos sócios ou acionistas a título de JCP, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, e dos lucros e dividendos passíveis de serem distribuídos com isenção do IRRF, conforme o art. 10 também da Lei nº 9.249/1995?

O tema ganha especial relevância em virtude da recente publicação da Instrução Normativa RFB nº 1.397/2013⁴, que normatiza os entendimentos anteriormente já exarados pelas autoridades fiscais por meio do Parecer PGFN/CAT nº 202/2013 e da Solução de Consulta RFB nº 103, de 09 de maio de 2013.

2. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO: NATUREZA JURÍDICA E TRATAMENTO FISCAL

A legislação brasileira permite que as sociedades paguem juros sobre o capital investido pelos sócios, denominados Juros Sobre Ca-

⁴ Apesar das notícias divulgadas pela imprensa no sentido de que a Instrução Normativa RFB nº 1.397/2013 seria revogada, até o momento do fechamento da edição deste livro (6 de novembro de 2013), a referida norma continuava em vigor.

pital Próprio (JCP), como forma de remuneração alternativa ao pagamento de dividendos. O pagamento de JCP é facultativo, podendo ser estipulado mediante deliberação em assembleia de acionistas ou cláusula estatutária/contratual.

Os JCP ficaram esquecidos por algum tempo, caminhando para o desuso, tendo em vista que não representavam uma despesa contábil e/ou fiscal para a sociedade e inexistia segurança jurídica para imputá-los aos dividendos obrigatórios.

Somente com o art. 9º da Lei nº 9.249/1995 é que o pagamento dos JCP passou a ser amplamente praticado pelas pessoas jurídicas. Referida lei⁵ autorizou a dedutibilidade dos JCP na apuração do lucro real (IRPJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)⁶, bem como assegurou sua imputação aos dividendos obrigatórios⁷.

⁵ Art. 9º – A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação *pro rata* dia, da Taxa de Juro de Longo Prazo. (Essa regra foi incorporada ao art. 347 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) – Decreto nº 3.000/1999)

[...]

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

⁶ A partir de 01.01.1997, por força do art. 88, XXVI, da Lei nº 9.430/1996, que revogou o §10 do art. 9º da Lei nº 9.249/1995.

⁷ Lei 6.404/1976

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17.

§ 1º A distribuição de dividendos com inobservância do disposto neste artigo implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

[...]

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001).

De acordo com a Instrução Normativa SRF nº 11/1996⁸, os JCP devem ser tratados fiscalmente como despesa financeira, tal como os juros pagos por empréstimos de terceiros. Isto é: embora contabilmente os JCP não representem uma despesa para a sociedade, especialmente para aquelas de capital aberto, tendo em vista o disposto na Deliberação CVM nº 207/1996, a legislação tributária passou a enquadrá-los com despesa financeira dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL. A fim de harmonizar a legislação tributária e a legislação societária, a Deliberação CVM nº 207/1996 determina que a sociedade que reconhecer os JCP como despesa financeira, visando sua dedução fiscal, deverá reverter esse lançamento para fins societários e para efeito de publicação das demonstrações financeiras⁹.

De acordo com a legislação tributária, os JCP devem ser calculados sobre as contas do *patrimônio líquido* da sociedade, observado o limite, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP). O parâmetro adotado pela legislação tributária se justifica na medida em que o *patrimônio líquido* (capital social, lucros acumulados, reservas de lucros e demais contas que o compõem) representa um passivo (não exigível) da sociedade para com os sócios. Em outras palavras, o *patrimônio líquido* representa o capital investido na sociedade pelos sócios.

O §8º do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, por sua vez, em sua redação original, determinava que o cálculo dos JCP não deveria tomar como base todo o valor do *patrimônio líquido*, devendo ser excluídos os valores da conta de *reserva de reavaliação de bens e direitos*, salvo se

⁸ Art. 30. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202. da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.

Parágrafo Único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras.

⁹ Caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/aferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação.

tais valores fossem adicionados na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL¹⁰. Tal regra se mostra coerente com a legislação societária e tributária. Isso porque, na perspectiva societária, os valores contabilizados na reserva de reavaliação não representavam capital investido pelos sócios ou lucros a que teriam direito. A conta de reserva de reavaliação correspondia ao aumento de valor atribuído a elementos do ativo decorrente de novas avaliações por valor de mercado. Como a valorização do ativo da sociedade não decorre diretamente do capital do sócio, e sim das variações do mercado, não se justificaria a inclusão de tais valores no cálculo da remuneração pelo capital investido. Sob a perspectiva tributária, a conta de reserva de reavaliação representava um acréscimo patrimonial ainda não tributado pelo IRPJ e pela CSLL, sendo razoável que tais valores não fossem levados em consideração no cálculo dos JCP, que é uma despesa dedutível na apuração dos referidos tributos. Tanto é assim que, na hipótese de a reserva de reavaliação ter sido tributada pelo IRPJ e pela CSLL, seu montante poderia ser considerado no cálculo dos JCP.

Além do parâmetro acima exposto, o §1º do art. 9º da Lei 9.249/1995¹¹ condiciona o efetivo pagamento ou crédito de JCP à existência de lucros ou de lucros acumulados e/ou reserva de lucros, em montante igual ou superior a duas vezes o valor dos juros a serem pagos ou creditados, considerado o maior limite apurado. Em relação à condição de existência de lucros no importe de no mínimo duas vezes o valor dos juros a serem pagos, a Instrução Normativa SRF nº 93/1997, no parágrafo único do art. 29, esclarece que esse lucro é o lucro líquido do exercício após a dedução da CSLL e antes da provisão para o IRPJ. A imposição desse limite não é aleatória, pois objetiva evitar que a dedutibilidade dos JCP, com a consequente redução do IRPJ e da CSLL devidos, acabe por estimular a remuneração

¹⁰ A legislação tributária ainda prevê outras exclusões do patrimônio líquido para fins de cálculo do JCP, como por exemplo, da correção monetária de balanço (art. 29, §2º, b da IN/SRF 11/1996) e dos excessos de custos de bens, direitos e serviços importados de empresas vinculadas (art. 45, §2º da Lei 10.637/2002).

¹¹ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996).

dos acionistas, em detrimento da manutenção dos recursos na própria sociedade.

Em síntese, a legislação tributária, anteriormente à edição das Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009, estabelecia os seguintes parâmetros para o pagamento e dedutibilidade do JCP:

- a) cálculo sobre as contas do *patrimônio líquido* da sociedade, subtraídos os valores contabilizados na conta de reserva de reavaliação;
- b) dedutibilidade limitada à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros a Longo Prazo (TJLP);
- c) existência de lucro líquido, lucros acumulados e/ou reserva de lucros em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Por fim, vale ressaltar que as limitações impostas pela legislação tributária têm aplicação apenas para fins de dedutibilidade fiscal. Ou seja, a sociedade poderá pagar aos sócios JCP em valores superiores, ficando a sua dedutibilidade fiscal limitada aos parâmetros definidos pela legislação.

2.1 Alterações Promovidas pelas Leis nº.s 11.638/2007 e 11.941/2009 – Efeitos sobre os JCP

Como já exposto, as Leis nº.s 11.638/2007 e 11.941/2009 alteraram diversos dispositivos na Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976), com o objetivo de fortalecer o mercado de capitais mediante a harmonização das práticas contábeis brasileiras às práticas internacionais e o aumento da transparência e da qualidade das demonstrações financeiras das companhias.

Dentre as alterações promovidas pelas Leis nº.s 11.638/2007 e 11.941/2009, está a revogação da possibilidade de reavaliação dos ativos, inclusive com a extinção da conta de *reservas de reavaliação* que compunha o *patrimônio líquido* das sociedades. Outra alteração foi a criação da conta de *ajustes de avaliação patrimonial*, que passou a compor o patrimônio líquido (inciso III do § 2º do art. 178 da Lei nº 6.404/1976).

De acordo com a atual redação do §3º do art. 182 da Lei nº 6.404/1976, serão classificadas na conta de *ajustes de avaliação pa-*

trimonial as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valores atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos no referido diploma legal ou em normas expedidas pela CVM. Vale ressaltar que na extinta conta de *reserva de reavaliação* eram contabilizados apenas as contrapartidas de aumento de elementos do ativo (§3º do art. 182 da Lei nº 6.404/1976 na redação anterior às alterações das Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009).

Note-se, portanto, que a conta *ajustes de avaliação patrimonial* não simplesmente substituiu a extinta conta *reserva de reavaliação*, haja vista que a nova conta se presta a finalidade distinta. Enquanto a conta *ajustes de avaliação patrimonial* se destina a registrar a contrapartida das variações das aplicações financeiras, inclusive derivativos, além dos casos previstos pela CVM, a conta *reserva de reavaliação* se destinava a receber valores positivos decorrentes de novas avaliações do ativo, fundamentadas em laudos de avaliação.

Em que pese a diferença entre as mencionadas contas, a Lei nº 11.941/2009 manteve a sistemática anterior de cálculo dos JCP, determinando, porém, no seu art. 59¹², a exclusão do *patrimônio líquido* dos valores relativos à conta de *ajuste de avaliação patrimonial*, salvo se tais valores tiverem sido oferecidos à tributação do IRPJ e da CSL. Assim como a reserva de reavaliação, a conta de *ajuste de avaliação patrimonial* não decorre diretamente do capital investido pelo sócio.

Portanto, a única alteração introduzida pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009 aplicável diretamente ao regime dos JCP diz respeito ao montante do patrimônio líquido adotado como base de cálculo, do qual se passou a excluir a conta de *ajuste de avaliação patrimonial*, em lugar da extinta conta de *reserva de reavaliação*.

¹² Art. 59. Para fins de cálculo dos juros sobre o capital a que se refere o art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, não se incluem entre as contas do patrimônio líquido sobre as quais os juros devem ser calculados os valores relativos a ajustes de avaliação patrimonial a que se refere o § 3º do art. 182 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com a redação dada pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.

3. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS VALORES DISTRIBUÍDOS A TÍTULO DE LUCRO OU DIVIDENDO PELAS PESSOAS JURÍDICAS

No contexto de busca pela estabilização econômica inserido pelo Plano Real foi editada a Lei nº 9.249/1995 cujas disposições almejavam, basicamente, (i) uniformizar a tributação de diversos tipos de renda, (ii) integrar a tributação da pessoa física e da pessoa jurídica e (iii) articular a tributação das empresas com o novo cenário econômico.

Como principais mudanças para se alcançar os objetivos acima se destacam a extinção da correção monetária de balanço, a criação da dedutibilidade dos JCP, a isenção dos lucros e dividendos distribuídos por empresas residentes no país e as novas regras para a tributação dos rendimentos auferidos fora do País, que permitiram a compensação do imposto sobre a renda pago no exterior e determinaram a obrigatoriedade de apuração do imposto com base no lucro real para as empresas que obtiverem lucros no exterior.

A seguir, veja-se a exposição de motivos na parte pertinente à isenção dos lucros e dividendos:

11. A permissão da dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras, capacitando-as a elevar o nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia. Objetivo a ser atingido mediante a adoção de política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem como o Brasil na captação de recursos internacionais para investimento.

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas. (sem grifos no original)

Observe-se que o principal objetivo das mudanças foi estimular o investimento nas atividades produtivas, enfraquecendo a concen-

tração do capital no mercado financeiro de caráter especulativo. Em outras palavras, o legislador buscou atrair o investidor para dentro das sociedades empresárias, a fim de alavancar a produção nacional e gerar empregos.

Assim, o legislador garantiu um retorno líquido do investimento, na medida em que isentou os lucros e os dividendos do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) na sua distribuição aos beneficiários, bem como de seu computo na base de cálculo do imposto de renda devido pelos beneficiários, pessoas físicas ou jurídicas.

Conforme consta na exposição de motivos acima, a isenção dos lucros e dividendos buscou evitar a dupla tributação de uma mesma renda, integrando a tributação entre a pessoa jurídica e seus sócios e acionistas. A renda passaria, então, a ser tributada exclusivamente na pessoa jurídica, sendo, contudo, isenta para seu beneficiário. Entendemos que essa integração não é um fim em si próprio, mas a maneira encontrada pelo legislador para “*além de simplificar os controles e inibir a evasão, [...] estimular, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas*”. Para atingir seu objetivo precípua de atrair o investidor para o setor produtivo, o legislador se utilizou da integração da tributação entre a empresa e seus sócios como forma de garantir um retorno maior para quem empregasse seu capital em tal área. Não por outro motivo, o art. 10 da Lei nº 9.249/1995 introduz uma isenção ampla e irrestrita dos lucros e dividendos pagos de acordo com o resultado. Veja-se:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior. (sem grifos no original)

Depreende-se da norma legal acima transcrita, que os lucros ou dividendos apurados com base no resultado são absolutamente isentos, não impondo a legislação qualquer condição ou premissa para sua não tributação. Registre-se que tais lucros ou dividendos devem ser pagos por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido e arbitrado.

O dispositivo é regulamentado pelos artigos 654, 662, 666, 692 e 694 do Regulamento de Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto n° 3.000/1999. Os três primeiros artigos se limitam a repetir o dispositivo legal, confirmando sua aplicabilidade aos três regimes de tributação pelo Imposto de Renda: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. Já os artigos 692 e 694 explicitam que a isenção aplica-se, inclusive, aos lucros e dividendos pagos a sócios, acionistas ou matriz localizados no exterior.

Disciplinam ainda a questão as Instruções Normativas SRF n°s 11/1996 e 93/1997. O art. 51 da IN SRF n° 11/1996¹³, por sua vez, esclarece que apenas os valores distribuídos a título de lucro ou dividendo que excedam àqueles apurados de acordo com a legislação comercial poderão ser tributados pelo IRRF e pelo IR propriamente

¹³ “Art. 51. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

[...]

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a parcela dos lucros ou dividendos que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica, também poderá ser distribuída sem a incidência do imposto, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputado aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei n° 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei n° 9.250, de 1995.

[...]

§ 7º A distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos, que não tenham sido apurados em balanço, sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º”. (sem grifos no original)

dito. Com efeito, a isenção limita-se aos lucros e dividendos, não alcançando valores pagos, por exemplo, a título de pró-labore ou prestação de serviços.

No caso das empresas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, os valores distribuídos com isenção não precisam se limitar àquele tributado pelo IRPJ, desde que o contribuinte tenha condições de comprovar o valor real do lucro através de sua escrituração elaborada em conformidade com a legislação comercial. No mesmo sentido é o §7º do dispositivo acima transcrito que explicita que o lucro distribuído que exceder aquele apurado em balanço deverá ser tributado pelo IRRF e pelo IR propriamente dito.

O art. 51 da IN SRF nº 51/1995 não traz, portanto, qualquer limitação à regra de isenção inserta no art. 10 da Lei nº 9.249/1995, apenas estabelece diretrizes para se evitar que todo e qualquer valor repassado pela pessoa jurídica aos sócios e acionistas seja transvertido da condição de lucro ou dividendo para se evitar a tributação pelo imposto de renda.

O art. 48 da Instrução Normativa SRF nº 15/1996¹⁴ possui redação muito semelhante ao art. 51 da Instrução Normativa nº 11/1995 e veio confirmar que não necessariamente os valores a serem distribuídos

¹⁴ “Art. 48. Não estão sujeitos ao imposto de renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderá ser distribuído, sem incidência de imposto:

I – o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II – a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no item I, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido ou arbitrado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou a titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de

com isenção deverão ser iguais àqueles tributados pelo IRPJ. Para tanto, reafirma a exigência de que o contribuinte demonstre o lucro a ser distribuído através de escrituração elaborada em conformidade com a legislação comercial, exigindo que o mesmo seja apurado em balanço.

O *balanço patrimonial* possui previsão na Lei nº 6.404/1976. Com efeito, é tal diploma legal que estabelece em quais grupos de contas e a forma como deverão ser contabilizados *ativos, passivos e patrimônio líquido* das sociedades anônimas. Destaque-se que a Lei das S/A também disciplina as *demonstrações de lucros e prejuízos acumulados, de resultado do exercício, e dos fluxos de caixa e do valor adicionado*. Não restam dúvidas, portanto, que quando a legislação tributária utiliza os termos *balanço, escrituração e resultado* remete à legislação societária, uma vez que não existem normas fiscais que disciplinem tais institutos. Nesse sentido, importante destacar trecho da decisão da 4ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, substanciada no Acórdão CSRF/04-00.330. Veja-se:

O contribuinte intenta reformar o julgado, argumentando, em síntese, que o balanço levantado para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica no encerramento do período-base não se presta à apuração de lucros que sejam posteriormente distribuídos aos sócios. No seu entender, haveria um balanço ‘fiscal’ e outro ‘societário’. Segue asseverando que o lucro ‘fiscal’ seria obtido única e exclusivamente para fins de apuração do IRPJ, e que este

lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto de renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, com base na tabela progressiva a que se refere o art. 3º da Lei nº 9.250, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o “caput” não abrange os valores pagos a outro título, tais como “pro labore”, aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme o inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto de renda na forma prevista no § 4º.”

não necessariamente representaria o resultado positivo do contribuinte pessoa jurídica.

[...]

O art. 220 do RIR/1994 é claro ao determinar que a apuração do lucro líquido do período, assim como a elaboração das demonstrações contábeis e financeiras, devem observar a lei comercial. Nesse passo, não há dúvida no sentido de que o valor lançado a título de distribuição de dividendos é oriundo dos lucros gerados no período de 1º/01/1995 a 31/12/1995, portanto, é inaplicável o art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995.

(sem grifos no original)

O art. 220 do RIR/1994, citado na decisão acima, possui correspondente no RIR/1999. Trata-se do art. 274, que dispõe sobre as demonstrações financeiras da pessoa jurídica e é claro ao determinar que o lucro líquido da pessoa jurídica deve ser apurado em conformidade com a Lei das S/A. Para tanto, o contribuinte deverá elaborar *balanço patrimonial, demonstração do resultado e demonstração de lucros ou prejuízos acumulados* de acordo com tal diploma legal.

Observe-se, portanto, que *balanço patrimonial, demonstração de resultado e demonstração de lucros ou prejuízos* são institutos comerciais e contábeis, aos quais a legislação tributária se reporta. Não há, assim, um balanço comercial/contábil e outro fiscal, há sim institutos societários aos quais se remete a legislação tributária.

Tanto é assim que o art. 247 do Regulamento¹⁵ define lucro real como o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas e autorizadas no Decreto. O dispositivo acrescenta, ainda, que o “ponto de partida” – o *lucro líquido* – deve ser apurado de acordo com a legislação comercial.

Assim, certo é que, quando o art. 10 da Lei nº 9.249/1995 estabelece a isenção dos lucros e dividendos distribuídos com base no

¹⁵ “Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º).

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais”. (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º). (sem grifos no original)

resultado, refere-se ao resultado apurado de acordo com a legislação societária. Como visto, inexistente um resultado fiscal, mas tão somente uma base de cálculo para tributos (IRPJ e CSLL) que estabelece como premissa – ponto de partida – institutos societários.

Caso assim não fosse, não haveria porque as Instruções Normativas acima citadas explicitarem que o lucro e o dividendo a ser distribuído sem a tributação pelo IR deve estar evidenciado em balanço e que, caso divergente da base de cálculo do IRPJ, o contribuinte deve estar apto a comprovar sua regularidade em conformidade com a legislação societária.

Lembre-se que, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional, a lei que disponha sobre isenção deve ser interpretada literalmente, o que implica dizer que não cabe ao intérprete ampliar ou restringir o alcance da norma.

O que se pretende deixar claro é que o art. 10 da Lei nº 9.249/1995 estabeleceu a isenção total e absoluta dos lucros e dividendos distribuídos de acordo com o resultado apurado em balanço pela pessoa jurídica, não atrelando a isenção a qualquer outro requisito ou contexto fático, muito menos à base de cálculo do IRPJ.

4. O REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO – RTT

A Lei nº 11.941/2009¹⁶ instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), a fim de neutralizar fiscalmente os novos métodos e critérios contábeis introduzidos pelas Leis nº.s 11.638/2007 e 11.941/2009, pela CVM e pelos demais órgãos reguladores. Confirma-se ainda a exposição de motivos da MP nº 449/2008:

8. A Lei nº 11.638, de 2007, foi publicada no Diário Oficial da União de 28 de dezembro de 2007, e entrou em vigor no dia 1º de

¹⁶ “Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

§ 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária”. (sem grifos no original).

janeiro de 2008, sem a adequação concomitante da legislação tributária. Esta breve *vacatio legis* e a alta complexidade dos novos métodos e critérios contábeis instituídos pelo referido diploma legal – muitos deles ainda não regulamentados – têm causado insegurança jurídica aos contribuintes. Assim, faz-se mister a adoção do RTT, conforme definido nos arts. 15 a 22 desta Medida Provisória, para neutralizar os efeitos tributários e remover a insegurança jurídica. (sem grifos no original).

De acordo com o art. 16 da Lei nº 11.941/2009, as sociedades submetidas ao RTT devem adotar os métodos e critérios contábeis existentes em 31.12.2007, para fins de apuração do lucro real:

Art. 16. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. (sem grifos no original)

Note-se que, para fins do RTT, se devem adotar os métodos e critérios contábeis existentes em 31.12.2007 apenas quando pertinente (i) ao “*reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido*” e (ii) no que tange a apuração do lucro real da pessoa jurídica.

Portanto, é perfeitamente possível afirmar que o RTT não extirpa todo e qualquer efeito fiscal decorrente das novas regras societárias, afastando apenas os efeitos decorrentes das regras “*que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido*” e, conseqüentemente, afetem o lucro real.

Além disso, o art. 17 da Lei nº 11.941/2009¹⁷ determina que, quando as leis tributárias *conduzirem* ou *incentivarem* a utilização de mé-

¹⁷ Art. 17. Na ocorrência de disposições da lei tributária que conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles determinados pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, com as alterações da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e dos arts. 37 e 38 desta Lei, e pelas normas

todos ou critérios contábeis diferentes daqueles previstos na Lei nº 6.404/1976, com as alterações promovidas pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009 ou por órgãos reguladores, a sociedade deverá utilizar os métodos e critérios definidos pela legislação societária, porém, deverá efetuar ajustes extracontábeis para adequação à legislação tributária e apuração dos tributos.

Em suma, as pessoas jurídicas deverão fazer a escrituração contábil normalmente, seguindo as regras da legislação societária, especialmente pela redação atual Lei nº 6.404/1976 pós Lei 11.638/2007, e demais normas expedidas pela CVM e outros órgãos reguladores. A partir dessas regras é que o contribuinte irá apurar o *lucro líquido*, o *balanço patrimonial*, a *demonstração de resultado* e a *demonstração de lucros ou prejuízos*.

Posteriormente, para fins de determinação do lucro real deverá:

- 1) realizar os ajustes pertinentes ao RTT no lucro líquido;

expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais órgãos reguladores, a pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:

I – utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, referido no inciso V do caput do art. 187 dessa Lei, deduzido das participações de que trata o inciso VI do caput do mesmo artigo, com a adoção:

a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei; e

b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;

II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I do caput deste artigo, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º deste artigo, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16 desta Lei; e

III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

- 2) realizar os demais ajustes de adição, exclusão e compensação prescritos e autorizados pela legislação tributária para a determinação da base de cálculo dos tributos.

Observe-se que o RTT nada mais é que uma etapa que as pessoas jurídicas deverão cumprir para apuração do lucro real. Assim como as adições, exclusões e compensações que sempre estiveram previstas na legislação tributária, os ajustes pertinentes ao RTT constituem mais uma etapa para adequação do lucro líquido como base de cálculo para o IRPJ e a CSLL.

5. ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO RTT SOBRE OS JCP

A única alteração introduzida pelas Leis n^os 11.638/2007 e 11.941/2009 aplicável diretamente aos JCP diz respeito ao montante do *patrimônio líquido* adotado como base de cálculo, do qual se passou a excluir a conta de *ajuste de avaliação patrimonial*, em lugar da extinta conta de *reserva de reavaliação*. Em outras palavras, as alterações promovidas pelas Leis n^os 11.638/2007 e 11.941/2009 não modificaram o método ou o critério de reconhecimento contábil dos JCP.

A modificação da base de cálculo dos JCP decorrente da extinção da conta de *reserva de reavaliação* e da criação das contas de *ajuste de avaliação patrimonial* não pode ser considerada como alteração de critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido.

O RTT, ao estabelecer que novos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido não terão efeitos fiscais, buscou preservar a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS. Dessa maneira, as bases de cálculo de tais tributos devem seguir as regras contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, desconsiderando para fins tributários as alterações posteriores.

Em 31 de dezembro de 2007, os valores pagos a título de JCP integravam a base de cálculo do lucro líquido, mas não do lucro real, do qual eram deduzidos como despesa financeira. Com as alterações promovidas pelas Leis n^o.s 11.638/2007 e 11.941/2009, em relação

aos JCP, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL permaneceram inalteradas, já que os JCP continuam não sendo despesa dedutível do lucro líquido, mas se mantêm, nos mesmos moldes, despesa dedutível do lucro real.

Poder-se-ia falar em alteração do critério do reconhecimento de receitas, custos e despesas e conseqüente alteração da base de cálculo dos tributos caso a Lei nº 11.638/2007 passasse, por exemplo, a admitir a dedução contábil do JCP sem qualquer limitação à existência de lucro, lucro acumulado ou reserva de lucro em montante igual ou superior a duas vezes os valores pagos. Considerando que a legislação em 31 de dezembro de 2007 não autorizava a dedução sem qualquer limitação, seria necessária a aplicação do RTT para neutralizar seus efeitos e garantir a dedução de acordo com os critérios presentes na Lei nº 9.249/1995.

Tendo em vista, contudo, que a despesa em questão – pagamento de JCP – não teve seu critério de reconhecimento alterado pela Lei nº 11.638/2007, conclui-se que não há que se falar, no caso, em aplicação do RTT.

O critério de reconhecimento dos JCP como despesa restou inalterado: poderá ser deduzido do lucro real desde que (i) calculado a partir da aplicação da TJLP, pro rata dia, sobre o *patrimônio líquido* e (ii) seu valor não ultrapasse o valor da metade do *lucro líquido*, do *lucro acumulado* ou da *reserva de lucros*.

Destaque-se que o *patrimônio líquido*, o *lucro líquido*, os *lucros acumulados* e a *reserva de lucros* são institutos societários, devendo ser valorados nos termos da legislação societária, a menos que a legislação tributária expressamente determine outro tratamento, o que, a nosso ver, não é o caso. Se a legislação tivesse o interesse em estabelecer um *patrimônio líquido* distinto do previsto na legislação societária, deveria ter alterado a Lei nº 9.249/1995, o que não ocorreu.

Com efeito, o Direito Tributário é um direito de justaposição, o que implica dizer que se utiliza de conceitos originários de outras áreas, como a civil, administrativa, trabalhista e, obviamente, societária. Como exemplo, cite-se o conceito de propriedade definido pelo Direito Civil e utilizado pelo Direito Tributário como critério para a norma de incidência tributária do IPTU e do ITR. Quando se refere

a conceitos criados por outras áreas, o Direito Tributário apropria-se de definição já existente e aplica suas regras sobre essa realidade. Caso pretenda dar outro alcance a conceitos já existentes, é necessário que o faça expressamente, como é o caso, por exemplo, das hipóteses em que a legislação utiliza a expressão “para fins fiscais” a fim de que determinado instituto seja interpretado diferentemente no contexto ali tratado.

Os conceitos de *patrimônio líquido*, *o lucro líquido*, *lucros acumulados* e a *reserva de lucros* estão positivados na Lei das S/A, de modo que se deve reportar a tais conceitos quando se busca interpretar a legislação tributária que a eles faz referência. Lembre-se que a divisão do Direito em áreas é meramente didática ou acadêmica, sendo o mesmo dotado de unidade e ordenação. Assim, não faz o sentido o intérprete utilizar um conceito não expresso em lei em detrimento de outro devidamente positivado, ainda que em área do direito diversa da que atua.

Do ponto de vista jurídico só existe um conceito de *patrimônio líquido*, *lucro líquido*, *lucros acumulados* e de *reserva de lucros*, alcançado a partir da legislação societária atualmente em vigor.

Por essa razão, e considerando ainda o alcance limitado do RTT, entendemos que os conceitos de *patrimônio líquido*, *o lucro líquido*, *lucros acumulados* e a *reserva de lucros*, adotados como parâmetros de dedutibilidade pela legislação tributária, devem ser valorados de acordo com as normas societárias pertinentes. São apenas parâmetros, razoáveis, como exposto acima, mas que poderiam ser substituídos por outros.

No entanto, em que pese todos os argumentos aqui expostos, a Receita Federal do Brasil (RFB) se manifestou, através da Solução de Consulta nº 103/2013¹⁸ – 8ª Região Fiscal, no sentido de que “*não há*

¹⁸ Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ.
Ementa: JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. Na vigência do Regime Tributário de Transição, quando do cálculo da parcela a deduzir prevista no art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, deverão ser considerados a composição e valor do patrimônio líquido definidos segundo os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Não há que se cogitar da produção de efeitos tributários decorrentes da adoção de mé-

que se cogitar da produção de efeitos tributários decorrentes da adoção de métodos e critérios destinados a promover a harmonização das normas contábeis brasileiras às normas internacionais” e, assim, concluiu que, para fins de dedutibilidade dos JCP deveria ser considerado o valor do patrimônio líquido segundo os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Tal entendimento foi positivado pela RFB através da Instrução Normativa nº 1.397/2013, que no parágrafo único do art. 14 prevê expressamente que *“no cálculo da parcela a deduzir prevista no caput, deverá ser considerado o valor do patrimônio líquido segundo os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007”*. Isso porque na lógica construída pela referida IN, as pessoas jurídicas devem ter duas contabilidades, sendo que uma delas *“deverá ser composta de contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, considerando os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, vigentes em 31 de dezembro de 2007”*. Essa contabilidade foi chamada de *“contábil fiscal”*.

todos e critérios destinados a promover a harmonização das normas contábeis brasileiras às normas internacionais, se não vigentes naquela data, inclusive no que diz respeito ao cálculo do montante dedutível a título de Juros sobre Capital Próprio.

Dispositivos Legais: Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, arts. 15 e 16; Nota Cosit no 16, de 17 de maio de 2012; Parecer PGFN no 202, de 07 de fevereiro de 2013 e Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, art. 30, parágrafo único.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO. Na vigência do Regime Tributário de Transição, quando do cálculo da parcela a deduzir prevista no art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, deverão ser considerados a composição e valor do patrimônio líquido definidos segundo os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Não há que se cogitar da produção de efeitos tributários decorrentes da adoção de métodos e critérios destinados a promover a harmonização das normas contábeis brasileiras às normas internacionais, se não vigentes naquela data, inclusive no que diz respeito ao cálculo do montante dedutível a título de Juros sobre Capital Próprio.

Dispositivos Legais: Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, arts. 15, 16 e 21; Nota Cosit no 16, de 17 de maio de 2012; Parecer PGFN no 202, de 07 de fevereiro de 2013 e Instrução Normativa SRF nº 11, de 21 de fevereiro de 1996, art. 30, parágrafo único.

A exigência da escrituração contábil fiscal – ECF, prevista no art. 3º da IN RFB nº 1.397/2013, carece de amparo legal e, portanto, extrapola a competência reguladora desse tipo de norma. Não só é criada mais uma obrigação onerosa do ponto de vista operacional para as sociedades empresárias, como também se observa uma subversão do benefício fiscal da dedutibilidade dos pagamentos feitos a título de JCP. De acordo com o já exposto, o objetivo é atrair o investidor para dentro das empresas e, para tanto, buscou-se garantir uma remuneração constante do capital investido em sociedades empresárias. Ora, a norma tributária não é competente para mensuração capital investido, não havendo dúvidas que as normas contábeis positivadas na Lei das S.A. são mais eficientes nesse sentido.

Portanto, a nosso ver a IN inovou em relação à Lei nº 11.941/2009, que instituiu o RTT, na medida em que o texto legal dispõe unicamente que os critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício não terão efeitos para fins de apuração dos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Em nenhum momento a Lei impõe ao contribuinte a obrigatoriedade de manter duas escriturações comerciais, tampouco dispõe que todos os institutos societários a que fazem referência as normas tributárias passarão a ter definição específica para fins fiscais.

6. ANÁLISE DA APLICABILIDADE DO RTT À DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS ISENTOS

A nosso ver, aplicar o RTT nada mais é que estabelecer mais uma etapa para adequação do lucro líquido à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Antes das mudanças introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 e 11.941/2009, a legislação tributária já previa diversas hipóteses de adições, exclusões e compensações a serem realizadas pelo contribuinte no lucro líquido para se chegar ao lucro real e à base de cálculo da CSLL. Agora, além dessa etapa que sempre esteve prevista na lei fiscal, devem ser feitos os ajustes referentes ao RTT.

Assim, não há como argumentar que, em razão do RTT, a pessoa jurídica terá dois *lucros líquidos* ou duas *demonstrações de resulta-*

dos. O lucro líquido e a demonstração de resultados são apenas aqueles apurados em conformidade com a legislação societária, já que o RTT tem como objetivo único determinar o lucro real (base de cálculo do IRPJ) e a base de cálculo da CSLL. O RTT como etapa para a apuração da base de cálculo de tais tributos é evidenciado pela própria legislação, veja-se:

Lei nº 11.941/09:

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição – RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei no 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei.

(sem grifos no original)

Instrução Normativa nº 949/09:

Art. 2º As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. (sem grifos no original).

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no Parecer PGFN/CAT nº 202/2013, afirma a existência de um “lucro fiscal”, que não se confundiria com o lucro apurado segundo as normas societárias e tampouco com o lucro real, e que seria, então, o lucro passível de ser distribuído com isenção:

31. Assim, tendo-se em mente que as regras contábeis instituídas pela Lei nº 11.638, de 2007, não podem gerar efeitos tributários, nem servir ao cálculo de tributos, parece claro que os lucros ou dividendos não sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte são os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados segundo normas tributárias vigentes a partir do Regime Tributário de Transição (RTT), o “lucro fiscal”, e, portanto, regras

societárias originais da Lei nº 6.404, de 1976, anteriores à Lei nº 11.638, de 2007.

32. É bom esclarecer que não se está preconizando neste trabalho que o lucro ou dividendo a ser isentado toma por base de distribuição o lucro real, base de cálculo do IRPJ do distribuidor. Efetivamente, o que aqui denominamos de lucro fiscal não é lucro real (ou presumido ou arbitrado) base de cálculo do IRPJ. O que denominamos de lucro fiscal – e que deve servir de base para aplicação da isenção do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995 – é lucro apurado com base na legislação societária vigente antes do advento da Lei nº 11.638, de 2007, por força do que passou a determinar a Lei nº 11.941, de 2009 – RTT.

Assim como ocorreu no caso dos JCP, o entendimento exposto no Parecer PGFN/CAT nº 202/2013 também foi positivado na Instrução Normativa RFB nº 1.397/2013, à qual nos referimos como repleta de aparentes ilegalidades.

Nesse sentido, entendemos que não podemos admitir a existência de um “lucro fiscal”. O que há é o lucro das sociedades empresárias, apurado em conformidade com a legislação societária, e o lucro real, base de cálculo do IRPJ. Qualquer outro suposto tipo de lucro não passa de etapa intermediária de aplicação da legislação tributária para se chegar à base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Essa linha de raciocínio também é seguida por grande parte da doutrina nacional. Nesse sentido, cite-se trecho de artigo recente de Luís Eduardo Schoueri sobre o tema:

Ora, a neutralidade, como se viu, não é absoluta. Ela é fruto do texto legal, que não dá a abrangência que se poderia imaginar. Basta considerar, para tanto, o caso dos dividendos, contemplados pelo artigo 10 da mesma Lei 9.249/1995. São eles calculados a partir do patrimônio da sociedade, apurado em conformidade com as normas contábeis hoje vigentes. Acaso a neutralidade implicaria afirmar que a isenção ali assegurada apenas se estenderia a dividendos apurados segundo os critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007 e que valores excedentes não teriam o tratamento tributário de dividendos? Ou, ao contrário, que apesar de a contabilidade apontar valor ínfimo de dividendos, haveria que assegurar isenção sobre montante maior, apurado segundo os antigos critérios contábeis? Um e outro raciocínio não poderiam prosperar: a

legislação tributária isenta os dividendos pagos pela pessoa jurídica. A forma como os dividendos se apuram é matéria da legislação societária. Sobre os dividendos assim apurados aplica-se a legislação tributária.

Assim, o fato de serem feitas exclusões do lucro líquido nunca significou que os valores a serem distribuídos a título de lucros e dividendos com a isenção de que trata o art. 10 da Lei nº 9.249/1995 seriam diminuídos, tampouco aumentados se realizadas adições. O valor do lucro e do dividendo passível de ser distribuído aos sócios e acionistas sempre teve que respeitar as diretrizes previstas na Lei das S/A e não será diferente em relação aos ajustes realizados em razão do RTT.

Os ajustes pertinentes ao RTT podem aumentar ou diminuir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, mas isso não significa que os lucros ou dividendos passíveis de distribuição com isenção serão aumentados ou diminuídos.

Suponhamos que em uma empresa apure um lucro líquido de 1 milhão de reais e que para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL sejam feitos ajustes pertinentes ao RTT que, antes das demais adições, exclusões e compensações previstas na lei fiscal, implique numa base de cálculo de 1,5 milhão. O valor do lucro e do dividendo passível de distribuição com isenção permanece sendo 1 milhão, já que o valor encontrado a partir dos ajustes do RTT não corresponde ao lucro ou resultado apurado em balanço. Acrescente-se que a distribuição em valor superior a 1 milhão pode ainda, nos termos do § 1º do art. 201 da Lei das S/A¹⁹, resultar na responsabilidade solidária dos administradores e fiscais que deverão repor ao caixa da empresa a importância distribuída a maior.

¹⁹ “Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17.
§ 1º A distribuição de dividendos com inobservância do disposto neste artigo implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber”. (sem grifos no original).

O mesmo raciocínio aplica-se na situação inversa. O lucro líquido apurado com observância da legislação comercial é de 1,5 milhão. Com os ajustes do RTT chega-se a uma base de cálculo de 1 milhão. Ora, o lucro passível de distribuição com isenção do IRRF é 1,5 milhão, já que é esse o valor evidenciado em balanço elaborado de acordo com a legislação societária e ao qual fazem jus os sócios e acionistas.

Não há que se argumentar que o valor de 500 mil não foi tributado. Ora, os ajustes realizados em razão do RTT são decorrentes da legislação tributária, que os preconiza para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No nosso entendimento, a isenção dos lucros e dividendos foi criada pelo art. 10 da Lei nº 9.249/1995 para incentivar o investimento no setor produtivo. Para tanto, o legislador garantiu ao investidor que seu retorno fosse líquido. Se comparado com outros investimentos, por exemplo, aplicações financeiras, o emprego do capital em empresas passa a ter a vantagem de o rendimento não ser tributado. O objetivo precípuo é desonerar os rendimentos. Se o objetivo fosse unicamente não tributar determinado valor que já foi tributado na pessoa jurídica, caberia ao legislador prever expressamente tal limitação.

Os conceitos de *lucro líquido* e *resultado* estão positivados na Lei das S/A, de modo que se deve reportar a tais conceitos quando se busca interpretar a legislação tributária que a eles faz referência, principalmente no caso de isenção, que deve ser interpretada literalmente. Do ponto de vista jurídico só existe um conceito de *lucro líquido* ou *resultado* alcançado a partir da legislação societária atualmente em vigor. E é justamente esse lucro que deve ser distribuído sem a incidência do IRRF.

7. CONCLUSÃO

O RTT é apenas uma etapa intermediária para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não possuindo o condão de alterar o *balanço*, o *patrimônio líquido* ou o *lucro líquido* da pessoa jurídica para qualquer outro fim. Assim como sempre foram feitos ajustes no *lucro líquido*, pertinentes às adições e exclusões determinadas pela legislação

tributária, agora as pessoas jurídicas devem fazer os ajustes relacionados ao RTT para se alcançar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Nesse contexto, discordamos dos posicionamentos da RFB e da PGFN, expressos em sede de Solução de Consulta e de Parecer, de que existiriam “patrimônios líquidos fiscais” e “lucros fiscais”, permitindo, assim, que os JCP e os dividendos isentos fossem calculados desconsiderando as regras societárias atuais. Ato contínuo, entendemos que a Instrução Normativa RFB nº 1.397/2013 contém diversas ilegalidades, notadamente quando institui a escrituração contábil fiscal – ECF e cria conceitos de *patrimônio líquido* e *lucros* específicos para a aplicação da legislação tributária.

A nosso ver, os parâmetros adotados pela legislação tributária para pagamento e dedução dos JCP devem ser apurados com base nas demonstrações financeiras elaboradas em conformidade com a legislação societária após as alterações promovidas pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, observada apenas regra de exclusão da conta de *ajustes de avaliação patrimonial*.

Da mesma forma, os lucros e os dividendos passíveis de serem distribuídos de forma isenta são aqueles apurados em conformidade com a legislação societária, após as alterações promovidas pelas Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, e com as normas dos órgãos reguladores. Cumpre destacar que a isenção de que trata o art. 10 da Lei nº 9.249/1995 não estabelece qualquer vinculação entre os valores a serem distribuídos e a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

REFERÊNCIAS

BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. *Curso avançado de Direito Comercial*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas: interpretação e prática*. 36. ed. São Paulo: IR Publicações, 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens *et al.* *Manual de Contabilidade Societária*. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Juros sobre Capital Próprio: natureza jurídica e forma de apuração diante da “nova contabilidade”*. In. LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Controvérsias Jurídico-Contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2012, v. 3, p. 191.

VALVERDE, Trajano Miranda. *Sociedades por ações*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1953.

Repercussão Geral e Recursos Repetitivos como Instrumentos de Gestão de Processos

Ariene d' Arc Diniz e Amaral¹
Elza Alves Marques Guedes²
Hellen Cristine Reis Ferreira³

I. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o Brasil vem sofrendo com o descompasso entre o número de processos protocolizados e a capacidade de julgamento dos tribunais. Nas palavras de Joaquim Falcão (2007)⁴

Judiciário é um sistema em que há mais demanda do que oferta; ou seja, há mais conflitos a enfrentar do que os meios para emitir sentenças. A demanda se perde no sistema e a demora na prestação jurisdicional leva ao descontentamento da sociedade com relação ao Judiciário. A morosidade passa a ser um dos principais problemas a combater.

Tal fato motivou diversas tentativas de desafogamento consolidadas numa reforma realizada em parcelas a partir da Emenda Cons-

¹ Mestranda em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Especialista em Direito Tributário Constitucional, Direito Processual Tributário e Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP) e em Direito Processual Civil pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Graduada em Direito pelo Associação de Ensino Unificado do Distrito Federal.

² Advogada. Pós-Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduação em Direito pelo UNICEUB em Brasília.

³ Advogada. Graduação em Direito pela Universidade Católica de Brasília.

⁴ FALCÃO, Joaquim. Reforma será focada na demanda. *Valor Econômico*, 6 fev. 2007 Disponível em <<http://www.cnj.jus.br>>.

titucional nº 45/2004 e demais leis que a seguiram, que buscam em conjunto melhorar a atuação do Poder Judiciário.

As tentativas se dão em diferentes níveis. As instâncias originárias, por exemplo, têm valorizado a adoção de soluções alternativas para a resolução de conflitos, assim como têm atuado de forma a efetivar as alterações do processo de execução. Os Tribunais Superiores, por sua vez, passaram a aplicar mecanismos de padronização de decisões em casos de idêntica controvérsia.

A citada Emenda Constitucional criou o instituto da Repercussão Geral no âmbito do Supremo Tribunal Federal, incluindo no texto constitucional o artigo 102, § 3º, regulamentado pela Lei Federal nº 11.418/2006⁵. Esta lei acresceu os artigos 543-A⁶ e 543-B⁷ ao Código de Processo Civil, introduzindo novo requisito à admissão do Recurso

⁵ BRASIL. Lei nº 11.418/2006, “Acrescenta à Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, dispositivos que regulamentam o § 3º do art. 102 da Constituição Federal”.

⁶ Art. 543-A do CPC, “O STF em decisão irrecurável, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo”.

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

§ 2º O recorrente deverá demonstrar, em preliminar de recurso para apreciação exclusiva do STF, a existência de repercussão geral.

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

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

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

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

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

⁷ Art. 543-B do CPC “Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo”.

Extraordinário, qual seja, a demonstração da existência de repercussão geral da matéria em discussão, entendida como questão relevante do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapasse os interesses subjetivos da causa.

Restando preenchido o requisito de admissibilidade e havendo multiplicidade de recursos que versem sobre a mesma matéria, será selecionado um ou mais recursos que representem a controvérsia, os demais casos serão sobrestados. O resultado do julgamento do recurso afetado será aplicado a todos os demais.

A Lei nº 11.672/2008 criou o instituto dos Recursos Repetitivos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, acrescentando o artigo 543-C⁸ ao Código de Processo Civil. Mencionado dispositivo preconiza que, havendo multiplicidade de recursos especiais que ver-

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

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

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

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

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

⁸ Art. 543-C, do CPC “ Quando houver multiplicidade de recursos com fundamentos em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo”

§1º Caberá ao Presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativo de controvérsia, os quais serão encaminhados ao STJ, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça.

§2º Não adotada a providência descrita no §1º deste artigo, o relator do STJ, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida.

§3º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de 15 dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia.

sem sobre determinada matéria, um ou mais deles serão selecionados como representativos da controvérsia, sobrestando-se os demais. O resultado do julgamento, assim como na sistemática da repercussão geral, será aplicado a todos os processos sobre idêntico tema.

Guardadas suas diferenças, ambos os institutos têm fundamento constitucional pautado pelo acesso à justiça, isonomia e celeridade processual. Ambos ainda têm como método a seleção de um recurso representativo da controvérsia cujo resultado de julgamento será aplicado à multiplicidade de recursos sobre a mesma matéria, o que na linguagem dos administradores seria chamado de *gestão de processos*. Ou seja, uma forma racional e célere para viabilizar a prestação jurisdicional.

A prestação jurisdicional, por seu turno, dá-se com a apreciação da lide levada ao Poder Judiciário, e apenas será efetiva quando realizada com celeridade, sob pena de sua perda no tempo. Isso significa dizer que, num cenário da infinidade numérica dos processos, a efetividade da prestação jurisdicional está ligada diretamente à forma de administração do serviço jurisdicional, onde a gestão processual se faz necessária.

§4º O relator, conforme dispuser o regimento interno do STJ e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia.

§5º Recebidas as informações, e, se for o caso, após cumprido o disposto no §4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de 15 dias.

§6º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de *habeas corpus*.

§7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: I – terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do STJ; II – serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese do acórdão recorrido divergir de orientação do STJ;

§8º Na hipótese prevista no inciso II do §7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-à o exame de admissibilidade do recurso especial.

§9º O STJ e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e julgamento do recurso especial nos casos previstos neste artigo.

Os institutos da Repercussão Geral e dos Recursos Repetitivos são institutos que auxiliam na gestão de processos e guardam eficiência nesta medida, já que atuam na ordem Macrológica⁹ e não na lógica da imputação tradicionalmente usada no Direito. Significa dizer que tais institutos corroboram a atual opção por uma justiça mais abrangente e geral em detrimento da análise caso a caso, privilegiando a economia financeira e processual em detrimento da justiça individualmente considerada,¹⁰ e onde a rigidez das normas cede à amplitude dos princípios¹¹.

Ao que parece, todavia, há um descompasso entre a criação e aplicação destes institutos no que se refere à consolidação da jurisprudência. Restando claro que os institutos foram criados como medida de gestão processual, poderiam eles também servir como instrumentos aptos a definir a jurisprudência? Noutras palavras: os institutos devem se limitar à aplicação da jurisprudência ou devem defini-la? É o que se pretende analisar adiante.

2. REPERCUSSÃO GERAL E RECURSOS REPETITIVOS: INSTITUTOS DE GESTÃO DE PROCESSOS

Fundamental para a discussão sobre a aplicação dos institutos da Repercussão Geral e dos Recursos Repetitivos é entender a finalidade da sua criação por meio das leis que os instituíram. Antes, porém, é importante delimitar o que se entende por *gestão*.

Na doutrina administrativa, expõe Henri Fayol:

cabe à gestão a otimização do funcionamento das organizações através da tomada de decisões racionais e fundamentadas na es-

⁹ FERRAZ, Roberto. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, v. 45, n. 142, p. 80-86, abr./jun. 2006; e ainda, A macrológica do Direito Econômico no Processo Civil. *Revista de Processo*, v. 33, n. 156, p. 357-374, fev. 2008; e O consumo, o mercado e a concorrência e as distorções da substituição tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes questões atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 359-379.

¹⁰ FERRAZ Roberto. Virtudes e defeitos do sistema de recursos repetitivos e súmulas vinculantes praticado até agora. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.) *Grandes questões atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 302.

¹¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Quatro paradigmas do Direito Administrativo pós-moderno*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 91.

colha e tratamento de dados e informação relevante e, por essa via, contribuir para o seu desenvolvimento e para a satisfação dos interesses de todos os seus colaboradores e proprietários e para a satisfação de necessidades da sociedade em geral ou de um grupo em particular.¹²

Valendo-nos do conceito acima, no âmbito do Poder Judiciário, pode-se perquirir a gestão de processos como a aplicação dos princípios e regras que viabilize o julgamento de qualidade do maior número de processos possível. Neste cenário deve-se privilegiar, sobretudo, dois princípios constitucionais, quais sejam, a eficiência na análise da demanda e o respeito à duração razoável do processo.¹³

A Lei nº 11.418/2004, ao inserir no Código de Processo Civil os artigos 543-A e 543-B, disciplinou o novo requisito de admissibilidade para o recurso extraordinário, qual seja, a comprovação da existência de *repercussão geral*, considerada como a demonstração de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, com potencial de atingir um grupo, ou seja, ultrapassando os interesses subjetivos da causa.

A lei claramente trouxe ao instituto da Repercussão Geral características de instrumento de gestão de processos, a saber:

(i) quando prevê que a causa seja afeta a outras pessoas além daquelas que estão envolvidas no litígio, salientando que: “*Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa*” (543-A, § 1º do CPC);

(ii) quando prevê que a decisão sobre a existência ou não da repercussão geral será considerada em todos os recursos que versem sobre a mesma matéria, conforme preceitua o art. 543-A, § 5º do CPC: “*Art. 543 A § 5º Negada a existência da repercussão geral, a decisão valerá para todos os recursos sobre matéria idêntica,*

¹² NUNES, Paulo. Conceito de gestão e de gestor. 2006. Disponível em: <http://www.notapositiva.com/trab_professores/textos_apoio/gestao/01conc_gestao.htm>.

¹³ MEIRELES, Edilton. Dever de gestão processual adequada. *Revista Brasileira de Direito Processual*, Belo Horizonte, v. 19, n. 76, out./dez. 2011.

que serão indeferidos liminarmente, salvo revisão da tese, tudo nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal”;

(iii) quando da existência de multiplicidade de recursos com idêntica controvérsia prevê que um ou mais recursos devam ser selecionados para julgamento pelo STF, sobrestando-se os demais, de acordo com o art. 543-B, §1º do CPC: *“Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal; § 1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte”;*

(iv) quando preceitua que a decisão sobre a admissibilidade da repercussão geral será válida para todos os casos, assim como a decisão de mérito: *“Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos. Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se”* (Art. 543-B §§ 2º e 3º do CPC).

A exposição de motivos da Lei nº 11.418/2004, além de evidenciar o objetivo de diminuição da quantidade de processos remetidos ao Supremo Tribunal Federal, é também considerada matéria fundamental para solucionar o que desde a década de 1960 vem sendo chamado a crise de “Crise do Supremo Tribunal Federal”¹⁴, ou seja a (des)caracterização) do tribunal como Corte Constitucional¹⁵.

¹⁴ BRASIL. Senado Federal. Parecer nº 75, de 2006. Disponível em: <www.senado.gov.br>.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação nº 4335-5/AC de relatoria do Ministro Gilmar Mendes pendente de finalização pelo Supremo Tribunal Federal, a qual se discute a desnecessidade desta manifestação do Senado Federal (art. 52, inciso X da Constituição Federal de 1988), também em relação as decisões proferidas pelo sistema difuso (oriundas do Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário).

O Ministro Gilmar Mendes deixa claro que este precedente poderá estabelecer “uma ruptura paradigmática no plano da jurisdição constitucional no Brasil”, veja-se: “Parece legítimo entender que a fórmula relativa à suspensão de execução da lei pelo Senado Federal há de ter simples efeito de publicidade. Dessa forma, se o Supremo Tribunal Federal, em sede de controle incidental, chegar à

A Lei nº 11.672/2006, por sua vez, declaradamente inspirada na Lei nº 11.418/2004, a despeito de não ter criado novo requisito de admissibilidade ao recurso especial, também atribuiu ao instituto dos Recursos Repetitivos características de instrumento de gestão de processos, confira-se:

(i) ao inserir o art. 543-C no CPC, a lei prevê que: “*Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo*”;

(ii) o § 1º do citado dispositivo determina a seleção de um ou mais recursos representativos da controvérsia para julgamento e a suspensão dos demais na origem: “*Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça*”;

(iii) e quando determina a aplicação da decisão proferida no recurso representativo da controvérsia aos recursos sobrestados, conforme preceitua o art. 543 C, §7º, incisos I e II do CPC: “*Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem: I – terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; II – serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça*”.

O texto do projeto da Lei nº 11.672/2008¹⁶ deixa claro que a intenção do legislador foi a de amenizar o problema da quantidade de processos que são remetidos ao Superior Tribunal de Justiça diariamente, citem-se os seguintes trechos:

conclusão, de modo definitivo, de que a lei é inconstitucional, essa decisão terá efeitos gerais, fazendo-se a comunicação ao Senado Federal para que publique a decisão no Diário do Congresso. Tal como assente, não é (mais) a decisão do Senado que confere eficácia geral ao julgamento do Supremo. A própria decisão da Corte contém essa força normativa”.

¹⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 1.213-A de 2007 do Poder Executivo, Mensagem nº 341/07, Aviso nº 466/07. C. Civil. Coordenação de Comissões Permanentes, p. 2961.

[...] sob a perspectiva das diretrizes estabelecidas para a reforma da Justiça, faz-se necessária a alteração do sistema processual brasileiro com o escopo de conferir racionalidade e celeridade ao serviço de prestação jurisdicional, sem, contudo, ferir o direito ao contraditório e à ampla defesa.

[...] O presente projeto de lei tem como objetivo criar mecanismos que amenize o problema representado pelo excesso de demanda do Superior Tribunal de Justiça.

Veja-se, assim, que a Repercussão Geral e os Recursos Repetitivos foram instituídos inseridos no ordenamento jurídico como meio de racionalizar a atividade jurisdicional, visando à restrição do volume de processos em trâmite nos tribunais superiores. Estes institutos, também conhecidos como filtros recursais¹⁷, consideram para o julgamento de uma causa sua relevância social, política, econômica e jurídica, bem como a multiplicidade de recursos com controvérsias idênticas¹⁸.

Nesta linha os institutos da Repercussão Geral e Recursos Repetitivos foram criados como medidas de gerenciamento administrativo, neste trabalho definido como *gestão de processos*, dando maior eficiência e celeridade ao trâmite processual.

3. ANÁLISE DA REPERCUSSÃO GERAL E RECURSOS REPETITIVOS À LUZ DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DO ACESSO À JUSTIÇA E PRINCÍPIO DA ISONOMIA

A Constituição Federal estabelece que “*a lei não excluirá da apreciação do Judiciário, lesão ou ameaça a direito*”¹⁹. O conhecido princípio do acesso à justiça é decorrência das balizas contidas no preâmbulo constitucional, a Dignidade da Pessoa Humana e do Esta-

¹⁷ Filtro recursal: termo estabelecido para o Superior Tribunal de Justiça em conformidade ao que já fora feito para o Supremo Tribunal Federal, com as chamadas súmulas vinculantes, já referidas.

¹⁸ BRANT, Moema Barros. A repercussão geral das questões constitucionais e o acesso à jurisdição. In: *Direito Processual*. Belo Horizonte: PUC Minas, 2001, p. 58.

¹⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição Federal de 1988, art. 5º, inciso XXXV.

do Democrático de Direito. Este assegura a todos, indistintamente, a possibilidade de apresentar demandas perante os tribunais para a pacificação de seus conflitos, ainda que não se possa custear o processo²⁰, respeitando ainda o devido processo legal.

Se por um lado o princípio assegura o direito do cidadão, por outro lado impõe ao Poder Judiciário a obrigação da efetiva prestação jurisdicional. A Constituição impõe ao Poder Judiciário a responsabilidade de dizer o direito a quem lhe demanda, de forma célere. Dizer o direito, tradução literal do termo *iuris dictum* dar solução à demanda do cidadão de acordo com ordenamento jurídico.

Todavia, dizer o direito simplesmente não é garantia de cumprimento do direito de acesso à Justiça. É preciso que o direito seja dito no tempo necessário e suficiente para que reste garantido. É dizer, em nada, ou em muito pouco adianta, um tribunal se manifestar sobre determinada questão quando os fatos foram superados pelo tempo.

Tanto é assim que a própria Constituição Federal, através da Emenda Constitucional nº 45/2004, salientou que “*a todos, no âmbito judicial ou administrativo, são assegurados razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação*”.

A ilustre autora Tereza Arruda Alvim Wambier²¹ salienta que “*a justiça deve oferecer o binômio celeridade/qualidade, ao jurisdicionado, de modo que um não exclua o outro*”.

Este binômio deve ser considerado na análise de todos os recursos, sobretudo naqueles afetados pelos institutos da Repercussão Geral e dos Recursos Repetitivos de modo a efetivar o acesso à Justiça.

Os institutos da Repercussão Geral e dos Recursos Repetitivos buscam ainda efetivar outra máxima constitucional, o princípio da

²⁰ BRASIL. Lei Complementar nº 80, de 12/1/1994. §º 5º “A assistência jurídica integral e gratuita custeada ou fornecida pelo Estado será exercida pela Defensoria Pública”.

²¹ WAMBIER, Tereza Arruda Alvim. Anotações do Congresso Brasiliense de Direito Processual Civil 2009. Disponível em: <www.osconstitucionalistas.com.br/anotações-do-congresso-brasiliense-de-direito-processual-civil-2009>.

isonomia²², pilar do Estado Democrático de Direito²³ e previsto na Constituição Federal em seu art. 5º, caput. Não raro encontramos na jurisprudência decisões diametralmente opostas aplicadas a casos de idêntica controvérsia, sobretudo em ações ajuizadas em face da Administração Pública. A título de exemplo, ações sobre contrato do sistema financeiro de habitação ou ações que envolvam matéria tributária, reiteradamente são objeto de julgados antagônicos.

A igualdade de tratamento no caso de litígios como esses, que envolvem a Administração Pública, decorre primeiramente da igualdade imposta pelo direito material, só depois imposta pelo direito processual ao Poder Judiciário. Casos dessas demandas de massa devem receber soluções uniformes, sob pena de dar tratamento desigual a quem se encontra em idêntica situação²⁴. Aplicar a decisão definitiva do STF ou do STJ proferida nas sistemáticas de gestão de processos pode, sem dúvida, ser fator de mitigação desta desigualdade.

Nesta linha de ideias, a aplicação dos institutos cuja vocação natural era apenas gerencial, desempenha papel fundamental com vistas à efetivação do acesso à justiça e à diminuição da ofensa à igualdade das partes. É dizer: a sistemática de aplicação de uma decisão a múltiplos processos potencialmente pode reduzir a distorção da prestação jurisdicional.

4. A REPERCUSSÃO GERAL, OS RECURSOS REPETITIVOS E A JURISPRUDÊNCIA

A origem da Repercussão Geral e dos Recursos Repetitivos é de natureza administrativa, os institutos são, precipuamente, medidas de gestão de processos. Nesta condição, têm como objetivo realizar o princípio do acesso à justiça e contribuir para a mitigação da desi-

²² No contexto e para não adentrar a discussão sobre possíveis diferenças, assumimos princípio da isonomia como sinônimo do princípio da igualdade.

²³ D'OLIVEIRA, Maria Christina Barreiros. Breve análise do princípio da isonomia. 2010. Disponível em: <http://institutoprocessus.com.br/2012/wp-content/uploads/2011/12/3_edicao1.pdf>.

²⁴ MORAES, Vânia Cardoso André de. Jurisdição Administrativa: necessidade de adoção de um processo judicial público para legitimar o Estado Democrático de Direito. *Revista do Tribunal Regional Federal de Primeira Região*, n. 3, 2011.

gualdade de tratamento dos litigantes, realizando assim o núcleo de garantias fundamentais, duração razoável do processo, em respeito, a isonomia, celeridade e eficácia da prestação jurisdicional.

Como medida de gestão de processos, os institutos agem limitando a remessa de recursos extraordinários e especiais ao Supremo Tribunal Federal e ao Superior Tribunal de Justiça, respectivamente, bem como padronizando o fundamento das decisões a serem proferidas nos recursos que ficaram sobrestados.

No que se refere à existência de decisões sobre a matéria, não há regramento para o afetamento dos recursos. Um recurso especial ou recurso extraordinário (considerando especificidade sobre a admissibilidade) pode ser afetado nas seguintes hipóteses: a primeira, quando há múltiplos processos e jurisprudência consolidada sobre o tema; a segunda, quando há múltiplos processos e inexistência de jurisprudência; a terceira, quando há múltiplos processos e jurisprudência não consolidada sobre o tema.

Na primeira hipótese, o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça julgam o recurso afetado com base na jurisprudência consolidada, e, a partir daí, todos os recursos sobrestados sobre a matéria terão, no mérito²⁵, a mesma decisão.

O problema apresenta-se na possibilidade de, na primeira hipótese, o tribunal alterar a jurisprudência consolidada e na definição da jurisprudência ainda não existente ou não consolidada, no caso das segunda e terceira hipóteses. Podem os tribunais definir a jurisprudência em julgamento na sistemática dos institutos da Repercussão Geral e do Recurso Repetitivo? E em caso positivo, haveria de ser determinado quorum mínimo de votação?

A indagação é útil, necessária e urgente de solução. A uma porque decorre da gênese dos institutos a pacificação da matéria, importando em enorme dificuldade, ou mesmo, impossibilidade, de revisão do

²⁵ Lembramos que a decisão proferida refere-se ao mérito da causa sendo que os pressupostos de admissibilidade dos recursos sobrestados devem ser analisados pelos tribunais de origem, conforme entendimento do STF, AC 2177 MC-QO -PE, Tribunal Pleno, Rel.^a Min.^a Ellen Gracie, DJ, 19 fev. 2009, p. 945 e na AC 2.124-AgR/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski.

entendimento consolidado. Significa dizer que decisão proferida no âmbito dos institutos inviabiliza a interposição de outros recursos sobre a matéria, carecendo-lhes elemento de admissibilidade.

A duas em razão da segurança jurídica fundamentada na estabilidade dos julgados, dos princípios e das regras constitucionais e infraconstitucionais aplicadas nas relações jurídicas em situações de conflito²⁶. A segurança jurídica, especialmente na atualidade, impõe confiabilidade à prestação jurisdicional, já que as decisões produzem reflexos nos negócios jurídicos públicos e privados, influenciando nas relações entre particulares e entre particulares e o Estado²⁷.

Até o momento, nem o Supremo Tribunal Federal nem Superior Tribunal de Justiça definiram a questão. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, alguns ministros já demonstraram seu desconforto e a questão foi mencionada em recente sessão de julgamento²⁸, em que o tribunal se comprometeu a avaliar melhor a questão, inclusive sobre a possibilidade de quorum mínimo para a decisão. Naquela assentada, a Seção decidiu desafetar um recurso da sistemática dos Recursos Repetitivos, num caso em que não havia jurisprudência consolidada e que a decisão da sessão foi proferida apenas por maioria.

Apesar desse evento, o que se têm são decisões na sistemática do Recurso Repetitivo que na primeira hipótese alteraram jurisprudência consolidada, na segunda e terceiras hipóteses definiram a jurisprudência sobre o tema.

Temos como um exemplo da revisão da jurisprudência consolidada (primeira hipótese) julgamento referente ao local de pagamento do

²⁶ DELGADO, José Augusto. Aspectos controvertidos da reforma do CPC-2006/2007. Repercussão geral, recursos repetitivos e súmula vinculante. *Revista Jurídica*, Porto Alegre, v. 57, n. 383, p. 11-44, set. 2009.

²⁷ DELGADO, José Augusto. Aspectos controvertidos da reforma do CPC-2006/2007. Repercussão geral, recursos repetitivos e súmula vinculante. *Revista Jurídica*, Porto Alegre, v. 57, n. 383, p. 11-44, set. 2009.

²⁸ Notas taquigráficas da sessão de julgamento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça de 11 de setembro de 2013, análise do RESP 1.235.228/ SE, Recorrente: Walter Marcelo Oliveira de Carvalho e Outros e Recorrido: Fundação Nacional de Saúde, Relator Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada do TRF da 3ª Região).

Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS²⁹. Durante anos, o Superior Tribunal de Justiça firmou posição no sentido de que o local de pagamento do ISS era o local da prestação do serviço, independente da sua natureza do serviço ou do local onde estivesse situada a sede da empresa prestadora. No julgamento do recurso representativo da controvérsia, o tribunal definiu que, quando se tratar de serviço de leasing financeiro, o ISS será devido no local onde estiver situada a empresa, e não mais no local da prestação de serviço.

Um exemplo da terceira hipótese, em que a jurisprudência não estava ainda consolidada, havendo posições divergentes é o relativo à incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias indenizadas e gozadas, auxílio-doença pago nos primeiros 15 dias e salário maternidade/paternidade³⁰. A questão passou a ser reanalisada em razão da aplicação do instituto dos Recursos Repetitivos, estando pendente de finalização por sucessivos pedidos de vista.

Os exemplos da ausência de uniformidade no comportamento dos tribunais e ausência de delimitação legal para a matéria alertam-nos para problemas decorrentes da distorção na aplicação dos institutos como: a insegurança jurídica, a consolidação de jurisprudência não madura e, o aumento do número de recursos na possibilidade de insurgência, ainda que limitada pela admissibilidade, gerando assim o efeito oposto ao almejado.

Insegurança jurídica na reversão de jurisprudência consolidada. As partes, no contexto público ou privado, valem-se da jurisprudência para a condução de processos decisórios e definição de estratégias e não podem ser pegas de surpresa. A jurisprudência não pode ser imutável, como também não pode estar sujeita à constante instabilidade. A interpretação tem como fator primordial o tempo, e este pode alterar cenários capazes de influenciar o conteúdo das decisões. A segu-

²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.060.210/SC. 1ª Turma. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Recorrente: Potenza Leasing S.A Arrendamento Mercantil, Recorrido: Município de Tubarão.

³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial nº. 1.230.957/RS. Relator Ministro Mauro Campbell. Recorrente: Fazenda Nacional e Recorrido: os mesmos.

rança jurídica impõe apenas, que a alteração seja feita com cautela e amadurecimento.

A jurisprudência consolidada deve ser resultado de decisões maduras, objeto de discussões profundas e completas. Em nada avança um ordenamento jurídico no qual as decisões consolidadas são prematuras. Esse é um risco muito grande: decidir-se causa não madura na sistemática da Repercussão Geral ou do Recurso Repetitivo pode gerar a perpetuação de entendimento não desejado. A dificuldade de conhecimento de um novo recurso sobre a matéria é tamanha, que chega a ser quase impossível uma revisão.

Nestas situações, e ainda que capengas de requisitos de admissibilidade, fato é que recursos serão interpostos. Uma vez interpostos, demandarão análise pelo Poder Judiciário, prejudicando sobremaneira o objetivo dos institutos, que é justamente a redução de processos.

A Repercussão Geral e o Recurso Repetitivo, da forma como foram concebidos, não se prestam à modificação ou consolidação da jurisprudência. Poderiam se prestar, mas, originalmente não o fazem. Estes institutos são medida de gestão de processos e servem para a replicação de decisões. A origem dos institutos, todavia, não impossibilita a alteração de suas finalidades, desde que baseados nas leis que os criaram, referências sobre a qualidade do paradigma eleito³¹ e sobre possibilidade de revisão da jurisprudência por eles consolidada³².

³¹ SILVA, Camila Feltrin da. *Aspectos polêmicos do julgamento de recursos repetitivos por amostragem*. 2012. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba. “O Poder Judiciário venha a valorizar mais o precedente, utilizando-o, desde sua elaboração até sua aplicação ao caso concreto, de maneira eficaz, afastando a noção de uma análise abstrata da lei que permanece distante do caso e simplesmente impõe sua aplicação. Caso contrário, tal instituto pode ocasionar efeitos opostos à intenção do legislador, transformando-se num potente gerador de recursividade”.

³² LEMOS, Bruno Espiñeira. *Recursos especiais repetitivos*. Curitiba: Letra da Lei, 2009: “Urge desse modo, que o legislador federal acrescente dispositivos à nova sistemática dos recursos repetitivos, tratando dos legitimados para propor a revisão, quando oportuna, de julgamento realizados sob sua metodologia, sugerindo-se, destarte, modelo semelhante àquele adotado pelo constituinte reformador diante da revisão de súmulas do Supremo Tribunal Federal (STF), com a redação conferida pela Emenda Constitucional 45/2004”.

O paradigma eleito, ou como temos dito, o recurso afetado, deve ter a situação fática bem delimitada, abrangente o suficiente da matéria jurídica discutida, estando o direito fundado em sua completude, de modo a permitir sua aplicação a número consideravelmente grande de casos similares.

O processo de revisão do precedente firmado deve ser aberto em via própria, de modo a inibir recursos incabíveis e garantir a possibilidade de mudança de decisões equivocadas ou não mais aplicáveis.

5. RESULTADO DA APLICAÇÃO DA REPERCUSSÃO GERAL E DOS RECURSOS REPETITIVOS COMO MEDIDAS DE GESTÃO DE PROCESSOS

A criação dos institutos da Repercussão Geral e Recursos Repetitivos como medida de gestão de processos é um avanço institucional. É uma das demonstrações de entendimento do Poder Judiciário como um prestador de serviços públicos, estando sua legitimidade vinculada ao seu desempenho operacional e sua eficiência administrativa³³. Como medida de gestão de processos os institutos tem alcançado a redução do volume de demandas enviadas aos tribunais superiores.

O Ministro Gilmar Mendes aponta dados expressivos que demonstram a importância da criação do instituto da Repercussão Geral:

este novo modelo já produziu efeitos expressivos na sua primeira fase de implantação, mediante os mecanismos de seleção dos processos representativos de controvérsia – nesta Corte e nos Tribunais de origem – sobrestamento de processos múltiplos e de análise da repercussão geral de 186 questões constitucionais. Ao compararmos a distribuição de processos nos seis primeiros meses do ano de 2007 com a distribuição, no mesmo período, deste ano, percebemos uma redução na ordem de 63,6% . Reduziu-se, também, o número de processos em tramitação em aproximadamente 29% nesse período.³⁴

³³ FALCÃO, Joaquim. O monopólio da justiça. *O Globo*, 26 jun. 1993, Justiça; e FALCÃO, Joaquim (Org.). *Invasões Urbanas: conflito de direito de propriedade*. 2. ed. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2008.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. AI nº 760.358 – QO/SE. Rel. Min. Gilmar Mendes. *DJe*, 19 fev. 2010

O Supremo Tribunal Federal reduziu substancialmente o número de processos distribuídos e, conseqüentemente, em tramitação, a partir da repercussão geral³⁵. Houve queda de cerca de 70% da distribuição em pouco mais de 5 anos. Todavia, apesar de afetação de inúmeros recursos, pouco mais de 25% foram julgados até o momento³⁶.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, à época da criação dos Recursos Repetitivos, a Ministra Nancy Andrighi³⁷ também ressaltou sua importância asseverando que o instituto abarca dupla função. Pacificação da matéria decidida, determinando a aplicação do entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça aos tribunais de todo o país e redução significativa do número de recursos em trâmite no próprio tribunal, ao restringir a subida de novos recursos especiais sobre o mesmo tema.

O Superior Tribunal de Justiça, em 2012, teve uma movimentação processual bastante volumosa, cerca de 295.102 processos novos que ingressaram no Tribunal, sendo destes 229.518 julgados e 204.667

³⁵ Dados fornecidos pelo Portal de Informações Gerenciais do Supremo Tribunal Federal.

Ano	Protocolados	Distribuídos	Julgados	Estoque
1980	9.555	9.308	9.007	722
1990	18.564	16.226	16.449	11.445
2000	105.307	90.839	86.138	118.368
2006	127.535	116.216	110.284	150.001
2007	119.324	112.938	159.522	129.623
2008	100.781	66.873	130.747	112.080
2009	84.369	42.729	95.524	100.634
2010	71.670	41.014	103.869	90.295
2011	59.581	35.476	90.607	67.395
2012	66.930	43.190	80.730	66.831

³⁶ Os dados informados pela Assessoria de Gestão Estatística do Supremo Tribunal Federal e estão atualizados até 31.12.2012.

³⁷ Relatório de gestão apresentado pelo Ministra Nancy Andrighi na 2ª Seção do Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/noticias/1864699/nancy-andrighi-apresenta-relatorio-de-gestao-da-segunda-secao>>.

baixados, mais de 430 recursos em repetitivos foram julgados em 2012, outros 97 aguardam decisão em 2013³⁸.

Os dados permitem dizer que os institutos postos como medida de gestão de processos são eficientes e servem à função de desafogamento dos tribunais superiores. Por outro lado, os tribunais superiores ainda não estão totalmente voltados à sua apreciação, a ensejar melhorias em sua aplicabilidade.

6. CONCLUSÃO

Há de fato um descompasso entre a criação e a aplicação dos institutos da Repercussão Geral e Recursos Repetitivos no que se refere à consolidação da jurisprudência. Como visto, os institutos foram concebidos como medida de gestão de processos, definidos para a replicação de uma decisão originariamente afeta aos sujeitos de um processo, a todos sujeitos em situação fática e jurídica similar.

No modo como foram concebidos, os institutos não se prestam à modificação ou consolidação da jurisprudência. Permitir a expansão de sua finalidade precípua, sem alteração do regramento legal e sem a previsão de procedimentos para a revisão, importa em desmedida insegurança jurídica, além da quase impossibilidade de reversão da decisão proferida e replicada, e, em última análise na potencialidade de aumento da interposição de recursos com vistas a seu afastamento.

REFERÊNCIAS

BRANT, Moema Barros. A repercussão geral das questões constitucionais e o acesso à jurisdição. In: *Direito Processual*. Belo Horizonte: PUC Minas, 2001. p. 48-60.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Aviso nº 466 de 2007. Disponível em: <www.camara.gov.br>.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Mensagem nº 341 de 2007. Disponível em: <www.camara.gov.br>.

³⁸ *Revista Consultor Jurídico*, 30 de dezembro de 2012.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 1.213-A de 2007 do Poder Executivo. Disponível em: <www.camara.gov.br>.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

BRASIL. Lei Complementar nº 80, de 12 de janeiro de 1994. Organiza a Defensoria Pública da União, do Distrito Federal e dos Territórios e prescreve normas gerais para sua organização nos Estados, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp80.htm>.

BRASIL. Senado Federal. Parecer nº 75, de 2006. Disponível em: <www.senado.gov.br>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. Recurso Especial nº 1.060.210/SC. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <www.stj.jus.br>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial nº. 1.230.957/RS. Relator Ministro Mauro Campbell. Disponível em: <www.stj.jus.br>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP 1.235.228/SE. Relator Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada do TRF da 3ª Região). Análise das notas taquigráficas da sessão de julgamento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça de 11 set. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AC 2.124-AgR/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Disponível em: <www.stf.jus.br>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AC 2.177 MC-QO-PE, Tribunal Pleno, Rel.ª Min.ª Ellen Gracie, *DJ*, 19 fev. 2009, p. 945.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação nº 4335-5/AC. Relator Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: <www.stf.jus.br>.

D'OLIVEIRA, Maria Christina Barreiros. Breve análise do princípio da isonomia. 2010. Disponível em: <http://institutoprocessus.com.br/2012/wp-content/uploads/2011/12/3_edicao1.pdf>.

DELGADO, José Augusto. Aspectos controvertidos da reforma do CPC-2006/2007. Repercussão geral, recursos repetitivos e súmula vinculante. *Revista Jurídica*, Porto Alegre, v. 57, n. 383, p. 11-44, set. 2009.

FALCÃO, Joaquim (Org.). *Invasões Urbanas: conflito de direito de propriedade*. 2. ed. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2008.

FALCÃO, Joaquim. O monopólio da justiça. *O Globo*, 26 jun. 1993

FALCÃO, Joaquim. Reforma será focada na demanda. *Valor Econômico*, 6 fev. 2007. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br>>.

FERRAZ, Roberto. A macrológica do Direito Econômico no Processo Civil. *Revista de Processo*, v. 33, n. 156, p. 357-374, fev. 2008.

FERRAZ, Roberto. A macrológica do Direito Econômico. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, v. 45, n. 142, p. 80-86, abr./jun. 2006.

FERRAZ, Roberto. O consumo, a concorrência, o mercado e as distorções da substituição tributária (para frente). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Grandes questões atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 359-379.

FERRAZ, Roberto. Virtudes e defeitos do sistema de recursos repetitivos e súmulas vinculantes praticados até agora. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2010, v. 14, p. 302.

LEMOS, Bruno Espiñeira. *Recursos especiais repetitivos*. Curitiba: Letra da Lei, 2009.

MEIRELES, Edilton. Dever de gestão processual adequada. *Revista Brasileira de Direito Processual*, Belo Horizonte, v. 19, n. 76, out./dez. 2011.

MORAES, Vânia Cardoso André de. Jurisdição administrativa: necessidade de adoção de um processo judicial público para legitimar o Estado Democrático de Direito. *Revista do Tribunal Regional Federal de Primeira Região*, n. 3, 2011.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Quatro paradigmas do Direito Administrativo pós-moderno*. Belo Horizonte: Fórum: 2008.

UNES, Paulo. Conceito de gestão e de gestor. 2006. Disponível em: <http://www.notapositiva.com/trab_professores/textos_apoio/gestao/01conc_gestao.htm>.

SILVA, Camila Feltrin da. *Aspectos polêmicos do julgamento de recursos repetitivos por amostragem*. 2012. Monografia (Graduação em

Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/31115/CAMILA%20FELTRIN%20DA%20SILVA.pdf?sequence=1>>.

WAMBIER, Tereza Arruda Alvim. Anotações do Congresso Brasileiro de Direito Processual Civil 2009. Disponível em: <www.os-constitucionalistas.com.br/anotações-do-congresso-brasiliense-de-direito-processual-civil-2009>.

Não Incidência do ICMS sobre o Serviço de Provimento de Acesso Prestado Conjuntamente com Serviço de Comunicação Via Internet Banda Larga

Daniela Silveira Lara¹
Manuela Britto Mattos²

I. INTRODUÇÃO

Neste artigo pretendemos abordar questão pertinente à incidência do ICMS sobre os serviços de provimento de acesso à Internet quando prestados juntamente com o serviço de comunicação via Internet banda larga. A questão da tributação pelo ICMS do serviço de provedor de acesso à Internet, quando prestado isoladamente, já foi pacificada pela jurisprudência conforme Súmula nº 334³ do STJ.

No entanto, a dúvida reside na prestação do serviço de provedor de acesso juntamente com o serviço de comunicação via Internet banda larga, principalmente após a entrada em vigor do novo Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) pela Resolução nº 614/2013 da Anatel, conforme será exposto a seguir.

¹ Sócia do escritório RV&LC Advogados. MBA em Finanças pelo IBMEC-MG. Pós-graduada em Direito de Empresa pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC/MG). Graduada em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Ex- Diretora da Associação Brasileira de Estudos Tributários das Empresas de Telecomunicações (ABETEL), da qual é associada.

² Graduada em Direito e pós-graduada em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

³ Súmula 334 do STJ: “*O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet*”.

1.1 A Internet no Brasil e o Serviço de Provedimento de Acesso à Internet

A Internet foi introduzida no Brasil a partir de 1989 para utilização em âmbito acadêmico. Com a criação da Rede Nacional de Pesquisas (RNP) pelo Ministério de Ciência e Tecnologia, iniciou-se a criação de uma estrutura para disponibilização dos serviços de Internet no país, bem como a divulgação desses serviços, na época restritos à comunidade acadêmica.

Nesse contexto, foi criado o *backbone* RNP, que interligava instituições educacionais à Internet. O *backbone*, cuja tradução para o português é “espinha dorsal”, desempenhava exatamente esse papel de infraestrutura essencial para a viabilização e sustentação da comunicação via Internet, permitindo o envio e recebimento de informações e mensagens entre os usuários.

Em 1995, a Embratel iniciou a exploração comercial da Internet por meio da montagem de um *backbone* paralelo ao da RNP, que oferecia serviços de conexão a empresas privadas através de linhas discadas. Na qualidade de provedora de *backbone*, a Embratel detinha a titularidade dos meios que permitiam a comunicação via Internet.

Apesar de a provedora de *backbone* realizar o efetivo transporte de dados, fazia-se necessária, também, a atividade de provimento de acesso à Internet, para que os usuários individuais pudessem receber um número de IP (*Internet Protocol*) e, por meio deste, ingressar na rede.

O serviço de provimento de acesso à Internet era prestado por empresas diversas, que tinham à sua disposição um mercado em ascensão, ao passo que o *backbone* da Internet, nacional e internacional, era pertencente a algumas empresas como a Embratel e a Intelig, qualificadas pela Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL) como prestadoras do Serviço de Transporte de Telecomunicações (SRRT).

Por meio da Norma nº 04/95, aprovada pela Portaria do Ministro das Comunicações nº 148, de 31.05.1995, regulamentou-se que os usuários que pretendessem acessar a Internet (pelo provedor de *backbone* de rede pública) teriam que contratar um provedor de acesso. Destaque-se que referida Norma é anterior à própria criação da ANATEL, ocorrida em 1997.

Os provedores de acesso à Internet desempenhavam papel essencial nesse contexto da Internet discada, na qual os dados eram transmitidos, em resumo, da seguinte maneira: o usuário individual, por meio de serviço de provimento de acesso, recebe um número IP; com esse IP, o provedor de acesso conecta, via roteadores, o usuário ao *backbone*; o *backbone*, por sua vez, transmite a mensagem enviada pelo usuário, efetivando, assim, o serviço de telecomunicação.

Nesse ponto, fica muito claro que os provedores de *backbone* são os prestadores de serviço de telecomunicação, ao passo que os provedores de acesso à Internet apenas desempenham função adicional àquele serviço.

É justamente o que consta da já referida Norma nº 04/95, que traz os seguintes conceitos:

- b) Serviço de Valor Adicionado: serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações;
- c) Serviço de Conexão à Internet (SCI): nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado, que possibilita o acesso à Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informações;
- d) Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI): entidade que presta o Serviço de Conexão à Internet;

Como será detalhado mais adiante, atualmente a jurisprudência se encontra consolidada no sentido de que os provedores de acesso são serviços de valor adicionado, não se confundindo com o serviço de telecomunicação propriamente dito.

Antes, porém, cumpre ressaltar que, nos últimos anos, as empresas que prestam exclusivamente o serviço de provedor de acesso à Internet vêm perdendo bastante espaço no mercado, frente ao crescimento da conexão via banda larga, na qual a transmissão de dados é possível por meios mais rápidos – como ondas de rádio, satélite e cabo de TV –, além da linha telefônica. No caso da Internet fixa disponibilizada por empresas de TV por assinatura e da Internet móvel, via *smartpho-*

nes, por exemplo, a conexão à Internet é feita diretamente pela própria empresa de telecomunicação.

Ao contratar um serviço de conexão via banda larga, o objetivo principal do usuário é obter um acesso mais rápido à Internet, e o provedor de acesso, nessa situação, acaba assumindo papel secundário na visão do consumidor. Assim, muitas empresas oferecem o provimento de acesso à Internet dentro de um mesmo “pacote” de serviços, ainda que se trate de prestações distintas. A receita relevante dessas empresas decorre, portanto, da prestação do serviço de telecomunicação via banda larga, e não da prestação do serviço de provimento de acesso à Internet.

A conexão via banda larga é oferecida por operadoras que possuem licença de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), regulado pela ANATEL e formalizado entre a prestadora e o assinante.

Recentemente, a ANATEL aprovou importante alteração referente à contratação de provedor de acesso na utilização de banda larga fixa (prestada junto com o serviço de telefonia fixa, também chamada de ADSL), que deixou de ter caráter obrigatório. A necessidade de contratação de serviço de provedor de acesso permanece apenas em relação à Internet discada, por limitações técnicas desse tipo de conexão.

A referida alteração foi promovida pela Resolução nº 614, de 28 de maio de 2013, que será analisada mais adiante.

De qualquer maneira, as mudanças decorrentes da velocidade das inovações digitais ainda não esvaziaram a relevância dos provedores de acesso no contexto da prestação do serviço de telecomunicação, sendo de significativa importância o exame da incidência do ICMS no serviço de provimento de acesso à Internet quando prestado conjuntamente com o serviço de conexão via banda larga, especialmente face à nova regulamentação trazida pela ANATEL.

2. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO E INCIDÊNCIA DO ICMS

O serviço de telecomunicação encontra-se definido na Lei nº 9.472/1997 – a Lei Geral de Telecomunicações (LGT) – em seu artigo 60, § 1º, *in verbis*:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

O artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, por sua vez, define o serviço de comunicação como hipótese de incidência tributária do ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

[...]

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

A Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 2º, inciso III, reproduz a previsão constitucional de incidência do ICMS, além de reiterar a definição trazida pelo artigo 60, § 1º, da LGT:

Art. 2º O imposto incide sobre:

[...]

III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Nos termos da legislação transcrita acima, observa-se que é a junção onerosa dos elementos (i) emissor; (ii) receptor; (iii) meio físico para transmissão; e (iv) mensagem que resulta na comunicação sujeita à incidência do ICMS.

É o caso, por exemplo, do provedor de *backbone*, que possui um meio físico por meio do qual o emissor transmite sua mensagem ao receptor.

Já o provedor de acesso à Internet não disponibiliza esse suporte físico indispensável à comunicação entre emissor e receptor. Logo, não realiza serviço de telecomunicação. Isso porque o provedor de acesso, na verdade, constitui serviço de valor adicionado, ou seja, apenas agrega utilidade relacionada ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações, não viabilizando a comunicação propriamente dita.

Em situação similar encontram-se os serviços suplementares e facilidades adicionais, que apenas modificam ou suplementam um serviço de telecomunicação, não podendo ser oferecidos isoladamente, na medida em que não representam um fim em si mesmo. Como exemplo desses serviços suplementares é possível citar o bloqueio de chamadas; chamada em espera; identificador de chamadas; correio de voz, dentre outros.

Merecem referência, ainda, os serviços preparatórios ao serviço de comunicação que possibilitam a sua prestação, mas que com ele não se confundem. É o caso dos serviços de habilitação e assinatura.

O fato é que o serviço de telecomunicação possui contornos nítidos, que não podem ser ampliados a fim de abarcar condutas não previstas na hipótese de incidência do imposto. Em outras palavras, tendo em vista que os serviços de valor adicionado, serviços suplementares e adicionais, e serviços preparatórios não constituem fato gerador do ICMS, deve ser afastada qualquer pretensão de tributá-los como tal.

Foi exatamente nesse sentido que se consolidou a jurisprudência pátria, merecendo destaque, especialmente, a questão do serviço de valor adicionado desempenhado pelos provedores de acesso à Internet.

3. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO E A JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA ACERCA DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS

A definição de serviço de valor adicionado é trazida pela LGT em seu artigo 61, ressaltando-se que este não se confunde com serviço de telecomunicações, conforme o § 1º do mesmo dispositivo legal:

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

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

Verifica-se que esse conceito coincide com aquele prescrito na Norma nº 04/95, aprovada pela Portaria nº 148/95 do Ministro das Comunicações:

b) Serviço de Valor Adicionado: serviço que acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações, meios ou recursos que criam novas utilidades específicas, ou novas atividades produtivas, relacionadas com o acesso, armazenamento, movimentação e recuperação de informações;

Analisando-se as características do serviço provimento de acesso à Internet, observa-se que estas se identificam com os elementos definidores do serviço de valor adicionado. Afinal, o provedor de acesso efetivamente “*acrescenta a uma rede preexistente de um serviço de telecomunicações [...] recursos que criam novas utilidades específicas, [...] relacionadas com o acesso [...] de informações;*”.

Nessa esteira, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificou o entendimento no sentido da não incidência do ICMS sobre o serviço oferecido pelos provedores de acesso à Internet, tendo em vista que distinto daquele prestado pelas operadoras de telecomunicações.

Dentre as diversas decisões proferidas nesse sentido, vale destacar o EREsp nº 456.650/PR⁴, no qual o Tribunal consignou expressamente que:

⁴ “*EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. SERVIÇO PRESTADO PELOS PROVEDORES DE ACESSO À INTERNET. ARTIGOS 155, II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E 2º, II, DA LC N. 87/96. SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO. ARTIGO 61 DA LEI N. 9.472/97 (LEI GERAL DE TELECOMUNICAÇÕES). NORMA N. 004/95 DO MINISTÉRIO DAS COMUNICAÇÕES. PROPOSTA DE REGULAMENTO PARA O USO DE*

o serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet cuida, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações que lhe dá suporte para viabilizar o acesso do usuário final à Internet, por meio de uma linha telefônica.

Em face das reiteradas decisões expondo esse posicionamento, o STJ acabou por sumular o entendimento consagrado pela Corte:

Súmula 334/STJ: O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet.

Com relação à não incidência do ICMS sobre os serviços suplementares, o STJ também já se manifestou em sede de Recurso Especial representativo de controvérsia:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS SOBRE HABILITAÇÃO, LOCAÇÃO DE APARELHOS CELULARES E ASSINATURA (ENQUANTO CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO). SERVIÇOS SUPLEMENTARES AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. 'FACILIDADES ADICIONAIS' DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR. SÚMULA 07 DO STJ. ART. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. Os serviços de habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura (enquanto sinônimo de contratação do serviço de comunicação), cadastro de usuário e equipamento, entre outros serviços, que configurem atividade-meio ou serviços suplementares, não sofrem a incidência do ICMS. (Precedentes: REsp 945037/AM, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 03/08/2009; REsp 666.679/MT, Rel. Ministro Teori Zavascki, DJe 17/12/2008; REsp 909.995/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJe 25/11/2008; REsp 1022257/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 17/03/2008) REsp 703695 / PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 20/09/2005; REsp 622208 / RJ, Rel. Min. Cas-

SERVIÇOS E REDES DE TELECOMUNICAÇÕES NO ACESSO A SERVIÇOS INTERNET, DA ANATEL. ARTIGO 21, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. NÃO-INCIDÊNCIA DE ICMS". (BRASIL. STJ. Primeira Seção. EREsp nº 456.650/PR. Rel. Min. José Delgado. Rel. para acórdão Min. Franciulli Netto. DJ, 20 mar. 2006, p. 181).

tro Meira, DJ 17/05/2006; REsp 418594 / PR, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 21/03/2005; RMS 11368 – MT, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ 09/02/2005). [...].

(BRASIL. STJ. Primeira Seção. REsp 816.512/PI. Rel. Min. Luiz Fux. *DJe*, 01 fev. 2010)

São igualmente reiteradas as decisões que afirmam a não incidência do imposto em tela também sobre as atividades preparatórias ao serviço de telecomunicação, entre as quais se pode destacar o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. CONVÊNIO 69/98. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, ART. 2º, II. ATIVIDADES PREPARATÓRIAS. NÃO-INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. A jurisprudência do STJ é no sentido de que não há incidência de ICMS sobre pagamentos relativos a atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação (REsp: 402.047/MG, 1ª T., Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 09.12.2003; REsp 601056/BA, 1ª T., Min. Denise Arruda, DJ de 03/04/2006; REsp 796177/MG, 2ª Turma, Min. Herman Benjamin, DJ de 08.02.2008).

2. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.”

(BRASIL. STJ. Primeira Turma. REsp 666.679/MT. Rel Min. Teori Albino Zavascki. *DJe*, 17 dez. 2008)

Desse modo, resta demonstrado que a jurisprudência do STJ encontra-se consolidada a respeito do fato de que os serviços de valor adicionado – entre os quais se encontra o provimento de acesso à Internet –, e os serviços preparatórios e suplementares ao de telecomunicação, não constituem fato gerador do ICMS. Ou seja, para o STJ, o serviço de comunicação tributável pelo ICMS deve ser considerado *stricto sensu*, com a exclusão dos elementos que estão fora de seu conceito restrito.

Destaque-se que a circunstância de a jurisprudência acima ter sido proferida no contexto da Internet discada não impede que se chegue às mesmas conclusões acerca da não incidência do ICMS sobre os aludidos serviços de valor adicionado, preparatórios e suplementares quando prestados no âmbito da Internet banda larga.

Além disso, a não incidência em questão permanece válida mesmo nas hipóteses em que um mesmo contrato de prestação de serviços abarca os serviços de valor adicionado, preparatórios ou suplementares adicionalmente ao próprio serviço de telecomunicação.

Nesse ponto, em vista das alterações trazidas pela ANATEL em sua Resolução nº 614, de 28 de maio de 2013, merece análise mais detalhada a prestação de serviços de valor adicionado e de telecomunicação realizada de forma conjunta.

4. A PRESTAÇÃO CONJUNTA DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO E DE PROVIMENTO DE ACESSO À INTERNET

Como já informado anteriormente, por meio da Norma nº 04/95, aprovada pela Portaria do Ministro das Comunicações nº 148/95, foi instituída a obrigatoriedade de contratação de um provedor de acesso para conexão à Internet por meio de linha telefônica fixa pela Rede Pública.

Para os serviços de conexão via Internet discada, realmente se fazia necessária, por exigência técnica, a presença de um provedor de acesso. Contudo, com a evolução para a Internet banda larga, a obrigatoriedade trazida pela Norma nº 04/95 foi mantida por razões alheias à tecnologia, tendo em vista que a própria prestadora do serviço de telecomunicação possui condições práticas para permitir o acesso do usuário à rede, prescindindo da atividade do provedor de acesso.

Destaque-se, ainda, que a obrigatoriedade refere-se apenas à conexão por linha telefônica fixa por Rede Pública, não se aplicando a outros meios, como a conexão via satélite ou cabo de TV. A telefonia móvel celular, que utiliza bastante a tecnologia chamada de “terceira geração”, também oferece o serviço de telecomunicação sem o provedor de acesso.

Contudo, mesmo nesse cenário são muitas as empresas que ainda hoje prestam conjuntamente os serviços de telecomunicação e de provimento de acesso à Internet, situação que merece algumas considerações.

Primeiramente, vale destacar que a prestação conjunta dos dois serviços em pauta não ilide o fato de que o provimento de acesso

à Internet não constitui hipótese de incidência do ICMS. Em outras palavras, o fato de uma operadora prestar para o mesmo cliente os serviços de telecomunicação e de provimento de acesso à Internet não implica que ambos estarão sujeitos a uma tributação única. Efetivamente, o serviço de telecomunicação será regularmente tributado, em consonância com o artigo 155, II, da Constituição Federal e o artigo 2º, inciso III da Lei Complementar nº 87/96, ao passo que o provimento de acesso ficará além do alcance da incidência tributária, por força de sua qualidade de serviço de valor adicionado.

Nesse contexto, ao prestar ambos os serviços sobre uma mesma base contratual, é imprescindível que o correspondente contrato seja redigido de modo a distinguir claramente o serviço de telecomunicação do provedor de acesso.

Além disso, os serviços devem ser igualmente separados em faturas distintas e cobrados de forma estruturada, de maneira que não resembram dúvidas acerca dos custos envolvidos em cada um deles. A rigor, os valores referentes ao serviço de telecomunicação são significativamente superiores aos montantes envolvidos na prestação do provimento de acesso. Qualquer desequilíbrio nesse sentido pode sugerir a ocorrência de fraude, comportamento sujeito à imposição de multas elevadas pelo Fisco.

Com efeito, tendo em vista que os serviços de provimento de acesso não são tributados pelo ICMS, a sua prestação conjunta com os serviços de telecomunicação – estes sim, fatos geradores do imposto – deve ser consubstanciada em documentação o mais transparente possível, a fim de que qualquer espécie de questionamento possa ser esclarecida sem a necessidade de grande aprofundamento técnico/contábil.

Ao adotar a referida conduta, as empresas que prestavam os serviços em comento de forma conjunta podiam se resguardar, de modo seguro, contra eventuais autuações fiscais.

Contudo, com a edição da Resolução nº 614, de 28 de maio de 2013, a ANATEL realizou importante alteração na regulamentação do assunto, implicando no surgimento de novo risco a ser enfrentado pelas empresas que oferecem conjuntamente os serviços de telecomunicação e de provimento de acesso.

A Resolução nº 614/2013 aprovou o novo Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), revogando a Resolução nº 272/2001, que veiculava o regulamento anterior.

Nos termos da regulamentação revogada, o conceito de SCM era definido nos seguintes moldes:

Art. 3º O Serviço de Comunicação Multimídia é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, no regime privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, utilizando quaisquer meios, a assinantes dentro de uma área de prestação de serviço.

Por meio da nova Resolução, esse conceito foi alterado, de modo a incluir o provimento de acesso à Internet na definição de SCM:

Art. 3º O SCM é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, no regime privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, **permitindo inclusive o provimento de conexão à internet, utilizando quaisquer meios**, a Assinantes dentro de uma Área de Prestação de Serviço.

Na Análise nº 304/2013-GCMB, pela qual o Conselheiro Relator Marcelo Bechara propôs a aprovação da nova Resolução, afirma-se que “*a mediação do acesso à banda larga por meio de um segundo ente caracterizado pela conexão à internet apresenta-se como peculiaridade do Brasil*”, sendo tal característica é tida como prejudicial ao andamento da simplificação regulatória do setor, “*num contexto em que os serviços de telecomunicações apresentam-se cada vez mais convergentes*”.

Observa-se que o Relator critica abertamente a exigência de provimento de acesso para a prestação do serviço de telecomunicação via Internet banda larga. Além disso, ele informa que a Secretaria de Telecomunicações do Ministério das Comunicações encaminhou à Anatel, por meio de Nota Técnica, solicitação de providências com vistas à revisão da Norma nº 04/95⁵, o que foi devidamente aprovado pelo Parecer competente.

⁵ “5.57. Ante tal recomendação, a Secretaria de Telecomunicações do Ministério das Comunicações encaminhou à Anatel, por meio do Ofício nº 52/2011/STE

O Relator complementa consignando o seguinte:

5.59. De se ver que o citado Parecer exara o entendimento de que o SCI, em relação à internet em banda larga (compreendidas aqui os acessos não discados) teria deixado de ser um SVA para agregar a definição de uma modalidade de serviço de telecomunicações, a exemplo do SCM.

5.60. Considero, de outro lado, que não é aconselhável a revogação da Norma 4/95, uma vez que o PSCI continua prestando conexão à internet por meio das redes STFC. De igual modo, a possibilidade de provimento do serviço de conexão à internet por meio da rede SCM não deve impedir, a meu ver, a manutenção de atividades exclusivas do Provedor, o que geraria o risco de eliminação de agentes eficientes e inovadores nesse mercado.

[...]

5.66. Desse modo, quanto ao serviço de conexão à internet, acredito que a premissa da Anatel de atualizar a regulamentação do SCM às novas condições de mercado não exige a completa absorção do papel do PSCI, mas apenas adequação à possibilidade de, no mínimo, dois cenários importantes. O primeiro caracterizado por um agente que presta exclusivamente o serviço de conexão à internet, optando por atuar apenas como um PSCI. E o segundo que opta por oferecer serviços mais abrangentes, no caso a oferta de SCM delimitada de forma tal que, além da simples capacidade de transmissão de dados, oferta também o acesso à rede mundial de computadores.

Pelo trecho acima, verifica-se que a fundamentação para a alteração trazida pela Resolução nº 614/2013 em seu artigo 3º, quanto à inclusão do provimento de acesso à Internet na definição de SCM,

-MC, de 27/07/2011 (fl. 448), a Nota Técnica/MC/STE/DESUT/nº 27/2011 (fls. 448/455), que concluiu ser conveniente oficial a Agência a fim de solicitar providências para a revisão da Norma nº 4/95, cabendo a análise de dois cenários alternativos:

- *Exigência de intermediação do PSCI apenas para a conexão mediante acesso discado, dispensando-se a sua participação nas demais formas de acesso, como é o caso do acesso dedicado; ou*
- *Caracterização de toda a atividade de conexão à internet como sendo inerente ao serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, absorvendo-se, assim, a figura do PSCI'.*

seria no sentido que os provedores de acesso teriam deixado de ser um serviço de valor adicionado para se agregar ao conceito do próprio serviço de telecomunicação.

Contudo, tal circunstância ocorreria apenas em relação àquelas empresas que prestam os serviços de telecomunicação e de provimento de acesso conjuntamente, enquanto os provedores de acesso que apenas desempenham essa atividade manteriam sua natureza de serviço de valor adicionado. Em função da existência desses últimos, inclusive, que permanece válida e vigente a Norma nº 04/95.

Assim, nos termos dessa nova Resolução, nas hipóteses da aludida prestação conjunta de serviços, o provimento de acesso à Internet não poderá mais ser considerado serviço de valor adicionado, uma vez que passou a integrar o próprio conceito de SCM, razão pela qual, portanto, deverá considerado um serviço de telecomunicação.

Diante desse novo cenário, tudo indica que os Fiscos Estaduais pretenderão tributar o provimento de acesso à Internet como serviço de telecomunicação, quando prestado juntamente com o SCM.

Inclusive, da própria Análise nº 304/2013-GCMB consta a expressa preocupação de evitar-se que a prestação conjunta dos serviços de telecomunicação e de provimento de acesso dê azo a fraudes envolvendo o apontamento dos valores referentes a cada um dos serviços, tendo em vista que apenas um deles está sujeito à tributação:

5.67. Relembro, por fim, que, além de gerar duplicidade de meios para a conexão à internet, a soma SCM e PSCI pode se apresentar como uma janela para manobras tributárias. A NOTA TÉCNICA/MC/STE/DESUT/Nº 27/2011, contida nos presentes autos e acima citada, destaca o tema:

No modelo atual, segundo a jurisprudência majoritária, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) somente é cobrado dos prestadores de serviços de telecomunicações. Já o SCI, por ser considerado SVA, não sofre incidência do ICMS. Com relação a esse serviço, há uma discussão sobre a possibilidade, ou não, de recolhimento de Imposto sobre Serviços (ISS), já que ele não está dentre aqueles elencados na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. (fl. 453).

Ocorre que, ao pretender modificar a natureza do serviço de provimento de acesso à Internet – reconhecidamente um serviço de valor adicionado –, na hipótese de prestação conjunta com o SCM, entendemos que a Resolução nº 614/2013 extrapolou sua competência.

Como já visto anteriormente, o artigo 61, § 1º, da Lei nº 9.472/1997 (LGT), é claro ao diferenciar serviço de valor adicionado de serviço de comunicação, estabelecendo expressamente que estes não se confundem. Paralelamente, verifica-se que há Súmula do STJ reconhecendo que o serviço de provimento de acesso à Internet não está sujeito à incidência do ICMS, por força de sua natureza de serviço de valor adicionado.

Adicionalmente, verificando-se que a Norma nº 04/95 não foi revogada, permanece válido o conceito de SCI que o relaciona diretamente com serviço de valor adicionado:

c) Serviço de Conexão à Internet (SCI): nome genérico que designa Serviço de Valor Adicionado, que possibilita o acesso à Internet a Usuários e Provedores de Serviços de Informações;

Portanto, não poderia a Anatel, por meio de simples Resolução, alterar a natureza jurídica do serviço de provimento de acesso, ainda que em situações específicas, especialmente se tendo em vista que tal alteração implica no surgimento de nova hipótese de incidência tributária: a prestação de serviço de provimento de acesso quando prestado em conjunto com SCM.

Veja-se que o artigo 110⁶, do CTN, determina que sequer por lei tributária podem ser alterados conceitos e formas de direito privado, resultando em exigência tributária excedente à competência delimitada da Constituição Federal ou na legislação. Logo, tampouco simples Resolução da Anatel tem condão de promover tal alteração conceitual, a fim de alcançar fato não previsto na hipótese de incidência do ICMS.

⁶ “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”.

Assim, entendemos que o artigo 3º da nova Regulamentação do SCM viola o princípio da estrita legalidade tributária, consagrado no artigo 150, inciso I⁷, da Constituição Federal, bem como o artigo 61, §1º, da LGT.

Desta forma, entendemos que mesmo após o novo Regulamento do SCM, o serviço de provimento de acesso prestado conjuntamente com o serviço de telecomunicação, mantém sua natureza jurídica de serviço de valor adicionado não passível de tributação pelo ICMS.

5. CONCLUSÕES

- O serviço de provimento de acesso à Internet serve para identificar o usuário da Internet na rede via endereço IP e rotear as informações interligando-o ao *backbone* de uma empresa prestadora do serviço de telecomunicação, possuindo natureza de serviço de valor adicionado que não se confunde com o serviço de comunicação;
- O Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que o serviço de provimento de acesso à Internet é serviço de valor adicionado não sujeito à incidência do ICMS-comunicação (Súmula 334);
- De acordo com o Novo Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), Resolução nº 614/2013 da Anatel, o serviço de provimento de acesso à Internet prestado conjuntamente com o serviço de comunicação passaria a ter natureza jurídica do próprio serviço de comunicação, posto que absorvido por este;
- Entendemos que a Resolução da Anatel não tem competência para alterar a natureza jurídica de serviço de valor adicionado do serviço de provimento de acesso à Internet, mesmo quando prestado conjuntamente com o serviço de comunicação via Internet banda larga;

⁷ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”;

- Assim, o serviço de provimento de acesso à Internet, por possuir natureza jurídica de serviço de valor adicionado, mesmo quando prestado conjuntamente com o serviço de comunicação, e desde que observada a razoabilidade de sua cobrança e da separação dos custos e valores de ambos os serviços, não deve ser tributado pelo ICMS.

Stock Options: Análise sob Ótica Previdenciária e Tributária

Danielle Victor Ambrosano ¹

Tathiana de Souza Pedrosa Duarte ²

I. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O presente trabalho tem como objetivo analisar o tratamento previdenciário e tributário dispensado aos contratos de opções de ações, tradução literal da expressão inglesa *stock options*, com base na interpretação da legislação de regência, bem como nas últimas decisões proferidas sobre o tema (que envolvem a questão previdenciária) nas esferas administrativa e judicial.

Conforme se abordará detalhadamente a seguir, as *stock options* constituem contratos firmados entre sociedades por ações (abertas ou fechadas) e seus empregados, administradores ou fornecedores, como forma de recompensá-los pelo cumprimento de determinadas metas (aumento de receita, mercado, corte de custos aliado à lucratividade, entre outras) e, por outro lado, estimulá-los a estarem mais comprometidos com os resultados da companhia.

Nesses contratos é apresentada aos beneficiários (empregados, administradores ou fornecedores) a opção de compra das ações da empresa de capital aberto ou fechado, por valores previamente estipulados e geralmente inferiores ao preço de mercado, ou por um

¹ Diretora do Instituto Mineiro de Direito Tributário – IMDT. Pós-graduada em Direito Tributário pelo IBET. Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC/MG).

² Pós-graduada MBA em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduada em Direito pela Fundação Mineira de Educação e Cultura (FUMEC).

preço fixado para um determinado período de tempo antecipadamente acordado (chamado *vesting* ou *expiration date*). O beneficiário, ao adquirir essas ações, terá a opção de aliená-las ou mantê-las sob sua titularidade, tornando-se um dos acionistas da empresa. Assim, o ganho decorrente da aquisição da ação revela-se contingente, pois dependerá da valorização do título no mercado.

Veja-se que nesses contratos o empregado ou outro beneficiário poderá não auferir o benefício econômico pretendido, de modo que, num primeiro momento, o que se tem é apenas uma expectativa de direitos, que irá se concretizar, muitas vezes, após o período de *vesting* e em caso de rentabilidade das ações da companhia junto ao mercado de capitais.

Os referidos contratos de *stock options* começaram a despontar no Brasil a partir da década de 90, como forma de retenção de talentos pelas empresas (geralmente esses contratos são direcionados a funcionários de elevados cargos), como também no intuito de dividir os riscos da atividade econômica entre os seus empregados, administradores e/ou fornecedores. Assim, devido a recente utilização do instituto entre as empresas sediadas no país, a legislação pátria ainda se apresenta incipiente na disciplina da matéria, dando ensejo a um quadro de patente insegurança jurídica, principalmente no que se refere ao tratamento tributário e previdenciário a ser dispensado pelas autoridades fiscais e pelo Poder Judiciário, em caso de resolução de conflitos.

Em meio a esse cenário, o presente trabalho pretende abordar, sem a pretensão de esgotar a análise do tema, a natureza jurídica das *stock options* e o regramento legislativo dispensado ao referido instituto no ordenamento jurídico pátrio, bem como apresentar as principais controvérsias tributárias e previdenciárias que permeiam a questão, e que já começaram a despertar o surgimento de alguns precedentes judiciais e administrativos acerca da tributação envolvida nesses contratos, em relação às pessoas jurídicas.

Por fim, se concluirá que, diante da escassez de normas específicas, as decisões apresentadas sobre o tema convergem para uma análise mais casuística dos contratos, atraindo o estudo sobre a natureza jurídica do instituto e consequente aplicação das normas tributárias (e aí se

sobressaem aquelas de natureza previdenciária) de maneira pontual, o que desperta a atenção dos empresários para a grande importância de se estudar cautelosamente a implementação do plano de opção de ações, a fim de evitar riscos e contingências em prejuízo da companhia.

2. PREVISÃO LEGAL DAS STOCK OPTIONS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Tem sido cada vez mais frequente o número de empresas que outorgam aos seus funcionários a possibilidade de aquisição de suas ações por meio dos contratos de *stock option*. Estudos realizados no Brasil apontam que, “até o ano de 2009, 133 planos de remuneração por meio de opções de ações haviam sido aprovados por 117 companhias de capital aberto”³.

Ao discorrer acerca do referido contrato, o Professor Marcos André Vinhas Catão (2006) afirma⁴ que

os *planos de stock options* são, via de regra, um estímulo ao empregado, administrador ou até a fornecedores, adjeto a uma relação contratual preexistente. Sua finalidade é recompensar financeiramente o beneficiário mediante a atribuição de participação no capital da empresa, sempre que o desempenho de sua função, serviço ou labor venha acompanhado do atingimento de metas desde uma ótica empresarial.

A Comissão de Valores Mobiliários, por meio do Ofício Circular/CVM/SNC/SEP nº. 01/2007⁵, especificamente no item 25.3, definiu o plano de opção de ações nos seguintes termos

³ DIAS, Warley de Oliveira. *Remuneração variável nas empresas brasileiras: estudo de determinantes da utilização de stock options*. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte. Disponível em: <http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/bitstream/handle/1843/BUOS-8GDMEF/dissertacao_warley_de_oliveira_dias.pdf?sequence=1>. Acesso em: 18 ago. 2013.

⁴ CATÃO, Marcos André Vinhas. Tributação de stock options. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 127, abr. 2006, p. 57-58.

⁵ COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Ofício-circular CVM -SNC-SEP n. 1 de 2007. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/atos/>>

Na configuração mais comum, a opção de ações dá ao empregado o direito de comprar um certo número de ações da companhia a um preço fixo por um certo número de anos. O preço pelo qual a opção é concedida é usualmente o preço de mercado na data em que as opções são concedidas. A lógica deste benefício é a expectativa que o preço das ações subirá e os empregados poderão comprá-la pelo exercício (compra) a um preço mais baixo que foi referenciado no momento da concessão e vendê-lo pelo preço corrente do mercado, por exemplo.

A concessão de ações aos empregados é considerada uma forma flexível de remuneração que pretende atrair e motivar os empregados concedendo uma parte do futuro crescimento da companhia. Essa forma também faz sentido para companhias abertas que pretendem manter uma forma contínua de remuneração e participação dos empregados na administração da companhia.

Assim, as *stock options* possibilitam aos seus beneficiários que exerçam a opção de compra das ações de uma companhia de capital aberto ou fechado a que estejam vinculados (na condição de empregados, por exemplo), geralmente após um período pré-determinado e quando o mercado apontar para uma valorização no preço dessas ações, podendo vendê-las posteriormente para a aferição de lucro.

Cumprе destacar que, conforme mencionado pela CVM no Ofício acima referido, a principal função das *stock options* é a de retenção de bons empregados na empresa, principalmente porque, ao aderirem a tais planos, estes funcionários precisarão aguardar um período de carência para exercer o direito de compra das ações. Dessa forma, nesse período de espera e expectativa de direito, para o seu próprio benefício o empregado se comprometerá mais com os negócios da empresa, dedicando-se de modo mais acentuado às suas atividades na busca de resultados positivos, já que o sucesso da companhia contribuirá para a valorização das ações que serão posteriormente adquiridas.

Existem diversos tipos de contratos de *stock options*, os quais o Professor Oscar Valente Cardoso (2012)⁶ buscou dividir em cinco

ofícios/OFICIO-CIRCULAR-CVM-SNC-SEP-01_2007.asp>. Acesso em: 18 ago. 2013.

⁶ CARDOSO, Oscar Valente. Contribuições previdenciárias e verbas controversas: *stock options*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 198, mar. 2012, p. 110-111.

principais grupos, quais sejam: a) as *stock options* em sentido estrito, que se referem à opção de compra das ações pelos beneficiários após um lapso temporal previamente estipulado; b) as *restricted stocks*, que são contratos que possuem regras mais restritas para sua fruição, tais como a permanência do beneficiário a um período mínimo da empresa ou após um percentual mínimo de valorização das ações; c) *phantom stocks*, segundo as quais não há aquisição das ações pelo beneficiário, mas sim a entrega da quantia correspondente a estas ações no final do período de carência; d) as *stock appreciation rights*, que se relacionam ao direito do beneficiário ao recebimento da parte relativa à valorização da ação, não compreendendo o recebimento da cotação total e, por fim, e) os planos de desempenho, que vinculam o pagamento, além do valor da ação, a outro índice de desempenho da companhia, como número de vendas por exemplo.

No ordenamento jurídico brasileiro, a permissão para a instituição das *stock options* pelas sociedades por ações está prevista no art. 168, §3º Lei n.º 6.404/1976. Pela leitura do referido artigo, verifica-se que a possibilidade de concessão do benefício deve estar prevista no estatuto social da companhia, com limitações para o capital autorizado, e de acordo com a aprovação da assembleia geral, sendo a outorga da opção de compra de ações realizadas somente aos seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços diretamente à empresa ou a sociedade sob seu controle.

Note-se que a legislação não especifica como será disposto o referido plano de opção de ações, podendo a empresa estipulá-lo conforme bem lhe aprouver.

Além da Lei de Sociedades por Ações (Lei n.º 6.404/1976), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) trata da matéria por meio da Instrução Normativa n.º 390/2003, que regulamenta a concessão das opções de ação por empresas de capital aberto. Ademais, sobre a questão a CVM apresentou a Deliberação n.º 371/2000, na qual determina a divulgação de informações sobre as opções de ação nas demonstrações contábeis da empresa, acerca da sua natureza e condições, a política contábil adotada e a quantidade e o valor pelos quais as ações foram emitidas.

Com base nos breves apontamentos acima, passa-se à análise da natureza jurídica do instituto, bem como das controvérsias previdenciárias e tributárias surgidas a partir da intensificação de sua utilização no país.

3. NATUREZA JURÍDICA: CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS E PREVIDENCIÁRIAS

3.1 A Questão Previdenciária

Para a correta análise da natureza jurídica do contrato de *stock options* e verificação da incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração, primeiramente é necessário definir a base de incidência desses tributos.

A competência para a instituição das contribuições encontra-se na alínea “a”, do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal:

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

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

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

A Lei nº 8.212/1991, por sua vez, ao instituir as contribuições previdenciárias para o empregador e para o empregado trouxe qual seria a sua base de incidência:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os

adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

[...]

III – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

Dessa forma, a base de incidência das contribuições encontra-se legalmente definida como sendo “*o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma*”.

Em face da vinculação, de cunho arrecadatório, pela Fiscalização aos princípios da legalidade, tipicidade e capacidade contributiva, a incidência das contribuições previdenciárias somente pode ocorrer sobre valores que compõem estritamente a base de incidência prevista na Lei nº 8.212/1991, interpretada consoante a específica regra constitucional de competência.

Nesse contexto, a “folha de salários” foi expressamente indicada pelo artigo 195 da Constituição Federal como base da incidência das contribuições previdenciárias, sendo que essa expressão pressupõe o “salário”, instituto justralhista de conteúdo bem definido. E a alteração do referido dispositivo constitucional pela Emenda Constitucional nº 20/1998 implicou efetivamente uma extensão do conceito de salário para abarcar todos os ganhos habituais do empregado ou prestador de serviço, independentemente do título a que está vinculado.

A Lei nº 8.212/1991 definiu que a base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pelo empregador, (20% sobre a folha de salários), contribuição ao Seguro do Acidente do trabalho – SAT/RAT, e das contribuições destinadas a outras entidades (INCRA, FNDE, SEBRAE, etc) seria o salário de contribuição.

Por sua vez, o salário de contribuição compreende a soma das remunerações pagas ao empregado ou ao trabalhador avulso, corres-

pondendo à contraprestação do trabalho ou dos serviços contratados, estando previsto no art. 28 da Lei nº. 8.212/1991:

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

I – para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer *título, durante o mês*, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

O referido artigo coaduna com a definição de salário do art. 457 da CLT:

Art. 457 – Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§ 1º – Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

§ 2º – Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado.

§ 3º – Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que fôr cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados.

Dessa forma, as verbas recebidas em decorrência do trabalho têm natureza salarial e compõem o salário de contribuição sempre que habituais e com cunho remuneratório do esforço em prol de uma utilidade material ou imaterial que tem a fonte pagadora como beneficiária direta ou indireta. Wladimir Novaes Martinez (2003), em obra clássica-

ca sobre o tema, conceitua o instituto do salário-de-contribuição⁷ da seguinte forma:

Com efeito, integram o salário-de-contribuição os embolsos remuneratórios, restando excluídos os pagamentos indenizatórios, ressarcitórios e os não referentes ao contrato de trabalho.

Por remuneração se entendem o salário, a gorjeta e as conquistas sociais. Salário é a contraprestação dos serviços prestados. Gorjeta, o pagamento feito por estranhos ao contrato de trabalho enfocado e devida ao sobreesforço do obreiro, aí incluída a guelta. Conquistas sociais, as parcelas remuneratórias sem correspondência com o prestar serviços, devendo-se, usualmente, à lei, ao contrato individual ou coletivo de trabalho (v.g., férias anuais, repouso semanal remunerado, décimo terceiro salário, salário-maternidade, etc...).

[...]

Espécie do gênero remuneração, as conquistas sociais não se inserem inteiramente no campo daquela, extrapolando-as e apresentando hipóteses de valores indenizatórios e ressarcitórios (não examinados nesta oportunidade).Disso se dá exemplo com as férias anuais, fruídas (conquista social remuneratória) e férias indenizadas (conquista social indenizatória).

Assim, atualmente vigora o conceito de “remuneração”, menos restrito do que o de “salário”, que é vinculada à relação trabalhista celetista (não abarcando, por exemplo, as remunerações de autônomos e administradores). O conceito de “remuneração”, por sua vez, é bem delineado pela doutrina.

A jurisprudência e a doutrina são iterativas ao definir que a remuneração passível de tributação pelas contribuições previdenciárias são aquelas que possuem as qualidades da habitualidade e do caráter remuneratório do trabalho ou serviço prestado. A ausência dessas qualidades impede a incidência das contribuições sobre a verba, sob pena de desrespeito ao limite da competência constitucional e da sua própria regra de incidência (Lei nº 8.212/1991).

⁷ MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à Lei Básica da Previdência Social*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2003. T. I, p. 289.

A própria Lei nº 8.212/1991, no parágrafo 9º do seu artigo 28 já elenca diversas verbas, que por não possuírem as referidas qualidades, não integram o salário-de-contribuição⁸. A listagem trazida pela

⁸ § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

- a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade;
- b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;
- c) a parcela “in natura” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;
- d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;
- e) as importâncias: 1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; 2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS; 3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT; 4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973; 5. recebidas a título de incentivo à demissão; 6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; 7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; 8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; 9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT;
- h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP;
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho;
- n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa;
- o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965;
- p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa

norma não é *numerus clausus*, já que outras verbas ou pagamentos com outras nomenclaturas, que também não tenham os requisitos da habitualidade e remuneração contraprestativa do serviço ou trabalho também estão fora do campo de incidência.

A habitualidade, no que se refere aos empregados celetistas, inclusive é um elemento imprescindível para que determinada verba integre formal ou tacitamente ao contrato de trabalho, como bem destaca Wladimir Novaes Martinez (2003)⁹:

Aspecto quantitativo importante é a habitualidade dos pagamentos componentes do salário-de-contribuição. A exemplo das formas salariais ou remuneratórias, as parcelas só têm sentido se ingressos de forma permanente (a fortiori, mensalizadas).

[...]

A habitualidade comparece com a exigência dos costumes. Com o decurso do tempo o trabalhador conta com os rendimentos e o seu nível e com isso acaba por estabelecer o seu degrau social. Por

de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT.

⁹ MARTINEZ, Wladimir Novaes. *Comentários à Lei Básica da Previdência Social*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2003. T. I, p. 316.

esse motivo, parcelas eventuais, como as gratificações não-ajustadas, não devem integrar o salário-de-contribuição.

Reconhecendo que a “habitualidade” é requisito indispensável para a inclusão de verba no salário-de-contribuição, a Lei n. 8.212/1991 expressamente reconhece que estão fora de incidência os valores “*recebidos a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário*”.

O objetivo do legislador seria tão somente tributar aquela parcela recebida pelo trabalhador que realmente compõe o padrão de vida do empregado, sejam recebidos em pecúnia ou *in natura*. Sobre isso, o Superior Tribunal de Justiça, órgão responsável por consolidar a interpretação da Lei n. 8.212/1991, reconhece a vinculação da tributação aos requisitos da habitualidade e contraprestabilidade, conforme julgamento do Resp n.º 434.471/MG, de relatoria da Ministra Eliana Calmon.

A jurisprudência trabalhista, por sua vez, também é iterativa no sentido de que os abonos e gratificações que não tenham a característica da habitualidade não integram o salário do trabalhador, o que se infere, por exemplo, do julgamento do Recurso de Revista n.º 724.660/2001, de Relatoria do Ministro João Oreste Dalazen. Cite-se, pela sua precisão, o voto do Ilustre Ministro:

É certo que a CLT prevê em seu art. 457, § 1º que o abono constitui parcela de natureza salarial, todavia não é a denominação, mas as características da parcela que determinam a sua natureza jurídica.

Vale registrar, a propósito, o entendimento de ARNALDO SUSSEKIND sobre o assunto:

Cumprе аcentuar, todavia, que os prêmios instituídos com a denominação de abonos, desde que caracterizados os elementos configuradores da liberalidade patronal, não integram os salários. Eles serão, na realidade, prêmios e não abonos, embora como tais denominados (in Instituições de Direito do Trabalho, p. 376).

Na hipótese vertente, conforme explicitado, embora nominada de abono, a vantagem instituída na norma coletiva não ostenta caráter salarial, porquanto foi concedida mediante pagamento único.

Dessa forma, entendo que o abono concedido aos ativos apenas uma única vez e em uma só parcela não ostenta natureza salarial, razão pela qual indevida qualquer repercussão na remuneração dos empregados.

Entendimento contrário conduziria, necessariamente, à inobservância da norma coletiva em apreço, pois conceder-se-ia caráter salarial à parcela nitidamente paga com cunho indenizatório, ensejando, inclusive, violação ao art. 7º, inciso XXVI, da Constituição Federal. Assim, a eventualidade do pagamento do referido abono instituído por norma coletiva impede que tal benefício seja estendido compulsoriamente aos inativos.

Nesse sentido, inclusive, vem se pautando a jurisprudência desta Eg. Corte, como ilustram os seguintes julgados: ERR 9927/02-900-07-00.0, Rel. Min. Carlos Alberto Reis de Paula, DJ 17.09.04; ERR 590154/99, Rel. Min. Carlos Alberto Reis de Paula, DJ 06.09.01; ERR 553441/99, Rel. Min. Carlos Alberto Reis de Paula, DJ 22.09.00; RR 1631/02-007-08-00.7, 4ªT, Rel. Min. Milton de Moura França, DJ 28.05.04.

Já o requisito do caráter contraprestativo decorre da própria previsão de incidência do artigo 22 da Lei n. 8.212/1991, que indica que integra ao salário-de-contribuição aquelas verbas “*destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma*”. Desta forma, deve haver uma correlação real entre o valor pago e o trabalho/serviço prestado pelo beneficiário e, por esse motivo, não são integrantes do salário-de-contribuição as verbas de caráter indenizatório (como, por exemplo, o aviso prévio indenizado e as férias não gozadas), as de cunho estritamente social (como o terço constitucional de férias e os auxílios doença e acidente), as disponibilizadas estritamente para viabilizar a consecução do trabalho (cessão de veículo e combustível utilizados no trabalho), e aqueles não contraprestativos e eventuais (caso de abonos, gratificação e as *stock options*).

Nesse contexto, passa-se a analisar a natureza das *stock options*, com o intuito de verificar se comporiam ou não o salário de contribuição, base de cálculo das contribuições sociais em questão.

Conforme demonstrado anteriormente, as *stock options* consistem na concessão do direito de compra de ações em um momento no futuro, a preços fixados no valor de mercado presente e após o tempo

de carência. Assim, a opção de compra de ações (*Stock Options*) não consiste em parcela paga ao empregado em decorrência de um evento ou circunstância considerada como relevante pela empresa e vinculada à conduta individual do empregado, ou seja, não é contraprestativa.

O entendimento de que a opção de ações não possui natureza salarial é confirmado pelo Tribunal Superior do Trabalho nos autos do Recurso nº RR-3273/1998-064-02-00.7, conforme voto do Ministro Relator Barros Levenhagen:

A opção pela compra de ações é um benefício, o qual faz parte da estratégia de remuneração da empresa, a qual, porém, não tem o escopo de remunerar os serviços prestados, já que eventual benefício efetivo a empregado está na razão direta do aumento do valor das ações da empresa. Em outras palavras, esse título não é salário, pois não está vinculado a efetiva prestação dos serviços. O fato de o autor ter tido sucesso com tais ações (fls. 791) não implica em dizer que essa parcela seja de cunho salarial. Esse lucro é derivado dos valores de mercado das ações da reclamada e não se vinculam diretamente ou indiretamente a força de trabalho disponibilizada pelo reclamante à reclamada.

Não se configura a natureza salarial da parcela quando a vantagem percebida está desvinculada da força de trabalho disponibilizada e se insere no poder deliberativo do empregado, não se visualizando as ofensas aos arts. 457 e 458 da CLT.

Entretanto, esse entendimento de que as *Stock Options* não compõem o salário de contribuição será válido desde que a opção de compra exercida pelo empregado seja de forma onerosa, ou seja, os empregados devem efetivamente comprar as opções, não podendo simplesmente recebê-las sem uma contraprestação. Nesse sentido escreve Sérgio Pinto Martins (2004)¹⁰ que o direito de opção não representa comissão, percentagem, gratificação, diária ou mesmo prêmio, tendo em vista que é o profissional que deve arcar com os custos de aquisição das ações:

Natureza jurídica da opção de compra de ações é mercantil, embora feita durante contrato de trabalho, pois representa mera compra

¹⁰ MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 256-257.

e venda de ações. Envolve a opção um ganho financeiro, sendo até um investimento feito pelo empregado nas ações da empresa. Por se tratar de risco do negócio, em que as ações ora estão valorizadas, ora perdem seu valor, o empregado pode ter prejuízo com a operação. É uma situação aleatória, que nada tem a ver com o empregador em si, mas com o mercado de ações.

Nesse sentido, verifica-se também a Jurisprudência trabalhista:

O oferecimento de ações da empresa ao empregado sem qualquer custo caracteriza a natureza salarial do benefício “Stock Option”, a justificar a incidência da contribuição previdenciária sobre a referida parcela (BRASIL. TRT 1ª Região – RO – 0098200-05-2003-5-01-0060, 6ª Turma, julgamento: 28/02/2011, Relator: Theocrito Borges dos Santos Filho).

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. COMPRA DE AÇÕES VINCULADA AO CONTRATO DE TRABALHO. -STOCK OPTIONS-. NATUREZA NÃO SALARIAL. EXAME DE MATÉRIA FÁTICA PARA COMPREENSÃO DAS REGRAS DE AQUISIÇÃO. LIMITES DA SÚMULA 126/TST. As -stock options-, regra geral, são parcelas econômicas vinculadas ao risco empresarial e aos lucros e resultados do empreendimento. Nesta medida, melhor se enquadram na categoria não remuneratória da participação em lucros e resultados (art. 7º, XI, da CF) do que no conceito, ainda que amplo, de salário ou remuneração. De par com isso, a circunstância de serem fortemente suportadas pelo próprio empregado, ainda que com preço diferenciado fornecido pela empresa, mais ainda afasta a novel figura da natureza salarial prevista na CLT e na Constituição. De todo modo, torna-se inviável o reconhecimento de natureza salarial decorrente da possibilidade de compra de ações a preço reduzido pelos empregados para posterior revenda, ou a própria validade e extensão do direito de compra, se a admissibilidade do recurso de revista pressupõe o exame de prova documental – o que encontra óbice na Súmula 126/TST. Agravo de instrumento desprovido. (BRASIL. TST. AIRR – 85740-33.2009.5.03.0023, 6ª Turma, DEJT: 04/02/2011, Relator Ministro Maurício Godinho Delgado).

Extrai-se da doutrina e jurisprudência acima citadas, que a referida opção de compra de ações não possui natureza salarial, caso seja adquirida pelo empregado de forma onerosa, uma vez que essa forma

de contrato de opção de compra de ações negociados no mercado de capitais tem nítida natureza mercantil.

Entretanto, não é este o entendimento da Receita Federal do Brasil, a qual vem autuando os contribuintes que possuem planos de *Stock Options*, sob a alegação de que, apesar da referida opção não ser realizada mensalmente, entende-se como habitual a simples existência do aludido plano nas empresas.

Nesse sentido, a Fiscalização entende que a expectativa criada, o costume e a certeza do plano de *Stock Options* oferecidos pelo empregador gera a habitualidade e afasta por completo a eventualidade que poderia enquadrar o pagamento no item 7 da letra 'e' do §9º da Lei nº 8.212/1991. Veja-se a seguinte decisão proferida na primeira instância administrativa:

EMENTA: STOCK OPTIONS. PLANO DE OPÇÃO DE AÇÕES. NATUREZA MERCANTIL. DESCARACTERIZAÇÃO. REMUNERAÇÃO-UTILIDADE. Atuando a empresa para garantir uma efetiva vantagem econômica ao segurado contribuinte individual a seu serviço, mitigando os riscos e os custos do exercício de opção de compra de ações, em afronta ao caráter mercantil da operação, e estando a eleição dos beneficiários dos habituais Programas de Opção de Compra de Ações vinculada ao critério desempenho individual do trabalhador, impõe-se o reconhecimento da remuneração-utilidade. (Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba; Acórdão 06-37045 de 25/05/2012).

Além disso, a Fiscalização entende que a verba seria contraprestativa, posto que oferecido ao empregado justamente em decorrência da relação de trabalho, preenchendo, assim, os requisitos essenciais para caracterizar a referida verba como remuneratória (contraprestatividade e habitualidade).

Cumprе ressaltar que recentemente¹¹ o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao analisar Recurso Voluntário acerca da matéria (Processo n.º 15889.000245/2010-46), entendeu que seriam devidas as contribuições previdenciárias sobre os ganhos auferidos pelos empregados de uma empresa por meio dos Planos de *Stock Options*.

¹¹ Julgamento ocorrido em 20/06/2013.

Contudo, cabe destacar que tal decisão foi proferida por voto de desempate, e que o Presidente da Turma foi enfático ao frisar que tal entendimento é específico para o caso analisado, declarando, ainda, que “*para que as stock options não tenham caráter remuneratório, deveria haver incertezas, riscos comuns nas operações financeiras*”.

Da mesma forma que no primeiro caso, ao analisar outro Recurso Voluntário interposto por empresa diversa (Processo n.º 10980.724030/2011-33), os conselheiros definiram, também por voto de desempate, que seriam devidas as contribuições previdenciárias sobre os ganhos auferidos pelos seus empregados através dos Planos de *Stock Options*, diante de seu caráter salarial.

Observa-se que a jurisprudência trabalhista diverge bastante das decisões previdenciárias administrativas, principalmente porque esta última tende a ser mais formalista, não sendo comum a flexibilização das disposições legais.

Contudo, em recente decisão sobre o tema, proferida em 12/04/2013, a Justiça Federal de São Paulo deferiu o pedido de antecipação de tutela à empresa que buscava a suspensão da exigibilidade das contribuições previdenciárias sobre os valores recebidos por seus funcionários em razão da adesão aos Programas de Opções de Ações (Processo n.º 0021090-58.2012.4.03.6100). Na decisão, o Juiz da 10ª Vara Federal asseverou que

o programa é facultativo, o que faz com que nem todos os empregados recebam as ações e seus dividendos, pois nem todos optarão por comprá-las.[...] Além disso, o risco do mercado não é afastado pelo fato de o optante vir a receber as ações gratuitamente nas proporções contratualmente estabelecidas. [...] tendo que, com isso, não se pode considerar retribuição ao trabalho a possibilidade de o empregado suportar o prejuízo.

A decisão representa a primeira vitória dos contribuintes sobre o tema na Justiça Federal, o que é extremamente importante para suscitar o estudo sobre a questão e, ainda, fomentar o interesse das empresas em relação aos referidos Planos.

Assim, em breves linhas, entendemos que não há falar na incidência das contribuições previdenciárias sobre as *stock options* oferecidas

a título oneroso aos empregados, de acordo com a análise da base de incidência da referida exação. Contudo, os órgãos julgadores administrativos ainda necessitam percorrer um árduo caminho até que haja uma definição concreta quanto à natureza jurídica do instituto, para fins de se concluir sobre a sua tributação no âmbito previdenciário.

3.2 A Questão Tributária

Primeiramente, cumpre destacar que aqui trataremos dos contratos de *stock options* em sentido estrito, ou seja, daqueles contratos em que há opção de compra das ações pelo beneficiário após um período de tempo previamente estabelecido. Conforme ressaltamos anteriormente, tanto a análise tributária quanto a análise previdenciária partirão do contexto de contratos onerosos, em que haja contraprestação do empregado para a aquisição das ações da empresa.

Para que fique ainda mais claro o funcionamento desses contratos, cumpre exemplificar o que ocorre com base na seguinte situação hipotética: No ano de 2013, um empregado X adere ao plano de opção de ações da sociedade Y S/A na qual trabalha. Nesse momento, será fixado o valor de R\$15,00 (quinze reais) para a aquisição dessas ações pelo funcionário X. Nesse contrato, então, é estipulado um período de carência para o exercício do direito de subscrição, que pode variar entre 3 a 5 anos, no qual o empregado ainda deverá estar vinculado à Companhia e, ainda, cumprir determinadas metas ligadas à atividade empresarial. Após o transcurso desse prazo, caso o empregado X tenha cumprido as determinações do contrato, poderá subscrever as ações pelo valor fixado de R\$15,00, ao passo que no mercado de ações, tal título está sendo cotado pelo preço de R\$18,00.

Veja-se que, caso ocorra uma valorização dessas ações no mercado de capitais durante o período de *vesting*, o empregado comprará o título com deságio, sendo que, numa posterior venda dessas ações a terceiros, é muito provável que o empregado perceba lucro. Por outro lado, o empregado pode decidir por permanecer na titularidade dos títulos, se tornando um acionista da Companhia.

Assim, pode-se afirmar que o risco e a ausência de garantia de valorização das ações são fatores intrínsecos às *stock options*, pois caso

contrário estar-se-ia simulando um pagamento decorrente da relação de trabalho, conforme comentado anteriormente.

Nessa toada, entendemos que as chamadas *stock options* constituem contrato de natureza mercantil, desvinculado do contrato de trabalho, previsto pela legislação societária, oneroso (o empregado desembolsa certa quantia, previamente acordada, para a subscrição das ações) e exposto às oscilações do mercado.

Passa-se a analisar a questão da tributação dos rendimentos decorrentes desses contratos, no âmbito da pessoa física. Nos termos da Instrução Normativa (IN) SRF n.º 84/2001, com as alterações da IN SRF n.º 599/2005, quando a alienação das ações for efetuada fora dos pregões das bolsas de valores, o valor percebido em razão da venda será tributado seguindo as normas de apuração dos ganhos de capital. Nessa esteira, em consonância com os arts. 117, 138 e 142 do Decreto n.º 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), o valor recebido quando da realização das ações (diferença positiva entre o valor de subscrição e o de alienação) será tributado à alíquota de 15%.

Por outro lado, se as ações forem alienadas em bolsa de valores, os rendimentos estarão sujeitas às normas de apuração de renda variável, com tributação na fonte.

Contudo, o problema que se apresenta é relativo ao momento de incidência da exação, se quando firmado o contrato, em outras palavras, quando da adesão ao contrato de opção de ações pelo empregado, administrador ou fornecedor; se no momento da efetiva subscrição da ação, após o período de *vesting*; ou no momento da venda dessas ações a terceiros.

Recorrendo ao art. 43 do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/1966), verificamos que o legislador ordinário indicou como fato gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer a aquisição da sua disponibilidade econômica ou jurídica. Sobre o referido termo “aquisição da disponibilidade econômica ou Jurídica”, ensina-nos o Professor Leandro Paulsen (2013)¹² que

¹² PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2013. p. 747.

Sendo fato gerador do imposto “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”, não alcança a “mera expectativa de ganho futuro ou potencial”. Tampouco configura aquisição da disponibilidade econômica da renda ou proventos a simples posse do numerário alheio

E, ainda, Ricardo Mariz de Oliveira (2008) citando Gilberto Ulhôa Canto (1986)¹³

Expressão aquisição da disponibilidade jurídica de renda. Não basta, apenas, que seja adquirido o direito de auferir o rendimento (ou a sua titularidade). É necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais do que isso, configurada somente quando o seu recebimento em moeda ou quase-moeda dependa somente do contribuinte.

Pois bem. No caso das *stock options*, no momento de adesão pelo empregado ao contrato não há que se falar na aquisição da disponibilidade jurídica da renda, posto que, antes de passado o período de *vesting* e/ou cumpridas as metas determinadas no instrumento para o exercício do direito de compra das ações, o empregado não possui qualquer direito à aquisição dos títulos. Ora, nesse caso se está diante de uma mera expectativa de direito, que se implementará somente após o cumprimento de condições. Deste modo, entendemos que este não é o aspecto temporal de incidência da exação.

Além disso, não se pode, nesse momento, sequer mensurar a base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota do imposto, pois ainda não estará fixado o preço de venda dessas ações pelo empregado, valor este que servirá de base para se calcular o efetivo acréscimo patrimonial percebido (diferença entre o valor de compra e o valor de venda da ação).

No segundo momento, qual seja, no exercício do direito de subscrição onerosa das ações, entendemos de igual forma que não há que

¹³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quarter Latin, 2008, p. 296.

se falar na incidência na exação, pois ainda não se verificou qualquer garantia de que o beneficiário do contrato irá auferir um ganho na venda futura da ação. Como o preço de venda irá variar com o valor da ação no mercado, ainda não se poderá ter certeza acerca da valorização ou não do título, fator que influirá diretamente no ganho efetivo percebido pelo empregado em razão do contrato. Ademais, cumpre destacar que, por mais que o contrato esteja sendo efetivamente cumprido nesse momento, com a aquisição das ações da companhia pelo empregado, fato é que a hipótese de incidência do Imposto sobre Renda não se confundirá com o adimplemento do acordo, mas sim com acréscimo ao patrimônio do empregado decorrente das vendas efetivas das ações da companhia a terceiro.

Dessa forma, somente no terceiro momento, qual seja, o da efetiva venda das ações pelo beneficiário (empregado, administrador ou fornecedor) do contrato de *stock options* é que ocorrerá a tributação pelo IRPF, pois caso o preço de venda da ação seja superior ao valor de aquisição do título, previamente estipulado no contrato, se estará diante de uma situação de acréscimo patrimonial, tributável pela referida exação.

4. CONCLUSÃO

Conforme mencionamos anteriormente, as *stock options* possuem natureza de contratos mercantis e ainda são pouco utilizadas pelas empresas brasileiras. Em vista disso, há pouquíssima regulamentação sobre o tema na legislação e as primeiras decisões apresentadas pelos órgãos administrativos previdenciários e judiciais não representam qualquer posicionamento final da jurisprudência sobre a questão.

Com base na análise da legislação existente, firmamos o posicionamento de que não há que se falar na incidência da contribuição previdenciária, a ser paga pelas empresas, em relação às opções de ações disponibilizadas a seus empregados, a título oneroso, eis que não estão presentes os requisitos para a configuração da verba de natureza salarial. Quanto à tributação pelo IRPF, por outro lado, tratando-se de rendimentos relativos a ganho de capital, concluímos que incidirá o

imposto no momento da venda da ação pelos empregados a terceiros, à alíquota de 15%, caso haja ganho de capital.

Tendo em vista que a matéria ainda é objeto de controvérsias, empresários e empregados devem sopesar os riscos inerentes à opção pelo Plano de *Stock Options*, a fim de se evitar que o referido benefício se torne demasiadamente oneroso para ambas as partes.

Aproveitamento de Créditos de ICMS Decorrentes da Aquisição de Bens Destinados ao Ativo Imobilizado na Fase Pré-Operacional

Edgar Junqueira Freire¹
Ligia Maria Botelho de Melo²

I. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) encontra sua matriz constitucional delimitada no artigo 155 da Constituição Federal de 1988, que outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para sua instituição e cobrança.

De modo a evitar que a cadeia produtiva fosse “demasiadamente onerada pela incidência do tributo”, e visando privilegiar a competitividade no cenário econômico nacional, o texto constitucional atribuiu ao ICMS o caráter não cumulativo, admitindo a compensação do imposto apurado em cada operação com o montante devido nas prestações anteriores.

Para que o princípio da não cumulatividade intrínseco ao ICMS fosse atendido de forma plena, a atenuação dos efeitos decorrentes

¹ Especialista em Teoria e Prática do Planejamento Tributário pela Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Pós-graduando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduado em Direito pelo Centro Universitário Newton Paiva.

² Especialização em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) – em curso. Graduação em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).

da incidência em cascata do imposto deveria alcançar todo o ciclo de produção de determinada mercadoria.

Não por outro motivo, a Lei Complementar n.º. 87, de 13 de setembro de 1996, em observância aos contornos previamente estabelecidos na Constituição Federal de 1988, assegurou a manutenção dos créditos de ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, que, aplicados no processo produtivo do contribuinte, impactam na formação do preço da mercadoria colocada em circulação.

A despeito dessa circunstância, o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS pelo contribuinte que adquire bens destinados ao ativo imobilizado, ainda na fase pré-operacional, vem sendo obstaculizado por parte de alguns Estados da Federação.

O presente trabalho objetiva justamente demonstrar a afronta às disposições contidas na Carta Magna e na Lei Complementar n.º. 87/1996 em face da negativa de créditos ao contribuinte na fase pré-operacional do estabelecimento, que culmina na elevação da carga econômica do ICMS em nítida contrariedade ao princípio da não cumulatividade.

2. LIMITES CONSTITUCIONAIS DA NÃO CUMULATIVIDADE DO ICMS

A não cumulatividade do ICMS encontra-se prevista no artigo 155 da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

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;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação

de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

O texto constitucional não estabeleceu os limites da não cumulatividade, especialmente no que diz respeito à possibilidade de aproveitamento de créditos em relação aos bens adquiridos para o ativo imobilizado. Esta tarefa ficou a cargo da Lei Complementar nº. 87/1996.

A Lei Complementar nº. 87/1996 previu o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS por ocasião da entrada de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado do estabelecimento. Em sua redação original, o aproveitamento de créditos ocorria de forma integral, quando da entrada do bem no estabelecimento.

Ao argumento de que a Lei Complementar nº. 87/1996 acabou por expor alguns Estados a dificuldades financeiras, foi editada a Lei Complementar nº. 102/2000, trazendo as seguintes modificações:

- a) manutenção integral dos créditos na aquisição de bens para o ativo imobilizado, com o estabelecimento de prazo para sua apropriação (à razão de um quarenta e oito avos por mês);
- b) restrição ao aproveitamento de créditos em relação à aquisição de energia elétrica; e
- c) restrição ao aproveitamento de créditos em relação à aquisição de serviços de comunicação³.

A validade da referida Lei Complementar foi avaliada pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da ADI-MC 2325, realizado em 23.09.04. Na ocasião, o Supremo Tribunal Federal decidiu que as alterações promovidas pela LC nº. 102/2000 não caracterizaram ofensa ao princípio da não cumulatividade.

No voto do eminente Ministro Ilmar Galvão, consignou-se que a Constituição Federal não foi expressa em delimitar a não cumulatividade, em especial em relação ao ativo imobilizado, razão pela qual a Lei Complementar assumiu esta atribuição. Sendo assim, as altera-

³ Parte da doutrina entende questionáveis as alterações promovidas pela LC 102/2000, com amparo no entendimento de que a Constituição Federal de 1988 não conferiu à Lei Complementar a atribuição de vedar a apropriação de créditos de ICMS. Nesse sentido: CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, p. 470 e seq.

ções promovidas pela LC nº. 102/2000 não representariam nenhuma agressão à não cumulatividade.

O ilustre Ministro Carlos Velloso também pronunciou o entendimento de que a Constituição Federal adotou a sistemática do crédito físico para implementar a não cumulatividade do ICMS.

Dessa forma, ao permitir o aproveitamento de créditos em relação à aquisição de bens para o ativo imobilizado, energia elétrica e telecomunicações, a Lei Complementar ampliou o direito ao aproveitamento de créditos. Assim como poderia ampliar esse direito, a Lei Complementar também poderia restringi-lo nos limites em que foram previstos na Constituição Federal. A partir dessas considerações, o Ministro concluiu que a Lei Complementar nº. 102/2000 não agrediu o princípio da não cumulatividade.

Diante dos posicionamentos apresentados pelos ministros do STF, pode-se extrair uma importante conclusão: a de que o princípio da não cumulatividade encontra-se sujeito aos contornos estabelecidos pela Lei Complementar que venha a dispor sobre o ICMS em âmbito nacional.

E mais, em relação às regras de competência normativa da legislação complementar, não é válido ao legislador ordinário inovar no ordenamento, visando instituir obrigação ou pressuposto não previsto na norma complementar tributária.

Partindo-se dessas premissas, passa-se à análise dos critérios de aproveitamento do crédito referente às entradas destinadas ao ativo imobilizado constantes da Lei Complementar nº. 87/1996.

3. REQUISITOS ESTABELECIDOS PELA LEI COMPLEMENTAR Nº. 87/1996 PARA FINS DE APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS DE ICMS DO ATIVO IMOBILIZADO

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o Convênio ICM nº. 66/1988 fixou as normas gerais relativas ao ICMS, vedando o aproveitamento de créditos relativos às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado e ao uso e consumo do estabelecimento.

A disposição contida no referido Convênio, por violar o princípio da não cumulatividade previsto constitucionalmente, foi extirpada do ordenamento jurídico com a edição da Lei Complementar nº. 87/1996, que assegurou o aproveitamento dos créditos do imposto relativos às aquisições de bens do ativo imobilizado⁴.

A sistemática de aproveitamento de créditos relativos a bens destinados ao ativo imobilizado – que na redação original da Lei Complementar nº. 87/1996 ocorria de forma integral no momento da entrada do bem no estabelecimento – foi alterada pela Lei Complementar nº. 102/2000, passando a ser parcelada em 48 meses (e de forma proporcional às operações tributadas)⁵.

⁴ “Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§1º – Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§2º – Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal”.

⁵ “Art. 20. [...]

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;”.

Observe-se que o momento para aproveitamento dos créditos de ICMS relativo aos bens do ativo imobilizado não sofreu qualquer alteração.

Seguindo a lógica definida pelo Supremo Tribunal Federal de que a Constituição Federal adotou a sistemática do crédito físico para implementar a não cumulatividade do ICMS, a possibilidade de apropriação do crédito relativamente a bens classificados no ativo imobilizado permaneceu vinculada à entrada da mercadoria no estabelecimento adquirente, mesmo após as alterações promovidas pela Lei Complementar nº. 102/2000.

A alteração visou minimizar as dificuldades a que alguns Estados da Federação foram expostos em decorrência da apropriação do crédito integral na aquisição dos bens destinados ao ativo imobilizado.

Essa a origem da previsão para o aproveitamento de créditos de forma parcelada, mas, repise-se, o momento de ocorrência desta apropriação previsto originalmente na Lei Complementar 87/1996 permaneceu o mesmo: entrada de tais bens no estabelecimento adquirente.

Nesse sentido, confira-se a Exposição de Motivos nº. 058/MP/MF/MDIC, que acompanhou o Projeto da Lei Complementar nº. 102/2000:

[...] 2. Embora a Lei Complementar nº. 87, de 1996, tenha contribuído significativamente para o melhor desempenho da economia brasileira, incentivando as exportações e o aumento da formação bruta de capital fixo, acreditamos que seja necessário aprimorar a legislação de forma a minimizar as dificuldades financeiras a que foram expostos alguns Estados.

3. As mudanças no conteúdo da referida Lei Complementar contemplam basicamente a criação de um fundo orçamentário, em substituição ao mecanismo atual de seguro receita, com vigência a partir de 31 de dezembro de 2002; a restrição de créditos decorrentes da aquisição de energia elétrica e de serviços de comunicação, sem prejuízo da atividade exportadora, com vigência até 31 de dezembro de 2002; a manutenção integral dos créditos na aquisição de bens para o ativo permanente, estabelecendo um prazo de apropriação destes créditos [...].

Do Anexo constante da referida Exposição de Motivos não se extrai outra conclusão: o que ocorreu foi o “*diferimento dos créditos de bens de capital, com apropriação feita à razão de um quarenta e oito avos por mês*”.

A leitura dos dispositivos legais transcritos acima demonstra a existência de cinco condições básicas para viabilizar o reconhecimento do crédito em exame, sendo elas:

- a) a mercadoria adquirida seja destinada ao ativo imobilizado do adquirente (conceito de ativo);
- b) a entrada real ou simbólica da mercadoria no estabelecimento adquirente (condição formal e temporal);
- c) o aproveitamento do crédito do ICMS à razão de 1/48 por mês, no momento da entrada da mercadoria (condição temporal);
- d) aproveitamento proporcional às saídas isentas e não tributadas (limite quantitativo, e não temporal); e
- e) o bem adquirido não seja alheio à atividade do estabelecimento (conceito de ativo).

No âmbito dos Estados, o ponto de divergência reside apenas no momento do aproveitamento dos créditos glosados, que, nos termos da Lei Complementar nº. 87/1996, está atrelado à entrada do bem no estabelecimento adquirente, havendo sua colocação imediata em operação ou não.

4. DA NATUREZA DOS BENS CLASSIFICADOS NO ATIVO IMOBILIZADO EM ANDAMENTO

Nos termos da legislação societária, compõe ativo imobilizado a totalidade dos bens e direitos da pessoa jurídica que são necessários para a consecução de seu objeto social, neste caso, bens utilizados no desenvolvimento, produção e comercialização dos produtos industrializados.

É o que determina o inciso IV do artigo 179 da Lei das Sociedades por Ações, ao discriminar os bens que integram este grupo, veja-se:

[...] os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou

exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfirmam à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

Da análise do conceito de ativo imobilizado, extrai-se que são classificados neste subgrupo tanto os itens do ativo imobilizado – bens em operação – quanto os bens do imobilizado em andamento, o que denota a necessidade de segregação desses itens em duas contas contábeis distintas – “ativo imobilizado em operação” e “ativo imobilizado em andamento”⁶.

O ativo imobilizado em andamento pode ser conceituado como o conjunto de recursos, de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade, mas que, por razões internas da empresa, ainda não se encontram em operação, tais como as construções em andamento, as importações em andamento e os adiantamentos para inversões fixas.

O item 22 da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TG 27⁷, ao estabelecer os critérios e os procedimentos para registro contábil dos bens do ativo imobilizado, determina, ainda que de forma indireta, que os princípios aplicados ao custo de aquisição de um ativo em construção devem ser os mesmos de um bem acabado.

Assim, entende-se que o custo de aquisição de um ativo imobilizado, tanto em formação quanto o adquirido pronto, incorpora todos os valores necessários à tradição do bem, ou seja, o custo de aquisição corresponderá ao preço do ativo cobrado pelo fornecedor, excluídos os impostos recuperáveis (ICMS, IPI, PIS e COFINS não cumulativos) eventualmente incorporados a este preço⁸.

⁶ LUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações* – FINECAFI. 6. ed. São Paulo: Atlas.

⁷ “O custo de ativo construído pela própria empresa determina-se utilizando os mesmos princípios de ativo adquirido [...]”

⁸ NBC TG 27:

a) “16. O custo de um item do ativo imobilizado compreende: seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

Além disso, o próprio Pronunciamento Técnico CPC 27 (item 6), ao definir o conceito de ativo imobilizado, não atrela à sua caracterização ao fato de que este bem já esteja em operação, determinando apenas que:

- a) esse bem seja mantido para uso na produção ou no fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outro, ou para fins administrativos; e
- b) se espere utilizar o bem por mais de doze meses.

A norma estabelece que os bens integrantes do ativo “*correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade*”. Portanto, de acordo com as normas contábeis, o núcleo caracterizador do ativo imobilizado não se relaciona com a imediata entrada em operação do bem.

A partir do momento em que os bens entrarem em operação, todas as obras e instalações classificadas anteriormente como “imobilizado em andamento” devem ser reclassificadas para as contas correspondentes do “ativo imobilizado em operação”.

b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;

c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

17. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos na NBC TG 33 – Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;

b) custos de preparação do local;

c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);

d) custos de instalação e montagem;

e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e

f) honorários profissionais”.

Destes normativos extrai-se a definição jurídica e contábil de ativo imobilizado para fins de aplicação do direito ao crédito previsto na Lei Complementar nº. 86/1997, notadamente em face do que estabelece o artigo 109 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “*os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas*”.

Feitas essas considerações, não remanesce qualquer dúvida de que o “imobilizado em andamento” faz parte do ativo imobilizado, posto que o inciso IV do art. 179 da Lei nº. 6.404/1976 compreende tanto o bem em formação quanto o bem em operação, sendo totalmente legítimo o aproveitamento de créditos por parte do contribuinte.

Não há qualquer razoabilidade em se pretender vincular o início do aproveitamento do crédito de ICMS à data em que a mercadoria for colocada em operação, notadamente em face do que determina a Constituição Federal de 1988 e a Lei Complementar nº. 87/1996.

5. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA NO ÂMBITO DOS ESTADOS DE MINAS GERAIS, RIO DE JANEIRO, SÃO PAULO E PARANÁ

Como exposto anteriormente, o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS pelo contribuinte que adquire bens destinados ao ativo imobilizado, ainda na fase pré-operacional do estabelecimento, vem sendo obstaculizado por parte de alguns Estados da Federação.

O Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, por ocasião do julgamento do Processo nº. 16.764.477/2009, externou o entendimento de que a entrada de bens no estabelecimento do contribuinte, por si só, não está abrangida na definição societária e contábil de “ativo imobilizado”. Tal situação somente estaria aperfeiçoada após o início da operação desses bens, com a sua “ativação” nas demonstrações financeiras da empresa. Cite-se o acórdão:

ICMS. CORREÇÃO DA CAPITULAÇÃO DA PENALIDADE. PRELIMINAR. Correção, mesmo quede ofício, da capitulação da penalidade do item 1 do AIIM, sem qualquer prejuízo à defesa e/ou nulidade processual, com observância dodisposto no parágrafo 10

do artigo 13 da Lei nº 13.457/2009. CRÉDITO INDEVIDO. ATIVO IMOBILIZADO – Item. 1 do AIIM. A Recorrente tem direito de se creditar do ICMS incidente sobre quaisquer aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado da sua planta industrial, inclusive aqueles que venham a ser empregados em obras de construção civil, seja em obras de edificações propriamente dita, seja a mesma para adequação direta de equipamentos ou máquinas. Tal situação somente será aperfeiçoada após a finalização da construção e o início de utilização desses equipamentos e bens. Questão temporal. Mantido. CRÉDITO INDEVIDO. ATIVO IMOBILIZADO – Item 2 do AIIM; MÉRITO. Bens adquiridos para integração do ativo imobilizado, porém utilizados em atividades alheias às do estabelecimento. Vedação regulamentar para apropriação e utilização de tais créditos. Mantido. FALTA RELATIVAS A DOCUMENTOS FISCAIS – Item 3 do AIIM. MÉRITO: Declaração falsa em relação ao estabelecimento de destino. Operação interna de mercadorias, sendo desconhecido o seu efetivo destino. Multa regulamentar. Mantido⁹.

Com amparo nesse argumento, o órgão fazendário conclui que os bens adquiridos para a construção do ativo imobilizado somente deverão ser lançados a crédito quando de sua efetiva utilização no processo de industrialização de mercadorias, isto é, a partir do momento em que colocado em funcionamento.

Nessa mesma linha, o Estado do Paraná estabeleceu que o contribuinte apenas fará jus ao aproveitamento do crédito a partir do mês em que ocorrer o início efetivo das atividades do estabelecimento, em face da impossibilidade de apuração do fator de apropriação do crédito previsto em Lei. Confira-se o teor da decisão:

[...] Em decorrência do disposto no art. 24, § 4º, alíneas “a” a “c”, antes transcritas, a disposição é de que a primeira fração do crédito seja apropriada no mês de entrada do bem no estabelecimento e de que o valor desta apropriação seja obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período.

Todavia, não sendo possível apurar o fator legalmente previsto, na restrita e justificada condição de encontrar-se o estabelecimento

⁹ Processo nº. 16 764.477/2009, TIT/SP, DJ 02.06.2010.

ainda em processo de implantação, a apropriação do crédito correspondente à primeira fração deverá ser postergada para o mês em que ocorrer o início efetivo das atividades do estabelecimento¹⁰.

Contrapondo os entendimentos manifestados acima, o Estado do Rio de Janeiro garantiu o direito ao aproveitamento de créditos relacionados a aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado na fase pré-operacional, ao fundamento de que esta condição não é mencionada na legislação como impeditiva à tomada de créditos por parte do contribuinte, confira-se:

ICMS – CRÉDITO INDEVIDO – ATIVO FIXO VINCULADO À ATIVIDADE FIM – AUSÊNCIA DE PROPORCIONALIDADE. Considerando que o creditamento do ICMS na aquisição de bens para o Ativo Fixo está previsto em lei, não podendo apenas ser aproveitado em caso de saídas isentas ou não tributadas, na proporção que estas ocorram; considerando que não ocorreram operações desse tipo de período em estudo; considerando que o adiamento do direito ao crédito em questão acabaria por fazer decair parte dele, após o decurso de 5 anos (limite para aproveitamento dos créditos nas entradas), face à apropriação em 48 parcelas mensais; considerando que, quando entrasse em pleno funcionamento, a planta industrial destinar-se-ia à produção de cimento, mercadoria tributada normalmente pelo ICMS, sujeita inclusive, ao regime de substituição tributação nas operações subsequentes; entendo que não já porque ser glosado o crédito do Contribuinte¹¹.

Nos moldes do referido julgado, a Lei Complementar nº. 87/1996 determina tão somente que os créditos deverão ser aproveitados na proporção das saídas isentas ou não tributadas, de modo que, não havendo saídas dessa natureza na fase pré-operacional, não se justificaria a manutenção de óbice ao aproveitamento integral dos créditos.

Por seu turno, a postergação da apropriação do crédito para a data de início das atividades operacionais poderia culminar na decadência do direito ao seu aproveitamento, sendo o prazo de cinco anos contados a partir da data de entrada dos bens no estabelecimento do contribuinte.

¹⁰ Consulta nº 17, de 23 de fevereiro de 2006.

¹¹ Acórdão nº. 6.610, do Conselho Pleno do CC/RJ, DJ 18 de julho de 2012.

Da mesma forma, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais vem admitindo que a apropriação de créditos relativos a aquisições de bens para o ativo imobilizado se dá a partir da data de sua aquisição. Como paradigma deste entendimento, cite-se excerto do voto que integra o Acórdão nº. 19.849/12/2ª:

Dessa forma, considerando a situação específica dos autos, entender que não se apropria o crédito vinculado ao ativo imobilizado quando não houver saídas tributadas para se confrontar com as saídas não tributadas, implica em não reconhecer a função primordial da “Lei Kandir”, negando-lhe os efeitos para os quais veio ao ordenamento jurídico.

Nesse contexto, há de se preservar os créditos oriundos de aquisições para o ativo imobilizado, mesmo quando a empresa ainda não iniciou a atividade produtiva.

Para definição do início do aproveitamento de crédito, duas são as possibilidades, a saber.

A primeira preserva a regra prevista no art. 23 da LC nº 87/96, ou seja, os créditos seriam apropriados, em parcelas mensais, a partir da data de aquisição dos equipamentos.

Essa forma, no entanto, pode ser prejudicial ao Estado, uma vez que levaria um crédito acumulado a se confrontar integralmente com os débitos das primeiras operações.

A segunda possibilidade tem como marco de contagem do quadriênio a data de efetivo início das atividades (maio de 2006), e melhor se adequa ao princípio do sistema de crédito do ativo imobilizado, pois distribuirá, a partir da efetiva produção, as parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos).

Pode-se dizer que esse sistema contraria o rigor do art. 23 da LC nº 87/96, mas, como dito antes, esse dispositivo constitui regra geral, que pode admitir interpretação diferenciada.

Nesse caso, estariam as aquisições lançadas em livro de Registro de Entrada de mercadorias aguardando o momento certo para lançamento no livro de controle do imobilizado (CIAP), que se daria assim que a atividade produtiva se iniciasse.

Diante do silêncio da norma, a melhor hipótese é a que melhor atende à função maior do crédito dos bens do ativo imobilizado,

conforme a intenção posta na norma complementar e que melhor se ajusta aos atuais dispositivos da legislação mineira.

E, nesse caso, a primeira hipótese, realizada pela Autuada, enquanto não se regulamente a segunda, ainda que mais gravosa à Fazenda Pública, é a que melhor se amolda aos dispositivos vigentes, ou seja, o crédito será tomado a partir da data de aquisição do produto, em quarenta e oito parcelas, respeitado, em caso de crédito extemporâneo, o limite de cinco anos contados da data de aquisição dos bens.¹²

Observa-se que o órgão julgador buscou preservar o espírito da Lei Complementar nº. 87/1996, qual seja, desonerar a carga econômica do ICMS com o objetivo de incentivar novos investimentos no âmbito dos Estados. No mesmo sentido:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM PARA O ATIVO PERMANENTE. [...] Entretanto, a apropriação do crédito é a partir da data de aquisição do produto e, em se tratando de aquisição de bens na fase pré-operacional, não havendo saídas no período, o crédito se legitima na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos). Lançamento improcedente. Decisão unânime. (CC/MG, Acórdão nº. 19.848/12/2ª, DJ 17.10.2012)

A legitimidade da tomada de créditos de ICMS nas hipóteses de expansão de estabelecimento em funcionamento foi igualmente reconhecida pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, por meio do Acórdão nº. 19.555/10/3ª, cuja ementa segue transcrita abaixo:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM PARA O ATIVO PERMANENTE – PROPORCIONALIDADE. [...] Entretanto, o prazo máximo para a apropriação de créditos extemporâneos é de cinco anos contados da data de aquisição dos produtos e, em se tratando de aquisição de bens na fase pré-operacional, não havendo saídas no período, o crédito se legitima na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos). Lançamento improcedente. Decisão unânime¹³.

¹² 2ª Câmara do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, Data de julgamento: 17.10.2012.

¹³ 3ª Câmara do CC/MG, Acórdão nº. 19.555/10/3ª, DJ 25.05.2010.

Naquele caso, em face dos investimentos realizados na planta industrial da empresa, e os benefícios decorrentes desta aplicação, restou consignado que os recursos aplicados em aquisição de novos imobilizados eram aptos a gerar créditos de ICMS, mesmo que estes bens somente fossem adicionar receitas ao faturamento da empresa após o início de sua operação.

A Lei Complementar cuidou de afastar a apropriação de créditos proporcionais às saídas isentas e não tributadas (aspecto quantitativo), não trazendo qualquer vedação que impeça o aproveitamento de créditos à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) nas demais hipóteses.

Especificamente no caso de expansão de planta industrial existente, a apuração do coeficiente de crédito poderá ocorrer inclusive por meio da relação entre a receita tributada atual e aquela isenta ou não tributada, atendendo, assim, aos ditames da legislação pertinente.

Feitas essas considerações, extrai-se que não é válido ao legislador ordinário instituir restrições ao aproveitamento de créditos de ICMS que não estejam previstas na Constituição Federal de 1988 ou na própria Lei Complementar nº. 87/1996.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que “*as normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado*” (vide ADI 2377/MG)¹⁴.

¹⁴ Sobre o tema, confira-se ainda precedente do Superior Tribunal de Justiça: “[...] PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LEGALIDADE ESTRITA. INOBSERVÂNCIA. AFASTAMENTO DE ATO NORMATIVO SECUNDÁRIO POR ÓRGÃO FRACIONÁRIO DO TRIBUNAL. POSSIBILIDADE. SÚMULA VINCULANTE 10/STF. OBSERVÂNCIA. [...] 4. Como de sabença, a validade dos atos normativos secundários (entre os quais figura o decreto regulamentador) pressupõe a estrita observância dos limites impostos pelos atos normativos primários a que se subordinam (leis, tratados, convenções internacionais, etc.), sendo certo que, se vierem a positivar em seu texto uma exegese que possa irromper a hierarquia normativa sobrejacente, viciar-se-ão de ilegalidade e não de inconstitucionalidade (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: ADI 531 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 11.12.1991, DJ 03.04.1992; e ADI 365 AgR, Rel. Ministro Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 07.11.1990, DJ 15.03.1991).

Portanto, o entendimento contrário à apropriação de créditos na fase pré-operacional não encontra respaldo legal, sendo plenamente admissível o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes das aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado quando de sua entrada no estabelecimento, ainda que na fase pré-operacional do estabelecimento.

[...] 14. Recurso ordinário desprovido”. (RMS 21.942/MS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/02/2011, *DJe* 13/04/2011)

A Base de Cálculo do ICMS nas Transferências Interestaduais de Minério Beneficiado entre Estabelecimentos da Mesma Empresa

Fabiana Leão de Melo¹
Ana Cecília Battesini P. Costa²

I. INTRODUÇÃO

Não obstante a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e o enunciado do Superior Tribunal de Justiça, constante da Súmula nº 166, no sentido da inocorrência do fato gerador do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa, a Lei Complementar nº 87/1996 prevê a incidência do imposto nessas operações e estabelece, em seu artigo 13, parágrafo 4º, três hipóteses de base de cálculo aplicáveis, conforme a natureza do bem objeto de transferência.

Nos termos do dispositivo da Lei Complementar, o enquadramento da natureza do bem para a definição da base de cálculo depende da caracterização da atividade do estabelecimento remetente como comercial, industrial ou não industrial.

¹ Especialista em Direito Tributário pelo Instituto dos Advogados de Minas Gerais (IAMG) e em Regulação e Negócios de Petróleo e Gás pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduada em Direito pela Fundação Mineira de Educação e Cultura (FUMEC). Associada do Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás (IBP) e do Instituto de Estudos Fiscais (IEFi).

² Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduada em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos.

A presente abordagem restringir-se-á à análise do enquadramento das transferências de minério beneficiado entre estabelecimentos de uma mesma empresa mineradora nos incisos II ou III do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996, ou seja, à verificação, como industrial ou não³, da atividade desenvolvida por esses estabelecimentos.

Para a caracterização do estabelecimento como industrial ou não industrial, e consequente definição da base de cálculo aplicável a essas operações, é necessário investigar o conceito de industrialização aplicável ao imposto estadual, e o possível enquadramento das atividades minerárias neste conceito. É o que se pretende a seguir.

2. SÚMULA 166 DO STJ E A LEI COMPLEMENTAR 87/1996

A inocorrência do fato gerador do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa, consoante o entendimento sedimentado no STF desde os anos 70⁴, e na doutrina, desde os ensinamentos de Souto Maior Borges e Geraldo Ataliba⁵, decorre da

³ No caso de aquisição e transferência do minério bruto, tal como adquirido, para outro estabelecimento, não há dúvida de que deverá ser aplicada a base de cálculo prevista na Lei Complementar para os estabelecimentos comerciais.

⁴ *ICM. Saídas de materiais destinados a uso e consumo de outros estabelecimentos da mesma empresa. Não incidência, segundo a interpretação do art. 12, II da Constituição, pelo Supremo Tribunal Federal.* (RE 74.363, Relator Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Segunda Turma, julgado em 21/11/72, DJ 13.12.1972)

[...] *o simples deslocamento físico da mercadoria pelo seu proprietário [o acórdão refere-se também às operações interestaduais], sem circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM.* (RE 93523, Relator Min. CORDEIRO GUERRA, Segunda Turma, julgado em 24/08/1982, DJ 24-09-1982).

⁵ BORGES, José Souto Maior. O fato gerador do ICM e os estabelecimentos autônomos. *Revista de Direito Administrativo*, v. 103, p. 33-48, jan./mar. 1971. ATALIBA, Geraldo e Giardino, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 24/26, 1983.

inexistência de circulação jurídica nas operações de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular.

Esse entendimento foi objeto do Enunciado da Súmula nº 166, editado pelo STJ em 1996, segundo o qual “*não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, aplicável indistintamente às operações internas ou interestaduais⁶.

Em manifesta contrariedade ao contexto jurisprudencial e doutrinário, no mesmo ano em que foi editado o enunciado da Súmula nº 166/STJ, a Lei Complementar nº 87/1996 previu a incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular (art. 12 I), especificando as bases de cálculo aplicáveis às operações:

Art. 13.

[...]

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II – o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III – tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

A edição da Lei Complementar, contudo, não importou na alteração da jurisprudência, que permaneceu a mesma, tanto em relação às operações internas como em relação às operações interestaduais⁷.

⁶ Entre os julgados que originaram o Enunciado da Súmula 166/STJ, o Resp 36.060/MG refere-se a operações interestaduais, ao passo que o Resp 32.203/RJ refere-se a operações internas, o que demonstra que a referida súmula aplica-se a ambas as situações.

⁷ Especificamente quanto à aplicação da Lei Complementar, cumpre noticiar o isolado julgamento do Resp 1.109.298/RS, em que STJ, enquadrando a transfe-

Não obstante a não incidência do ICMS nessas operações, na prática, não raras vezes os contribuintes optam pelo recolhimento do imposto nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, principalmente pelo fato de a desoneração do ICMS, no meio da cadeia, provocar a cumulatividade do imposto.

Nesses termos, justifica-se a análise do correto enquadramento da operação nas regras de definição da base de cálculo, considerando ainda que, se tributada, a utilização de base de cálculo equivocada implica riscos para os contribuintes tanto de exigência do imposto pelo Estado de localização do remetente (no caso de utilização de base de cálculo considerada a menor), quanto do estorno do crédito considerado indevido pelo Estado de localização do destinatário (no caso de utilização de base de cálculo considerada a maior)⁸.

3. O CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO PARA O ICMS

Como explicitado, nos termos dos incisos I e II, do parágrafo 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996, a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de bens realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular depende da caracterização, ou não, das atividades do estabelecimento remetente dos bens como atividades industriais.

O conceito de atividade de industrialização ou de produto industrializado, juridicamente relevante para o ICMS em inúmeras hipóteses, não foi estabelecido pela Lei Complementar nº 87/1996, competente para a disciplina do imposto estadual.

Com efeito, como a Lei Complementar nº 87/1996, nos incisos II e III do §4º do art. 13, limitou-se a vincular a base de cálculo às atividades de industrialização, e em outros dispositivos referiu-se ao

rência na norma de definição da base de cálculo, prevista na LC 87/96, deixou de aplicar a Súmula nº 166/STJ, ao fundamento expresso de não ter sido a matéria colocada à sua apreciação ou contemplada na causa de pedir, conforme Edcl Resp 1.109.298/RS, DJe 04/11/2011.

⁸ Foi justamente o que ocorreu no já citado Resp 1.109.298/RS e Edcl Resp 1.109.298/RS.

“processo de industrialização”⁹ ou às “operações destinadas à industrialização ou à comercialização”¹⁰, importante perquirir qual o conceito de industrialização aplicável ao ICMS.

A Constituição Federal de 1988 utiliza o termo industrialização em diversas passagens sem, contudo, delimitar o referido conceito de modo explícito.

De fato, mesmo sendo a Constituição Federal de 1988 uma Constituição analítica, que, ao contrário da sintética, *examina e regulamenta todos os assuntos relevantes à formação, destinação e funcionamento dos Estados*¹¹, não é papel do constituinte conceituar expressa e detalhadamente os institutos de que faz uso. Além da improficuidade de tal tarefa, dados os inúmeros institutos contemplados na Carta Magna e a necessidade de adaptação destes à realidade, em constante evolução, a atividade de conceituação pela Constituição é até mesmo desnecessária, frente à Teoria da Norma Jurídica, consagrada na doutrina de Paulo de Barros Carvalho.

Para Paulo de Barros Carvalho¹², em razão da unicidade do texto jurídico-positivo (ordenamento jurídico), a norma jurídica, na qual se incluem os institutos juridicamente relevantes (tais como “contratos”, “matrimônio”, “leis”, “tributo”, inclusive “industrialização”), é uma construção feita pelo intérprete a partir das significações dos diversos enunciados prescritivos preexistentes no ordenamento, os quais são plenos de sentido. Aduz o autor que *o processo de interpretação* [que resulta na norma jurídica] *não pode abrir mão das unidades enunciativas esparsas do sistema positivo, elaborando suas significações fráscas para, somente depois, organizar as entidades normativas (sentido estrito).*

Assim, partindo-se da premissa que o instituto da “industrialização” não existe isoladamente, mas apenas dentro do contexto normativo, pressupõe-se na Constituição o conceito de industrialização,

⁹ Arts. 20, §3º, I; 21, II; 31, §5º; 32, II, 33, II, b.

¹⁰ Art. 3º, II, e III.

¹¹ MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 40.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 126-146.

a exemplo do que se fez doutrinariamente, em relação ao conceito de renda, que, apesar de não estar expresso na Constituição, foi dela pressuposto, a partir de todos os dispositivos constitucionais relativos à matéria, além dos demais dispositivos infraconstitucionais que orientaram o legislador Constituinte, à época.

Da análise da própria Constituição, verifica-se que o instituto “industrialização” está contemplado em diversos dispositivos, os quais são de análise imprescindível para fins de apuração do conceito pressuposto na Constituição.

No que tange ao monopólio da União sobre as atividades relativas a minérios e minerais nucleares, a Constituição Federal se referiu à atividade de industrialização de forma restrita:

Art. 21. Compete à União:

[...]

XXIII – explorar os serviços e instalações nucleares de qualquer natureza e exercer monopólio estatal sobre a pesquisa, a lavra, o enriquecimento e reprocessamento, a *industrialização* e o comércio de minérios nucleares e seus derivados, atendidos os seguintes princípios e condições:

- a) toda atividade nuclear em território nacional somente será admitida para fins pacíficos e mediante aprovação do Congresso Nacional;
- b) sob regime de permissão, são autorizadas a comercialização e a utilização de radioisótopos para a pesquisa e usos médicos, agrícolas e industriais;
- c) sob regime de permissão, são autorizadas a produção, comercialização e utilização de radioisótopos de meia-vida igual ou inferior a duas horas;
- d) a responsabilidade civil por danos nucleares independe da existência de culpa;

Art. 177. Constituem monopólio da União:

[...]

V – a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a *industrialização* e o comércio de minérios e minerais nucleares

e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal.

O conceito restrito também foi utilizado pelo artigo 44 do ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

Art. 44. As atuais empresas brasileiras titulares de autorização de pesquisa, concessão de lavra de recursos minerais e de aproveitamento dos potenciais de energia hidráulica em vigor terão quatro anos, a partir da promulgação da Constituição, para cumprir os requisitos do art. 176, § 1º.

§ 1º – Ressalvadas as disposições de interesse nacional previstas no texto constitucional, as empresas brasileiras ficarão dispensadas do cumprimento do disposto no art. 176, § 1º, desde que, no prazo de até quatro anos da data da promulgação da Constituição, tenham o produto de sua lavra e beneficiamento destinado a *industrialização* no território nacional, em seus próprios estabelecimentos ou em empresa industrial controladora ou controlada.

§ 2º – Ficarão também dispensadas do cumprimento do disposto no art. 176, § 1º, as empresas brasileiras titulares de concessão de energia hidráulica para uso em seu processo de *industrialização*.

Portanto, em ambos os casos a Constituição Federal tratou a atividade de industrialização de forma separada das atividades de “lavra, enriquecimento e reprocessamento” e “beneficiamento”.

Por outro lado, ao tratar especificamente da base de cálculo do ICMS, determina a Constituição Federal que o IPI não seja incluído na base de cálculo do imposto estadual nas operações entre contribuintes e destinadas à industrialização ou comercialização, que configurem fato gerador dos dois impostos:

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;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XI – não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à *industrialização* ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

Quanto ao imposto sobre produtos industrializados, propriamente, além dos dispositivos que se referem exclusivamente à repartição das receitas tributárias, previu a Constituição:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV – produtos *industrializados*;

[...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

III – não incidirá sobre produtos *industrializados* destinados ao exterior.

Dessa análise, verifica-se, pois, que a Constituição, nos artigos 21, XXIII, 177, V, e no artigo 44, §§1º e 2º do ADCT, segregou a atividade de industrialização de outras atividades relativas a “lavra, enriquecimento e reprocessamento” e “beneficiamento”, e que nos dispositivos relativos à base de cálculo do ICMS (art. 155, II §2ª, XI) e ao fato gerador do próprio imposto sobre produtos industrializados não fez qualquer distinção, tratando, apenas, da atividade de industrialização.

Nesses termos, a análise preliminar da Constituição ainda não é suficiente para dirimir as dúvidas quanto ao conceito de industrialização adotado, se amplo (*lato sensu*), no sentido de abranger todos os

procedimentos que modifiquem a natureza do produto, assim como os que o aperfeiçoem para o consumo, ou restrito (*stricto sensu*), no sentido de abranger apenas os procedimentos de transformação da natureza do produto.

Contudo, é de especial relevância a análise da Constituição Federal de 1988, na sua redação original¹³ que, especificamente quanto ao ICMS, afastava a incidência do imposto estadual sobre as exportações de produtos industrializados, excluídos os produtos industrializados semi-elaborados, definidos em Lei Complementar:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

Ao assim determinar, a Constituição, expressamente, afirmava, *a contrario sensu*, que produtos semi-elaborados são produtos industrializados.

Mostra-se necessária então a análise do conceito de produto semi-elaborado definido pela Lei Complementar nº 65/1991. Não se pretende escapar à busca do conceito constitucional de industrialização, mas aprofundar no conceito de semi-elaborado de forma a concluir se a sua inclusão como produto industrializado pela Constituição Federal corresponde à opção do Constituinte de utilizar uma acepção ampla ou não de industrialização.

¹³ Art. 155, §2º, X, “a” (alterado posteriormente pela Emenda Constitucional nº 42/2003).

De acordo com a Lei Complementar nº 65/1991, para sua caracterização como semi-elaborado, o produto deveria preencher três requisitos¹⁴, os quais a jurisprudência definiu serem cumulativos¹⁵.

O primeiro requisito correspondia ao produto resultar de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral sujeita ao imposto quando exportada *in natura* (ou seja, resultar da industrialização de produto primário, art. 1º, I) e o segundo requisito (inciso I, do mesmo dispositivo) era o de não sofrer modificação de sua natureza química originária.

O último requisito (inciso III) correspondia ao produto ter na composição de seu custo no mínimo sessenta por cento de matéria-prima animal, vegetal ou mineral.

A Lei Complementar nº 65/1991, portanto, ao mesmo tempo em que enquadrou os produtos semi-elaborados como produtos industrializados (em razão do comando constitucional expresso), definiu como produtos semi-elaborados aqueles que resultem de qualquer espécie de modificação de matéria prima animal, vegetal ou mineral, mas que mantenham a sua natureza química originária. Ou seja, adotou conceito amplo de industrialização, para abranger aqueles procedimentos que não correspondam à transformação.

E não poderia ser diferente, pois a Constituição, quando fez menção a “produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados”, já definiu que os produtos semi-elaborados não se enquadravam no conceito de industrialização *stricto sensu*.

¹⁴ Art. 1º É compreendido no campo de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação (ICMS) o *produto industrializado semi-elaborado* destinado ao exterior:

I – que resulte de matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral sujeita ao imposto quando exportada *in natura*.

II – cuja matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral não tenha sofrido qualquer processo que implique modificação da natureza química originária.

III – cujo custo da matéria-prima de origem animal, vegetal ou mineral represente mais de sessenta por cento do custo do correspondente produto, apurado segundo o nível tecnológico disponível no País.

¹⁵ AgRg nos EDcl no REsp 703.312/PR, REsp 1186493/MG, REsp 1243333/SP.

Nesses termos, pode-se concluir que a expressa previsão de que os produtos semi-elaborados são espécies de produtos industrializados (gênero) indica que a Carta Magna de fato reconhecia a existência da acepção ampla e restrita do conceito de industrialização, e a adotava de forma ampla, a não ser em casos expressamente contrários, como os vistos anteriormente (artigos 21, XXIII, 177, V, e no artigo 44, §§1º e 2º do ADCT).

Observe-se que a alteração do artigo 155, §2º, X, “a” da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 42/2003¹⁶ não modificou em nada o conceito constitucional pressuposto de industrialização, pois não houve alteração do conceito de industrialização, mas apenas alargamento da imunidade constitucional para abranger todas as mercadorias objeto de exportação.

Deste modo, pode-se afirmar que o conceito de industrialização, constitucionalmente pressuposto, aplicável ao ICMS, é amplo e abrange quaisquer procedimentos de aperfeiçoamento do bem.

De todo modo, visando ao exaurimento do conceito constitucional de industrialização, há que se levar em consideração, também, o contexto em que está inserida a norma para averiguar a sua compatibilidade com o ordenamento jurídico. Na época da promulgação da Constituição Federal de 1988, o IPI já era exigido nos mesmos moldes do imposto previsto na Constituição atual, e sob a regência do CTN, recepcionado pela nova ordem constitucional com status de Lei Complementar.

O conceito de industrialização, para fins do IPI, foi previsto no CTN de forma ampla:

Art. 46.

[...]

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

¹⁶ O art. 155, §2º, X, “a” foi alterado pela EC 42/03 para estabelecer a imunidade do ICMS na exportação de quaisquer mercadorias.

O Regulamento do IPI vigente à época da promulgação da Constituição de 1988 (Decreto nº 87.981/1982, revogado pelo Decreto 2.637/1998) também tratava da industrialização de forma ampla:

Art. 3º. Caracteriza *industrialização* qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Leis nºs 4.502/64, art. 3º, parágrafo único, e 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único):

I – a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

V – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Portanto, o contexto histórico em que promulgada a Constituição confirma a opção do Constituinte pela adoção da acepção ampla do conceito de industrialização, salvo expressa previsão em contrário. E, como visto, para o ICMS, a acepção ampla também foi prevista de forma expressa na redação original do art. 155, §2º, X, “a” da Constituição, com a exclusão dos semi-elaborados da regra de imunidade da exportação dos produtos industrializados.

Sendo amplo, o conceito de industrialização pressuposto pela Constituição, aplicável ao ICMS, coincide com o conceito relativo ao IPI.

Veja-se que não se está aqui defendendo que a incidência do ICMS é definida pela legislação federal do IPI. Apenas está se demonstrando que o conceito pressuposto pela Constituição é amplo e coincide com o do IPI.

O STJ já teve a oportunidade de se manifestar sobre o assunto, atestando que o conceito de industrialização, para quaisquer fins, inclusive para fins do ICMS, coincide com o conceito do IPI.

Ao apreciar a possibilidade de aproveitamento de créditos do ICMS sobre a aquisição de energia elétrica para ser consumida no processo de industrialização, a Primeira Seção do STJ reconheceu a validade do crédito, pelo fato de o Decreto nº 640/1962, que equiparou, para todos os efeitos legais, os serviços de telecomunicações às atividades industriais (indústria básica), ser compatível com o ordenamento jurídico vigente, em especial com a Lei Geral de Telecomunicações, com o Regulamento do IPI e com o artigo 46 do CTN¹⁷. Portanto, nessa ocasião, o STJ julgou questão atinente ao ICMS em função da compatibilidade com o conceito de industrialização da legislação do IPI.

Também ao apreciar o direito de aproveitamento de créditos de ICMS na aquisição de energia elétrica pelos supermercados, utilizando o mesmo critério, qual seja, o conceito de industrialização previsto na legislação do IPI, o STJ afastou o direito ao crédito, por não serem as atividades de panificação e congelamento consideradas como atividades industriais pela legislação do IPI¹⁸.

Além da jurisprudência, a própria legislação dos Estados reconhece a identidade do conceito de industrialização para fins do ICMS e IPI. O Estado de Minas Gerais, por exemplo, dispôs acerca da industrialização nos mesmos termos da legislação do IPI:

¹⁷ REsp 842270/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, *DJe* 26/06/2012.

¹⁸ EDcl no REsp 1117139/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, *DJe* 27/04/2010.

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

II – industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:

- a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);
- b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);
- c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);
- d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);
- e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento);¹⁹

Nestes termos, considerando que o conceito de industrialização para fins do ICMS é amplo, parece-nos que a interpretação correta dos os incisos II e III do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996 é no sentido de que os produtos industrializados correspondem tanto aos produtos resultantes de transformação como aos produtos resultantes de beneficiamento, sendo que os produtos não industriais referem-se apenas a produtos primários, ou seja, produtos *in natura*.

4. BENEFICIAMENTO MINERÁRIO – ENQUADRAMENTO

Demonstrada a pertinência da aplicação do conceito amplo de industrialização, a abranger tanto os procedimentos relativos ao aperfei-

¹⁹ RICMS/00

çoamento do bem como os relativos à sua transformação, cumpre-nos a análise das atividades de beneficiamento mineral para o enquadramento dessas atividades no parágrafo 4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/1996.

Para a análise das atividades de mineração, deve se ter em mente que são atividades *sui generis*, eminentemente desagregadoras, na medida em que visam à obtenção do recurso mineral na forma mais pura, ao contrário de outras atividades industriais, que usualmente visam à obtenção do produto resultante da agregação de materiais, mediante processos de transformação.

O artigo 14 do Decreto nº 1, de 11/01/1991, que regulamenta a cobrança de CFEM – Compensação Financeira pela Exploração Mineral – conceitua os processos de beneficiamento para fins de exploração de recursos minerais nos seguintes termos:

[...]

III – processo de beneficiamento, aquele realizado por fragmentação, pulverização, classificação, concentração, separação magnética, flotação, homogeneização, aglomeração ou aglutinação, briquetagem, nodulação, sinterização, pelotização, ativação coqueificação, calcinação, desaguamento, inclusive secagem, desidratação, filtragem, levigação, bem como qualquer outro processo de beneficiamento, ainda que exija adição ou retirada de outras substâncias, desde que não resulte na descaracterização mineralógica das substâncias minerais processadas ou que não impliquem na sua inclusão no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;

Como se verifica, a maioria dos procedimentos de beneficiamento visa à purificação do minério e o seu aperfeiçoamento para consumo na industrialização (*stricto sensu*, transformação) de outros produtos. Ou seja, o beneficiamento corresponde a procedimentos que modificam o minério na forma encontrada na natureza, mas não alteram a sua condição mineralógica.

Justamente por isso, a legislação minerária somente não considera beneficiamento as atividades que impliquem transformação (industrialização *stricto sensu*) do minério em outros produtos, e as atividades de que resulte produto sujeito ao IPI (parte final do dispositivo supracitado).

Como as operações com minerais são imunes a todos os impostos, com exceção do ICMS²⁰, na prática, as exceções previstas na legislação da CFEM são uma só, já que os produtos industrializados a partir da matéria prima mineral, ou seja, decorrentes da transformação do mineral²¹, não são imunes ao IPI.

Enquadram-se, portanto, no conceito de industrialização amplo, pressuposto pela Constituição e adotado pela Lei Complementar 87/1996, as atividades de beneficiamento mineral previstas no artigo 14 do Decreto nº 1, de 11/01/1991, as quais não implicam a transformação do produto, mas o aperfeiçoam para o consumo, ainda que na forma de matéria prima, como é o mais usual, tratando-se de minerais.

Esta conclusão é confirmada pelo enquadramento de tais atividades como industriais também na legislação específica do IPI (tanto em relação ao CTN como em relação ao RIPI, supracitados), uma vez que os conceitos de industrialização, para fins de ambos os impostos, são coincidentes.

Nesse ponto, pedimos vênia para discordar de Onofre Alves Batista Junior²², segundo o qual as atividades de beneficiamento de minerais não se enquadrariam como industriais, por não se sujeitarem ao IPI:

Quanto à legislação tributária brasileira, a questão fica muito bem elucidada na legislação do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI). Basta verificar que o IPI não incide sobre a extração mineral e suas atividades complementares. A propósito, o IPI jamais incidiu sobre a indústria extrativa de minérios, seja por ocasião da incidência do antigo Imposto Único sobre Minerais, seja na égide da atual CRFB/1988, que estabelece a não incidência do IPI nessa atividade. Nesse sentido, a toda evidência, a legislação tributária mais especializada em industrialização não tem a extração mineral e suas atividades complementares como modalidades de industrialização.

No nosso entendimento, a imunidade conferida pela Constituição às operações com minerais, ao contrário, confirma que tais atividades

²⁰ Art. 155, §3º da CF/88

²¹ Descaracterização mineralógica.

²² BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Base de cálculo do ICMS na saída de minério para estabelecimento do mesmo titular localizado em outro estado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 197, p. 116-126, fev. 2012.

estão no campo de incidência do imposto, tanto que a regra de imunidade foi necessária para a sua desoneração.

Concordamos com Onofre Alves Batista Junior que o inciso III do parágrafo §4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996 (produtos não industriais) refere-se às operações com produtos primários.²³ Contudo, entendemos que produtos primários são aqueles que não passaram por qualquer atividade de beneficiamento, tais como produtos agropecuários, que podem ser, exemplificativamente, colhidos da plantação e imediatamente transferidos a outros estabelecimentos, sem qualquer beneficiamento.

Conforme demonstrado, entendemos que o conceito de produto industrializado encontra-se pressuposto na Constituição, não tendo qualquer influência a classificação do recurso mineral no comércio internacional como produto primário ou industrializado.

Justamente por isso o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais já decidiu pela caracterização de processo de desnatamento do leite *in natura* como processo de beneficiamento, suficiente a afastar o seu enquadramento como produto primário, não obstante a sua sujeição a posterior etapa de industrialização.²⁴

Acrescente-se que em 12 de novembro de 2013 o Estado de Minas Gerais, por reconhecer que a utilização do critério relativo à classificação do produto como não tributado (NT) na TIPI para caracterizá-lo como não industrializado *apresenta inconsistências quando aplicado ao conceito de industrialização para os efeitos do ICMS, em razão de o Imposto sobre Produtos Industrializados não incidir sobre determinados produtos mesmo que industrializados*, revogou a Instrução Normativa anterior (IN SUTRI nº 3/2013) que dispunha nesse sentido e enquadrava os produtos resultantes das atividades de beneficiamento mineral (NT) como não industriais, para fins de aplicação do inciso III do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

²³ “*Em outras palavras, nas transferências interestaduais de produtos primários, como é o caso em análise, a base de cálculo do ICMS é o preço corrente da mercadoria ou de sua similar no mercado atacadista do local da operação, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador.*”

²⁴ Acórdão 19.355/11/2ª, publicado no *Diário Oficial* em 29/12/2011.

Ainda, na alteração promovida na legislação mineira, o aproveitamento dos créditos de energia elétrica, permitido apenas às atividades industriais, não se aplicaria às atividades de agricultura, pecuária, produção florestal, pesca, aquicultura e de extração mineral, e às atividades a elas complementares não caracterizadas como industriais. Assim, o próprio Estado de Minas Gerais, com essa alteração, sinaliza que pode vir a considerar, conforme entendemos, que atividades complementares às atividades de extração mineral são industriais.

Portanto, tratando-se de produtos industrializados, a base de cálculo aplicável às transferências de minério beneficiado é a prevista no inciso II do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996, que corresponde ao valor de custo de produção.

5. CONCLUSÕES

Apesar da não ocorrência do fato gerador do ICMS nas transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa, alguns contribuintes optam por submeter-se à tributação dessas operações, seja para evitar conflitos com os Fiscos Estaduais ou evitar os efeitos da cumulatividade do imposto, decorrente da não-incidência no meio da cadeia.

Como a Lei Complementar nº 87/1996 (art. 12, I) considera essas operações tributáveis, a referida norma estabeleceu a base de cálculo aplicável às operações interestaduais no parágrafo 4º do seu artigo 13.

Foram previstas três hipóteses aplicáveis em razão da natureza da atividade praticada pelo estabelecimento remetente, comercial, industrial ou não industrial.

Para os casos de transferência de minério beneficiado o conceito de industrialização, e conseqüentemente de produto industrializado, é essencial para o enquadramento do minério nos incisos do referido dispositivo.

Tendo em vista a inexistência de conceito expresso para a industrialização, este conceito deve ser pressuposto a partir da Constituição Federal. Nesses termos, a interpretação sistemática, teleológica e histórica da Carta Magna demonstra que o conceito de industrialização

para fins do ICMS é amplo, de forma a abranger tanto os procedimentos relativos ao aperfeiçoamento do bem (*lato sensu*) como os relativos à sua transformação (*stricto sensu*), e, nesse sentido, coincide com o conceito do IPI.

Nesse contexto, o inciso II do parágrafo 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/1996 (industriais) aplica-se aos produtos que tenham sofrido qualquer espécie de modificação para aperfeiçoamento ao consumo, ainda que para uso como matéria-prima em outros processos de industrialização, e o inciso III (não industriais) refere-se aos produtos primários, assim entendidos os produtos *in natura*.

Como o minério de ferro beneficiado resulta de processo de modificação e aperfeiçoamento para consumo, este corresponde a produto industrializado para fins da legislação do ICMS e IPI, e por isso as transferências interestaduais com esses produtos sujeitam-se à base de cálculo prevista no inciso III do parágrafo 4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/1996, corresponde ao custo de produção.

O ITR e as Áreas Destinadas à Atividade de Mineração

Fabiana Leão de Melo¹
Marciano Seabra de Godoi²

I. INTRODUÇÃO

A política agrária nacional, prevista na Constituição Federal de 1988 (arts. 184 a 191), tem como objetivo assegurar que se cumpra a função social da propriedade rural, caracterizada pelo aproveitamento racional e adequado da terra, com observância das normas trabalhistas, sociais e ambientais.

Para a consecução desses objetivos, a Constituição previu três instrumentos principais: o planejamento e a execução de uma política agrícola, a tributação diferenciada das áreas rurais pelo Imposto Territorial Rural – ITR e a desapropriação dos imóveis improdutivos para fins de reforma agrária.

¹ Especialista em Direito Tributário pelo Instituto dos Advogados de Minas Gerais (IAMG) e em Regulação e Negócios de Petróleo e Gás pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduada em Direito pela Fundação Mineira de Educação e Cultura (FUMEC). Associada do Instituto Brasileiro de Petróleo e Gás (IBP) e do Instituto de Estudos Fiscais (IEFi).

² Sócio consultor do escritório RV&LC Advogados. Advogado e economista, doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Complutense de Madri e mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e em Economia pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Professor da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas) nos cursos de Graduação em Direito e de Mestrado/Doutorado em Direito Público. Fundador e diretor executivo do Instituto de Estudos Fiscais (IEFi).

O papel do ITR no alcance desses objetivos encontra-se estabelecido na determinação constitucional de instituição de alíquotas progressivas do imposto, que desestimulem a manutenção de propriedades improdutivas, bem como na imunidade das pequenas glebas rurais exploradas por seus proprietários (art.153, § 4.º da Constituição).

A progressividade foi corretamente instituída pelo legislador, que estabeleceu alíquotas crescentes à medida que aumenta a dimensão do imóvel e diminui o grau de utilização da terra.

Em relação às áreas destinadas à atividade mineral, estas têm sido consideradas pela administração tributária como tributáveis pelo ITR, mas ao mesmo tempo improdutivas para fins de apuração da alíquota. Tal fato, aliado à demanda de grandes áreas para o desenvolvimento da atividade de mineração, faz com que essa atividade se sujeite às maiores alíquotas previstas na legislação, sendo tributadas da mesma forma que os grandes latifúndios improdutivos.

É preciso, pois, examinar se a atual postura da administração tributária com relação à cobrança do ITR sobre as áreas destinadas à exploração mineral encontra-se legitimada pela Constituição Federal de 1988 e legislação em vigor.

2. O ITR – Previsão Constitucional e Legal

Antes de adentrar a questão específica sobre a forma de incidência do ITR sobre áreas destinadas à atividade mineral, cabe apenas indicar, em linhas gerais, os aspectos da hipótese de incidência do imposto.

O ITR está previsto no artigo 153 da Constituição Federal de 1988, e tem como propósito o desestímulo ao uso improdutivo da propriedade rural:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI – propriedade territorial rural;

4º O imposto previsto no inciso VI do caput:

I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre o imposto, estabeleceu como hipótese de sua incidência a propriedade, o domínio útil ou a posse³ de imóvel localizado na zona rural (art. 29) e, como base de cálculo, o valor fundiário do imóvel.

Já a Lei n.º 9.393/1996, norma que regula a atual forma de incidência do ITR, estabeleceu como base de cálculo o correspondente ao valor da terra nua (valor venal do imóvel, excluído o valor das benfeitorias) multiplicado pelo quociente entre a área tributável e a área total. A seguinte equação demonstra a apuração da base de cálculo:

$$\text{BC ITR} = \text{VTN} \times \frac{\text{Área Tributável}}{\text{Área Total do Imóvel}}$$

Área Total do Imóvel

Não são computadas na área tributável as áreas não passíveis de aproveitamento rural, assim discriminadas pela Lei n.º 9.393: áreas de preservação permanente; de reserva legal; de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas; áreas comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico pelo órgão competente; áreas sob regime de servidão florestal ou ambiental; áreas cobertas por florestas nativas; e áreas alagadas para aproveitamento hidrelétrico (artigo 10, II).

Por sua vez, foram previstas na Lei 9.393 diversas alíquotas variáveis, entre 0,03% e 20%, progressivas em relação à dimensão do imóvel, e regressivas em relação ao grau de sua utilização (GU).

³ Como explicita Luciano Camargos, somente a posse que exterioriza o domínio é tributável pelo ITR. In: CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *O imposto territorial rural e a função social da propriedade*: doutrina, prática e jurisprudência. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 104/107.

O grau de utilização da terra (GU), necessário para a identificação da alíquota incidente, corresponde ao percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.⁴

Como se vê, a Lei n.º 9.393 excluiu da base de cálculo do ITR áreas que, por motivos diversos, não podem ser utilizadas na atividade rural, assim considerada pela legislação como exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal.

Além disso, a Lei n.º 9.393, em observância às normas constitucionais, previu a progressividade das alíquotas como forma de induzir os cidadãos a utilizarem a terra de forma racional e produtiva.

3. LEGISLAÇÃO INFRALEGAL: FORMA DE EXIGÊNCIA DO ITR SOBRE ÁREAS DESTINADAS À MINERAÇÃO

As normas oriundas da administração tributária editadas em regulamentação à Lei n.º 9.393 dispuseram de forma específica sobre a incidência do ITR sobre áreas de mineração, as considerando como tributáveis, mas ao mesmo tempo como necessariamente improdutivas para fins de apuração da alíquota progressiva, o que implica a tributação de tais áreas à alíquota mais gravosa prevista na legislação, a mesma aplicável aos grandes latifúndios improdutivos.

⁴ Art. 10 [...]

IV – área aproveitável, a que for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, excluídas as áreas:

- a) ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;
- b) de que tratam as alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II;
- c) de que tratam as alíneas do inciso II deste parágrafo;

V – área efetivamente utilizada, a porção do imóvel que no ano anterior tenha:

- a) sido plantada com produtos vegetais;
- b) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados índices de lotação por zona de pecuária;
- c) sido objeto de exploração extrativa, observados os índices de rendimento por produto e a legislação ambiental;
- d) servido para exploração de atividades granjeira e aquícola;
- e) sido o objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei n.º 8.629, de 25 de fevereiro de 1993;

VI – Grau de Utilização – GU, a relação percentual entre a área efetivamente utilizada e a área aproveitável.

No tocante à base de cálculo, o Decreto n.º 4.382/2002 apenas repetiu a previsão da Lei n.º 9.393 de que as áreas imprestáveis à atividade rural, declaradas de interesse ecológico, são passíveis de exclusão da base de cálculo do tributo (art. 15).

Já a Instrução Normativa n.º 256/2002 previu de forma expressa que a prévia declaração do interesse ecológico da área imprestável à atividade rural é pressuposto para a sua exclusão da apuração da base de cálculo do ITR:⁵

Art. 14. São áreas de interesse ecológico aquelas assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, que:

I – se destinem à proteção dos ecossistemas e ampliem as restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal; ou

II – sejam comprovadamente imprestáveis para a atividade rural.

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso II, as áreas comprovadamente imprestáveis para a atividade rural são, exclusivamente, as áreas do imóvel rural declaradas de interesse ecológico mediante ato específico do órgão competente, federal ou estadual. (grifos não constantes do original)

Em relação à alíquota, enquanto a Lei n.º 9.393 considerou a atividade extrativa na apuração da área efetivamente utilizada (art. 10, v, c), o Decreto 4.382 restringiu tal consideração à atividade extrativa vegetal (art. 18, III c/c art. 27).

⁵ O Manual de Perguntas e Respostas do ITR, elaborado pela Receita Federal em 2012, também explicita expressamente este entendimento:

089 — Quais as condições exigidas para excluir as áreas de interesse ecológico da incidência do ITR?

Para exclusão das áreas de interesse ecológico da incidência do ITR é necessário que o contribuinte apresente o ADA ao Ibama, a cada exercício, que as áreas sejam assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que atendam ao disposto na legislação pertinente.

090 — É exigido o ADA para excluir as áreas de interesse ecológico da incidência do ITR?

Sim. Para exclusão das áreas de interesse ecológico da incidência do ITR é necessário que o contribuinte apresente o ADA ao Ibama, a cada exercício.

Por sua vez, visando o mesmo efeito do Decreto, a IN 256/2006 dispôs expressamente que as áreas destinadas à extração mineral devem ser consideradas como não utilizadas na apuração do grau de produtividade do imóvel:

Área Não Utilizada

Art. 30. A área não utilizada pela atividade rural corresponde ao somatório das parcelas da área aproveitável do imóvel que, no ano anterior ao de ocorrência do fato gerador do ITR, não tenham sido objeto de qualquer exploração ou tenham sido utilizadas para fins diversos da atividade rural, tais como:

I – áreas ocupadas por benfeitorias não abrangidas pelo disposto no art. 16;

II – áreas ocupadas por jazidas ou minas, exploradas ou não;

III – áreas imprestáveis para a atividade rural, não declaradas de interesse ecológico por ato do órgão competente;

[...] – destaques não presentes no original

Além disso, a Instrução Normativa n.º 256/2002 vedou a dedução, na apuração da alíquota, das áreas ocupadas com benfeitorias presentes no imóvel, que não estejam ligadas à atividade rural propriamente dita (art. 15 e 16).

Portanto, a regulamentação da Lei n.º 9.393 ocorreu no seguinte sentido: o conceito de área aproveitável do inciso IV, do artigo 10 da Lei, que corresponde a “área passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal”, abrange as áreas destinadas à atividade mineral. Por outro lado, o conceito do inciso V, c, do mesmo dispositivo, de “área efetivamente utilizada na exploração extrativa”, não abrange a atividade de mineração, mas apenas a extração vegetal.

O fundamento da Receita Federal para excluir as áreas destinadas à mineração da progressividade do ITR é que tal atividade não se enquadra como atividade rural:

JAZIDAS E MINAS

DECLARAÇÃO

174 — Onde devem ser declaradas as áreas ocupadas por jazidas ou minas?

As áreas ocupadas por jazidas ou minas devem ser declaradas como áreas não utilizadas pela atividade rural. **A exploração mineral é uma atividade econômica não enquadrável como atividade rural.**

(Manual de Perguntas e Respostas elaborado pela Receita Federal em 2012, destaques não presentes no original)

Acrescente-se, por fim, que a Declaração do ITR – DITR, nos termos do Decreto n.º 4382/2002 e a IN n.º 256/2002, está parametrizada de forma a considerar as áreas destinadas à atividade mineral como necessariamente não utilizadas, não sendo possível informá-las como áreas efetivamente utilizadas (exclusivo para as áreas de exploração extrativa vegetal) para fins de cálculo do grau de utilização – GU, ou excluí-las da área tributável (exclusivo para as áreas imprestáveis para a atividade rural que tenham sido declaradas de interesse ecológico), para fins de apuração da base de cálculo.

4. ÁREAS DE MINERAÇÃO: IMPRESTABILIDADE À ATIVIDADE RURAL

Conforme explicitado, o Poder Executivo considera as áreas destinadas à mineração não enquadráveis como atividade rural, mas veda sua exclusão da base de cálculo do ITR, por considerar imprescindível a prévia declaração do interesse ecológico da área.

A interpretação literal e isolada da alínea c, do inciso II, do artigo 10 da Lei n.º 9.393/1996 realmente conduz a esse entendimento quanto à base de cálculo:

Art. 10. [...]

II – área tributável, a área total do imóvel, menos as áreas:

[...]

c) comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual;

Entretanto, essa interpretação desconsidera o Decreto-Lei n.º 57/1966, que contém disposição específica reconhecendo a imprescritibilidade das áreas de mineração à atividade rural e a consequente exclusão da apuração do ITR:

Art. 8º Para fins de cadastramento e do lançamento do ITR, a área destinada à exploração mineral, em um imóvel rural, será considerada como inaproveitável, desde que seja comprovado que a mencionada destinação impede a exploração da mesma em atividades agrícolas, pecuária ou agroindustrial e que sejam satisfeitas as exigências estabelecidas na regulamentação deste Decreto-Lei.

O Decreto-Lei n.º 57/1966 foi recepcionado pelas Cartas de 1967 e 1988 como lei complementar e encontra-se em vigor, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE n.º 140.773, de relatoria do Ministro Sydney Sanches.

Na oportunidade, a Suprema Corte apreciou a validade da revogação do artigo 15 do referido diploma legal pelo artigo 12 da Lei n.º 5.868/1972.

O artigo 15 do Decreto-Lei n.º 57/1966, que havia sido objeto da revogação, alterou o artigo 32 do CTN, para estabelecer o critério da destinação econômica do imóvel na definição de competência do ITR ou IPTU⁶. O Supremo entendeu que o Decreto-lei n.º 57/1966 possui status de lei complementar, e por isso não poderia ser revogado por lei ordinária, declarando, assim, a inconstitucionalidade do artigo 12 da Lei n.º 5.868/1972.

Os Tribunais, entre eles o STJ,⁷ vêm reiteradamente reafirmando a validade e vigência do Decreto-Lei n.º 57/1966. Além disso, cumpre

⁶ Art 15. O disposto no art. 32 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF n.º 9, de 2005).

⁷ Há vários julgados do STJ afastando a incidência do IPTU sobre imóveis destinados à atividade rural, localizados na zona urbana municipal. Nesse sentido: AgRg no REsp 783.794/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell, DJ 08.02.2010; AgRg no REsp 679.173/SC, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 18.10.2007; REsp 738.628/SP, Rel. Min. Castro Meira, DJ 20.06.2005; AgRg no Ag 498.512/RS,

salientar que a legalidade ou constitucionalidade do próprio artigo 8º do Decreto-Lei n.º 57/1966 jamais foi questionada, e não foi objeto de alteração por lei complementar.

Nesses termos, possuindo o Decreto-lei n.º 57/1966 *status* de lei complementar e como não houve alteração por legislação da mesma natureza quanto à questão da exclusão das áreas de mineração da base de cálculo do ITR, é de se concluir que a referida norma encontra-se em vigor e não poderia ser alterada pela Lei n.º 9.393.

O critério da especialidade⁸ também confirma a prevalência do artigo 8º do Decreto-lei n.º 57/1966 sobre o artigo 10, II c da Lei n.º 9.393 no caso em análise, já que a norma insculpida no decreto-lei trata especificadamente das áreas de mineração.

Diante disso, cabe concluir que a legalidade do artigo 10, II, c da Lei n.º 9.393 depende necessariamente de sua interpretação no sentido de que a previsão de exigência de prévia declaração de interesse ecológico pelo órgão competente não se aplica às áreas de mineração. Somente essa interpretação compatibiliza o dispositivo com o disposto no art.8.º do Decreto-lei n.º 57/1966.

Essa interpretação também guarda coerência com a análise teleológica e histórica do próprio ITR, como desenvolvido a seguir.

- Interpretação teleológica e histórica da legislação do ITR

A competência tributária do ITR passou à União Federal com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 10/1964⁹, a qual foi edi-

Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, *DJ* 16.05.2005; REsp 492.869/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* 07.03.2005; REsp 472.628/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, *DJ* 27.09.2004.

⁸ Lei de Introdução ao Código Civil.

Artigo 1º [...]

[...]

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

⁹ Conforme explicita Luciano Dias Bicalho, apesar da alteração na competência tributária, o produto da arrecadação do ITR permaneceu com os Municípios de situação do imóvel até a promulgação da Constituição Federal de 1988. Op. cit. p. 47.

tada, conforme indica Baleeiro¹⁰, como meio de munir a União de importante e eficaz instrumento de política fiscal para a reforma agrária.

Para atender tais objetivos, no mesmo ano, foi editado o Estatuto da Terra (Lei n.º 4.504/1964), o qual disciplinou os direitos e obrigações concernentes aos imóveis rurais, para os fins de execução da Reforma Agrária e Política Agrícola nacional.

Ao conceituar imóvel rural, o Estatuto da Terra dispôs ser o prédio rústico, em qualquer localização, destinado à exploração das atividades extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 4º, I).

Em relação ao ITR, o Estatuto da Terra instituiu um imposto progressivo, cujo fato gerador recaía somente sobre áreas passíveis de aproveitamento rural, assim entendido o aproveitamento em atividade agrícola, pecuária e florestal.¹¹

A incidência do ITR somente sobre áreas destinadas à atividade rural estava em consonância com os objetivos da tributação da terra previstos no próprio Estatuto da Terra (art. 47), de atuar como instrumento de auxílio de política agrária. Os objetivos listados no dispositivo foram: estimular a racionalização da atividade agropecuária dentro dos princípios de conservação dos recursos naturais renováveis, proporcionar recursos à União, aos Estados e Municípios para financiar os projetos de Reforma Agrária, aperfeiçoar os sistemas de controle da arrecadação dos impostos.

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 1999. p. 232.

¹¹ Art. 50. Para cálculo do imposto, aplicar-se-á sobre o valor da terra nua, constante da declaração para cadastro, e não impugnado pelo órgão competente, ou resultante de avaliação, a alíquota correspondente ao número de módulos fiscais do imóvel, de acordo com a tabela adiante: (Redação dada pela Lei n.º 6.746, de 1979)

[...]

§ 4º Para os efeitos desta Lei; constitui área aproveitável do imóvel rural a que for passível de exploração agrícola, pecuária ou florestal. Não se considera aproveitável: (Redação dada pela Lei n.º 6.746, de 1979)

a) a área ocupada por benfeitoria;

b) a área ocupada por floresta ou mata de efetiva preservação permanente, ou reflorestada com essências nativas;

c) a área comprovadamente imprestável para qualquer exploração agrícola, pecuária ou florestal.

Verifica-se, portanto, que a política agrária nacional, na qual se inclui a Reforma Agrária, a Política Agrícola e o ITR, na forma como foi disciplinada pelo Estatuto da Terra, foi toda centrada no desenvolvimento da atividade rural, na qual não se inclui a atividade de mineração.

Assim, a previsão expressa do Decreto-lei n.º 57/1966, de não inclusão das áreas de mineração na área aproveitável (o que implica a não tributação dessas áreas pelo ITR), guarda coerência com o objetivo da instituição do imposto pela União após a Emenda n.º 10/1964 e com a forma em que o imposto foi disciplinado pelo Estatuto da Terra, como instrumento fiscal de auxílio à política agrária.

A opção do legislador de 1964 de atuar, por meio da tributação do ITR, apenas sobre áreas passíveis de aproveitamento rural, é compatível com a Constituição Federal de 1988, uma vez que o ITR também foi contemplado pela atual Constituição como instrumento de auxílio à política agrária nacional.

Nesse sentido, considerando o contexto histórico e legislativo, pode-se afirmar que o fato de a Lei n.º 9.393 ter estabelecido que somente atividades ligadas à exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal são consideradas tributáveis – para fins da apuração da base de cálculo do tributo – e aproveitáveis – para fins de apuração da alíquota progressiva, confirma o objetivo do legislador de excluir da apuração do imposto as áreas localizadas na zona rural que não se prestam ao exercício dessas atividades.

Nas áreas em que não se permite e/ou não se espera que o proprietário exerça atividades rurais, como é o caso das áreas destinadas à mineração, e dessa forma não se tem como objetivo induzir determinado comportamento dos cidadãos, o legislador excluiu a incidência do ITR.

Importante noticiar que o antigo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, mesmo sem considerar a existência do Decreto-lei n.º 57/1966, tem precedente no sentido de que, nos termos da Lei n.º 9.393, áreas destinadas à mineração são imprestáveis à atividade rural e portanto devem ser excluídas da base de cálculo do ITR.¹²

¹² [...] ÁREA DE EXPLORAÇÃO MINERAL.

A exploração mineral de superfície é atividade econômica produtiva que inviabiliza a utilização da área para qualquer finalidade agrícola, pecuária, aquí-

A análise sistemática, histórica e teleológica da legislação do ITR indica, assim, que a validade da alínea c, do artigo 10 da Lei n.º 9.393, que previu a declaração de interesse da área imprestável à atividade rural, depende de sua interpretação adequada e conforme a Constituição, que considere que essa exigência de declaração se aplica apenas às áreas imprestáveis para a atividade rural por razões ambientais, mas não se aplica às áreas destinadas à mineração, sendo ilegais, neste ponto, as previsões do Decreto n.º 4.382/2002 e da IN n.º 256/2002, vistas anteriormente.

- Enquadramento das áreas de mineração no artigo 8º do Decreto-Lei n.º 57/1966

Para a exclusão das áreas de mineração da apuração do ITR, o artigo 8º do Decreto-Lei n.º 57/1966 previu a necessidade de comprovação de que a destinação da área à atividade mineral impede a sua exploração agrícola, pecuária ou agroindustrial, a ser disciplinada em regulamento.

Nesse aspecto, parece-nos que a própria essência da atividade de mineração de superfície já demonstra a impossibilidade de desenvolvimento de atividade rural concomitante, uma vez que o solo é constantemente revolvido para a extração mineral, com utilização de diversos equipamentos e pessoas, impedindo o desenvolvimento de atividade rural no mesmo local.

Acrescente-se que a legislação minerária estabelece que, uma vez descoberto minério em determinada área, essa não poderá mais ser utilizada em outras atividades que não a minerária, já que, após a autorização para pesquisa e lavra, o seu exercício é obrigatório.¹³

cola, granjeira e florestal. A área utilizada em mineração de superfície deve ser considerada inaproveitável, sem efeito no cálculo do grau de utilização da propriedade rural, devendo ser excluída da incidência do ITR. Recurso Voluntário Provido.

(3º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Relator Zenaldo Loibman Acórdão 303-34.669, j. 11.09.2007)

¹³ Essa é a determinação do atual Código de Mineração (Decreto-Lei n.º 227/67):
Art. 29 O titular da autorização de pesquisa é obrigado, sob pena de sanções:

I – A iniciar os trabalhos de pesquisa:

Nesses termos, a exigência legal de comprovação da impossibilidade de exploração de atividade rural nas áreas destinadas à atividade mineral restará cumprida apenas pela demonstração de que a área encontra-se em efetiva atividade mineral de superfície.

É justamente esse entendimento que constou da regulamentação do Decreto-Lei n.º 57/1966, efetivada pelo Decreto n.º 59.900/1966:

Art. 11. Para efeito do disposto no art. 8º do Decreto-lei n.º 57, de 18 de novembro de 1966, o contribuinte deverá apresentar planta com a localização das áreas de exploração mineral, o respectivo registro no Departamento Nacional de Produção Mineral do Ministério de Minas e Energia, o decreto de lavra, e a justificativa quando a lavra não for de superfície, de que a mencionada destinação impede a exploração com finalidade agrícola, pecuária, ou agroindustrial.

Portanto, no caso de lavra de superfície basta a comprovação da localização da atividade de extração mineral e sua regularidade, para o reconhecimento da sua condição de imprestável à atividade rural.

a) dentro de 60 (sessenta) dias da publicação do Alvará de Pesquisa no Diário Oficial da União, se o titular for o proprietário do sol ou tiver ajustado com este o valor e a forma de pagamento das indenizações a que se refere o Artigo 27 deste Código; ou,

b) dentro de 60 (sessenta) dias do ingresso judicial na área de pesquisa, quando a avaliação da indenização pela ocupação e danos causados processar-se em juízo.

II – A não interromper os trabalhos, sem justificativa, depois de iniciados, por mais de 3, (três) meses consecutivos, ou por 120 dias acumulados e não consecutivos.

Parágrafo único. O início ou reinício, bem como as interrupções de trabalho, deverão ser prontamente comunicados ao D. N. P. M., bem como a ocorrência de outra substância mineral útil, não constante do Alvará de Autorização.

Art. 47. Ficarà obrigado o titular da concessão, além das condições gerais que constam deste Código, ainda, às seguintes, sob pena de sanções previstas no Capítulo V:

I – iniciar os trabalhos previstos no plano de lavra, dentro do prazo de 6 (seis) meses, contados da data da publicação do Decreto de Concessão no Diário Oficial da União, salvo motivo de força maior, a juízo do D.N.P.M.;

II – Lavrar a jazida de acordo com o plano de lavra aprovado pelo D.N.P.M., e cuja segunda via, devidamente autenticada, deverá ser mantida no local da mina; [...]

XIV – Não suspender os trabalhos de lavra, sem prévia comunicação ao D.N.P.M.; [...]

No caso de lavra subterrânea, será necessária a comprovação da impossibilidade concomitante de desenvolvimento da atividade mineirária e rural. Nesse caso, entendemos ser suficiente a demonstração de que a área de superfície não se encontra ociosa, sendo utilizada como apoio necessário para a atividade de mineração, como, por exemplo, para a planta de beneficiamento, instalação de correia transportadora, estrada de escoamento etc.

Como atualmente o ITR é imposto sujeito a lançamento por homologação, o contribuinte deverá efetuar a apuração e declaração do imposto considerando tais condicionantes, sendo a comprovação da imprestabilidade da área para a atividade rural necessária apenas no caso de fiscalização, da mesma forma que ocorre com áreas declaradas de preservação permanente e reserva, para as quais a Lei n.º 9.393 prevê que a ADA deverá ser apresentada pelo contribuinte apenas quando notificado para tanto (art. 10, §7º).

5. LIMITAÇÕES À PROGRESSIVIDADE

Entendemos que não haveria impedimento para que a legislação incluísse as áreas destinadas à mineração no campo de incidência do ITR, desde que a sistemática do tributo fosse alterada por meio de lei complementar.

Contudo, não haveria como ao mesmo tempo sustentar, nem mesmo por meio de previsão expressa em lei complementar, a consideração dessas áreas como improdutivas para fins de apuração da alíquota progressiva, como vem fazendo a legislação infralegal.

Nos termos da atual forma de cobrança do ITR pela legislação infralegal, uma área produtiva em atividade, de dimensão superior a 5.000 hectares, estaria sujeita à alíquota de 20%, enquanto a mesma área, utilizada para a extração vegetal, estaria sujeita à alíquota de 0,45%. Tal hipótese encontra óbice na própria delimitação de competência constitucional, que determinou a instituição da progressividade como meio de desestímulo à utilização improdutiva da terra.

Essa progressividade do ITR determinada pela Constituição constitui norma que visa, por meio da tributação, desestimular a utilização da terra de forma prejudicial à sociedade, o que corresponde, para a

Constituição, à utilização da propriedade em descompasso com sua função social.

Os requisitos para que seja cumprida a função social da propriedade rural, conforme prevê o artigo 186 da CF/88, são o aproveitamento eficiente da terra, a utilização correta dos recursos naturais, a preservação do meio ambiente, a observância das disposições que regulam as relações de trabalho e a exploração da terra que favoreça o bem-estar dos proprietários e trabalhadores.

Conforme explicita Eros Grau, o princípio da função social da propriedade impõe ao proprietário o dever de exercê-lo em benefício do outro e não apenas de não exercer em prejuízo do outro. Trata-se de imposição de comportamentos positivos e não apenas de não fazer.¹⁴

Nesses termos, a incidência das alíquotas mais gravosas do ITR sobre áreas destinadas à pesquisa e lavra mineral somente estaria autorizada pela Constituição se a atividade fosse considerada prejudicial à sociedade e, assim, objeto de desestímulo pelo legislador.

Mas não é isso que ocorre. Ao contrário, a Constituição Federal, em seu artigo 176, §1º, estabeleceu que a atividade mineral será realizada no interesse nacional¹⁵. A Cúpula Mundial sobre o Desenvolvimento Sustentável, também denominada de Rio+10, realizada em Johannesburgo, na África do Sul, em 2002, consignou no item 46 do Plano de Implementação da Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável, a essencialidade da atividade para o desenvolvimento da sociedade:

¹⁴ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: RT, 1990. p. 250/251.

¹⁵ Art. 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.

§ 1º – **A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o “caput” deste artigo somente poderão ser efetuados** mediante autorização ou concessão da União, **no interesse nacional**, por brasileiros ou empresa brasileira de capital nacional, na forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas.

46. A mineração, os minerais e os metais são importantes para o desenvolvimento econômico e social de muitos países. Os minerais são essenciais para a vida moderna.

Por sua vez, o Código Florestal, Lei n.º 12.651/2012, conferiu à atividade o caráter de utilidade pública¹⁶, o qual também foi considerado pelo Decreto-Lei n.º 3.365/1941¹⁷, para fins de autorização de desapropriação de terras quando necessária à viabilização da atividade, e pela Resolução CONAMA n.º 369/2006¹⁸, para fins de autorização de supressão de vegetação em Áreas de Preservação Permanente.

Já o Código de Mineração (Decreto-Lei n.º 227/1967) destaca a relevância da atividade ao prever que após a autorização para pesquisa e lavra, o exercício da atividade é obrigatório (art. 29), e deve ser tolerado pelo proprietário, mediante justa indenização (art. 27).

¹⁶ Art. 3º Para os efeitos desta Lei, entende-se por:

[...]

VIII – **utilidade pública:**

[...]

b) as obras de infraestrutura destinadas às concessões e aos serviços públicos de transporte, sistema viário, inclusive aquele necessário aos parcelamentos de solo urbano aprovados pelos Municípios, saneamento, gestão de resíduos, energia, telecomunicações, radiodifusão, instalações necessárias à realização de competições esportivas estaduais, nacionais ou internacionais, bem como **mineração**, exceto, neste último caso, a extração de areia, argila, saibro e cascalho; [...]

¹⁷ Art. 2º Mediante declaração de utilidade pública, todos os bens poderão ser desapropriados pela União, pelos Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios. [...]

Art. 5º Consideram-se casos de utilidade pública:

[...]

f) o aproveitamento industrial das minas e das jazidas minerais, das águas e da energia hidráulica;

¹⁸ Art. 2º O órgão ambiental competente somente poderá autorizar a intervenção ou supressão de vegetação em APP, devidamente caracterizada e motivada mediante procedimento administrativo autônomo e prévio, e atendidos os requisitos previstos nesta resolução e noutras normas federais, estaduais e municipais aplicáveis, bem como no Plano Diretor, Zoneamento Ecológico-Econômico e Plano de Manejo das Unidades de Conservação, se existentes, nos seguintes casos:

I – utilidade pública:

[...]

c) as atividades de pesquisa e extração de substâncias minerais, outorgadas pela autoridade competente, exceto areia, argila, saibro e cascalho;

Importante também o fato de que as atividades de extração mineral são realizadas mediante concessão do DNPM e sujeitam-se ao recolhimento, pelo empreendedor, da CFEM – Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais (royalty repassado à União, Estados e Municípios pela extração do mineral no subsolo).

Nesses termos, considerar a atividade de mineração como improdutiva, para fins de aplicação da progressividade extrafiscal do ITR, está em descompasso com o tratamento dispensado à atividade minerária pela Constituição e legislação infraconstitucional, e com o próprio pressuposto da extrafiscalidade do ITR.

De fato, não vislumbramos qualquer justificativa para que uma área de extração mineral possa ser onerada com uma alíquota de até 20%, enquanto a mesma área, se utilizada para a exploração de qualquer atividade rural, se sujeite a uma carga fiscal correspondente a 0,45%.

A incidência da alíquota de 20% somente se justifica sobre propriedades rurais que não cumprem sua função social e são passíveis de desapropriação para reforma agrária, o que não é autorizado nas áreas utilizadas para a exploração mineral,¹⁹ em que o Poder Público inclusive autoriza a desapropriação de áreas ou o seu desmatamento para viabilizar a atividade de mineração.

A penalização da atividade por meio da progressividade do imposto encontra óbice também no princípio da coerência sistêmica, que decorre de “uma exigência específica do princípio da isonomia, o qual obriga o legislador a estabelecer uma regulação coerente com as suas premissas fundamentais, inclusive no âmbito tributário.”²⁰

Como a premissa fundamental para a progressividade do ITR é o desestímulo ao uso improdutivo da terra, carece de coerência e viola a isonomia diferenciar, para fins de tributação, duas atividades igualmente produtivas, de tal maneira que uma se sujeite à alíquota de 20%

¹⁹ O artigo 185 da CF/88 veda inclusive inclusão de áreas produtivas no programa de reforma agrária.

²⁰ VELLOSO, Pitten Andrei. *Aspectos controvertidos da contribuição acidentária (SAT/RAT): inconstitucionalidade do FAP e do arbitrário reenquadramento das empresas*. p. 137/138. In: PAULSEN, Leandro; CARDOSO, Alessandro Mendes (Org.). *Contribuições previdenciárias sobre a remuneração*. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2013.

e outra à de 0,45%, ou equiparar duas atividades totalmente distintas no cumprimento da função social da propriedade, como áreas utilizadas à atividade mineral e os grandes latifúndios passíveis de reforma agrária.

6. CONCLUSÕES

As considerações aqui expostas demonstram que as áreas destinadas à atividade de mineração são, em regra, imprestáveis à atividade rural, não sendo passíveis de inclusão na base de cálculo do ITR, por expressa previsão do Decreto-Lei n.º 57/1966, que tem *status* de lei complementar e está em vigor.

A não incidência do ITR sobre essas áreas está em consonância com o papel do ITR, definido a partir do Estatuto da Terra, de instrumento de auxílio à política agrária, por meio do estímulo ao desenvolvimento da atividade rural, na qual não está incluída a atividade de mineração.

Nesse sentido, a legalidade da previsão constante da alínea c, do inciso II da Lei n.º 9.393/1996, de necessidade de declaração da área imprestável à atividade rural para fins de exclusão do ITR, pressupõe que tal exigência não se aplica às áreas de mineração.

Não haveria impedimento para que a legislação fosse alterada e incluísse as áreas destinadas à mineração no campo de incidência do ITR, desde que a sistemática do tributo fosse alterada por meio de lei complementar. Mas, para tanto, o legislador teria que respeitar a delimitação de competência tributária prevista no artigo 153 da Constituição, de instituição de imposto progressivo com a finalidade exclusiva de desestimular o uso improdutivo da terra, ou seja, para considerar as áreas de mineração como produtivas na apuração da alíquota incidente.

Isso porque, nos termos da extrafiscalidade do ITR prevista na Constituição, somente pode se sujeitar às alíquotas mais gravosas o uso da propriedade de forma recriminada socialmente, o que corresponde ao desrespeito da função social da propriedade.

Tal premissa não se aplica à atividade de mineração, que, nos termos da Constituição, é explorada no interesse nacional, e à qual é conferido o caráter de utilidade pública para fins inclusive de autori-

zar a desapropriação e o desmatamento de áreas necessárias ao desenvolvimento da atividade.

Sendo o desenvolvimento da atividade de exploração mineral estimulado pelo legislador, caso fosse prevista a tributação dessas áreas, em respeito à extrafiscalidade e à isonomia, estas não poderiam se sujeitar à mesma alíquota incidente sobre grandes latifúndios improdutivos, e, da mesma forma, a uma alíquota diferente da aplicável a outra atividade rural igualmente produtiva.

Temas Controvertidos sobre LTDA e EIRELs: Apontamentos sobre Voto (Quotas vs. Capital), Ágio na Emissão de Quotas, Distribuição Desproporcional de Lucros, Sociedade entre Cônjuges, Regência Supletiva, Constituição de EIREL por Pessoa Jurídica e Sócio Estrangeiro na LTDA – Aspectos Societários e Fiscais

Fábio Appendino¹

I. INTRODUÇÃO

O Decreto 3.708/1919, que disciplinava a sociedade limitada antes do Código Civil de 2002, vigorou, com pouquíssimos artigos, precisamente dezenove, por mais de oitenta anos, sob as vaias de uns e os aplausos de outros.

Mas é inegável que uma das grandes virtudes do Decreto 3.708/1919 foi a flexibilidade que ele propiciava na estruturação das

¹ Sócio do escritório RV&LC Advogados. Pós-graduado em Finanças pelo IBMEC. Pós-graduado em Direito Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Graduado em Direito pela FDSBC (SP). Program of Instruction for Lawyers (PON) em Harvard. Cofundador do Instituto de Direito Societário Aplicado (IDSA). Presidente da Comissão de Direito Societário da OAB-MG. Professor de Direito Societário no IBMEC e na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG).

sociedades limitadas porque diversas de suas normas eram dispositivas, o que conferia aos sócios ampla liberdade de contratação.²

O Código Civil de 2002 regulou certas matérias das sociedades limitadas de forma mais minuciosa em relação ao Decreto 3.708/1919, restringindo, por vezes, a liberdade de contratar das partes, como no caso dos quóruns de deliberação, sem, contudo, engessá-las.³

Ocorre que o Departamento Nacional de Registro de Comércio-DNRC e as Juntas Comerciais de todo o País vêm, desde a entrada em vigor do Código Civil de 2002, e mais recentemente da publicação da Lei 12.441/2011, que criou a EIRELI, emitindo diversos ‘enunciados’, ‘manuais’, ‘orientações’ e ‘entendimentos’ que, além de transbordar os limites de sua competência, impostos pela Lei de Registro Mercantil (Lei 8.934/1994), contrariam as normas que regem esses tipos societários, engessando-os.

² “O grande sucesso das sociedades limitadas dentre todos outros tipos associativos previstos na legislação brasileira, deu-se justamente pelo fato de possibilitar a limitação de responsabilidade dos sócios e trazer várias normas dispositivas, deixando a cargo dos sócios, ao formar a sociedade, o estabelecimento de regras que nortearão as relações durante a vida societária. Este foi o grande mérito do Decreto 3.708/19: a flexibilidade nas estruturas decorrente das suas poucas regras cogentes. Tanto é assim que as limitadas servem de vestes jurídicas para pequenas, médias e grandes empresas, cada uma se individualizando pelo seu próprio contrato social. Até a entrada em vigor do novo Código Civil, poderíamos afirmar que o sistema jurídico estabelecia os pilares principais para este tipo societário, cabendo às partes decidir como iriam construir a estrutura social para o seu empreendimento. A liberdade não era absoluta, encontrando limites em regras cogentes, tais como a vedação de cláusula leonina, o direito de fiscalização dos sócios etc. Foi ao longo dos mais de oitenta anos de vigência que a doutrina e a jurisprudência, invocando ora as normas do Código Comercial, ora as disposições da Lei 6.404/76, resolviam as desavenças existentes entre os sócios ou entre estes e a sociedade ou terceiros, quando não havia regra própria na lei das limitadas nem no contrato.” (WALD, Arnoldo. *Comentários ao novo Código Civil*. Forense, 2005, v. XIV, p. 332-333)

³ “Com o advento do novo Código Civil, passa a vigorar uma disciplina mais robusta sobre limitadas, diminuindo o âmbito da autonomia das partes, mas não engessando este tipo societário, pois são inúmeras as regras dispositivas, além de poder haver escolha sobre qual será a disciplina supletiva aplicável.” (WALD, Arnoldo. *Comentários ao novo Código Civil*. Forense, 2005, v. XIV, p. 333)

Neste artigo analisaremos alguns temas das sociedades limitadas e das EIRELI's, selecionados com base na utilidade e relevância, buscando empregar a melhor interpretação, segundo a lei e os usos e práticas empresariais, a saber: voto (quotas vs. capital); ágio na emissão de quotas; distribuição desproporcional de lucros; sociedade entre cônjuges; regência supletiva; titularidade de EIRELI por pessoa jurídica; e sócio estrangeiro na LTDA.

2. VOTO (QUOTAS VS. CAPITAL)

Começemos com um exemplo. Duas pessoas, 'investidor' e 'empreendedor', resolvem constituir uma sociedade limitada. Para iniciar as atividades, a sociedade necessita de R\$600mil. Os sócios contratam que o 'investidor' contribuirá com R\$500mil para a formação do capital e o 'empreendedor' com R\$100mil. Contratam, ainda, que terão direitos políticos e econômicos idênticos (50% e 50%) na sociedade. Embora o sócio 'investidor' tenha se obrigado a aportar R\$500mil e o quotista 'empreendedor' apenas R\$100mil, o 'empreendedor' levará para o negócio seu conhecimento e experiência. Por isso o equilíbrio nas participações societárias. Assim, o capital da sociedade será de R\$600mil, sendo o 'investidor' titular de dez quotas no valor de R\$500mil e o 'empreendedor' de dez quotas no valor de R\$100mil. Cada quota conferirá ao seu titular os mesmos direitos políticos e econômicos.

Conforme prescreve o artigo 1.055 do Código Civil, o capital social da sociedade limitada *"divide-se em quotas, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio"*. Portanto, o artigo 1.055 do Código Civil autoriza que os sócios criem quotas com direitos políticos e econômicos iguais ou desiguais.

Não obstante o disposto no artigo 1.055 do Código Civil, discute-se se os direitos políticos e econômicos na sociedade limitada podem, conforme dispuser o contrato social, ser proporcionais ao número de quotas detidas pelos sócios, ou se eles devem, necessariamente, guardar relação com a participação de cada sócio no capital social, mesmo se houver regra em sentido contrário nos atos constitutivos.

Isto porque o Código Civil teria fixado os quóruns de deliberação da sociedade limitada com base no capital social e não no número de

quotas. E os dispositivos do Código Civil que fixam os quóruns de deliberação seriam normas de ordem cogente, não sujeitas a contratação em sentido contrário.

Todavia, é irrazoável admitir que a autorização legal para as sociedades limitadas emitirem quotas iguais ou desiguais diga respeito, tão-somente, à matemática, sem nenhuma utilidade ou efeito prático nos direitos políticos e econômicos dos sócios. A lei não contém palavras inúteis.

Se não bastasse, o próprio Código Civil expressamente confere direitos aos sócios na proporção das quotas detidas em vez da participação no capital social, como nos casos de aumentos de capital, conforme dispõe o artigo 1.081, § 1º, do Código Civil: *“Até trinta dias após a deliberação, terão os sócios preferência para participar do aumento, na proporção das quotas de que sejam titulares.”*

A atribuição de direitos políticos e econômicos aos sócios, na sociedade limitada, de acordo com o número de quotas por eles detidas em vez da participação no capital social, além de encontrar respaldo na autonomia da vontade das partes contratantes, confere concretude ao disposto no artigo 1.055 do Código Civil de 2002 que, como visto, permite que as quotas possuam direitos iguais ou desiguais⁴.

⁴ “O caput do artigo 1.055 estabelece que as quotas podem ser iguais ou desiguais. Ao assim dispor, de forma simples e genérica, o novo Código Civil mantém o princípio da ampla liberdade para estabelecer no contrato social os direitos e obrigações de cada sócio, obedecendo apenas aos limites impostos pelas regras cogentes e princípios do direito societário e respeitando os direitos inderrogáveis. [...] A legitimação do tratamento diferenciado, mediante previsão contratual específica dos diferentes direitos a serem conferidos a cada um dos sócios, possibilita que as partes estipulem a divisão do capital em classes distintas de quotas (ex: quotas ordinárias, com direito de voto, e quotas preferenciais, sem direito de voto e com vantagens econômicas), distribuindo-se os direitos patrimoniais e políticos a seus titulares da forma como melhor lhes convier. Tal idéia tem importância pra a aceitação daquelas que podem ser denominadas quotas preferenciais, pois permite retirar o direito de voto e conceder-lhe vantagens pecuniárias. (WALD, Arnaldo. *Comentários ao novo Código Civil*. Forense, Livro II, p. 358-361)

“Note-se que em sentido mais apropriado que nas sociedades limitadas empresárias pode existir uma quota privilegiada que lhes assegure o controle (holding) para efetivo exercício do poder, sinalizando a presença de uma es-

3. ÁGIO NA EMISSÃO DE QUOTAS

Alternativamente à constituição de sociedade limitada com quotas desiguais, o ‘empreendedor’ e o ‘investidor’ poderiam optar pela emissão de quotas com ágio, sendo que uma parte da contribuição do sócio ‘investidor’ seria destinada à formação do capital social e a outra à constituição de reserva de capital.

Exemplificando, o sócio ‘empreendedor’ subscreveria 100mil quotas ao preço de emissão de R\$1 cada, destinando todo seu aporte ao capital social. E o sócio ‘investidor’ subscreveria 100mil quotas ao preço de emissão de R\$5 cada, destinando R\$100mil do aporte ao capital social e R\$400mil à reserva de capital. O capital social continuaria sendo de R\$200mil, dividido em 200mil quotas, de valor nominal de R\$1 cada, detidas pelo sócio ‘investidor’ e pelo sócio ‘empreendedor’ na proporção de 50% para cada. A reserva de capital seria de R\$400mil.

As contribuições efetuadas pelos sócios à sociedade, na integralização de suas quotas, são normalmente destinadas à formação do capital social. Todavia, o preço de emissão das quotas poderá compreender um valor adicional designado “ágio”, o qual não irá compor

pécie de golden share que repercute nos negócios, conhecimento de terceiros e eventual aparência de representação. Comumente divide-se unicidade de valor e proporção na participação, mas, como se ressalta o efeito da desigualdade entre quotas, tudo permite que seja feita a equalização na consecução do poder diretivo da empresa”. (ABRÃO, Nelson. *Sociedades limitadas*, 9. ed. Saraiva, p. 97-98)

“A livre valoração é extraída da expressão “iguais ou desiguais”, também contida no caput do artigo 1.055 do Código Civil. Partindo-se do pressuposto de que a cota social confere ao seu titular direitos pessoais e patrimoniais, e acrescentando-se a regra de hermenêutica jurídica, no sentido de que “onde o legislador não distinguiu não caberá intérprete distinguir”, entendemos que a igualdade ou desigualdade mencionada no referido dispositivo podem-se referir tanto aos direitos patrimoniais como aos direitos pessoais. Essa forma de pensar possibilitaria, em tese, a constituição pelo contrato social de cotas com poderes desiguais, inclusive em relação ao voto”. (SOUSA, Marcos Andrey. *A constrição da cota de sociedade empresária limitada*. Quartier Latin, 2010, v. 3, p. 159)

o capital social, mas sim uma conta do patrimônio líquido denominada reserva de capital⁵.

Permite-se a emissão de quotas com ágio na constituição da sociedade limitada⁶ e nos aumentos de capital subsequentes.

Na emissão de quotas com valor nominal, o ágio é formado pela parte do preço que exceder o valor nominal das quotas⁷.

Já com relação às quotas sem valor nominal⁸, o preço de emissão deverá ser fixado pelos fundadores, na constituição da sociedade

⁵ Lei 6.404/76 – “Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como **reservas de capital** as contas que registrarem:

a) **a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social**, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;”

⁶ “Os fundadores da companhia têm liberdade de definir o preço de emissão das ações e sua divisão, ou não, em contribuição para o capital social e para a reserva de capital. Como a lei brasileira não exige capital mínimo para a companhia, o montante do capital social é fixado pelos fundadores, e se estes consideram conveniente que parte do preço de emissão seja destinado à formação de reserva de capital, podem fazê-lo sem qualquer restrição”. (PEDREIRA, José Luiz Bulhões; LAMY FILHO, Alfredo. *Direito das Companhias*. Forense, v. 1, p. 233)

Na constituição da companhia o preço das ações sem valor nominal será fixado pelos fundadores. Não há nenhum critério legal limitativo a ser observado na determinação do preço de emissão. (CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. 4. ed. Saraiva, v. 1, p. 76)

⁷ Lei 6.404/76 – “Art. 13. É vedada a **emissão de ações por preço inferior ao seu valor nominal**.

§ 1º A infração do disposto neste artigo importará nulidade do ato ou operação e responsabilidade dos infratores, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

§ 2º A contribuição do subscritor que ultrapassar o valor nominal constituirá reserva de capital (artigo 182, § 1º).”

⁸ Entendemos que a sociedade limitada pode emitir quotas com ou sem valor nominal porque inexistente norma no Código Civil impondo que ela emita apenas quotas com valor nominal. A inutilidade do valor nominal já foi apontada na exposição de motivos da Lei de Sociedades Anônimas: “*O art. 11 admite ações sem valor nominal que oferecem maior flexibilidade nos aumentos de capital, e cuja existência contribuirá para diminuir a importância injustificada atribuída ao valor nominal das ações pelos participantes de nosso mercado de capitais, sem prejuízo de seu funcionamento normal. [...] Esta faculdade poderá ser útil durante o período inicial de aplicação da lei, enquanto ainda não estiver sufi-*

limitada, ou pela assembleia ou reunião de sócios, nos aumentos de capital, podendo parte do preço ser destinada à formação de reserva de capital⁹. Deste modo, na emissão de quotas sem valor nominal é o órgão social (fundadores, na constituição da sociedade limitada, e assembleia ou reunião de sócios, nos aumentos de capital) que determina a parte do preço de emissão que irá formar o capital social e a parcela que irá compor a reserva de capital.

Quanto aos aspectos fiscais da emissão de quotas com ágio, aplica-se o disposto no artigo 38, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, segundo o qual não serão computadas na apuração do lucro real (para fins de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro) as importâncias, creditas a reservas de capital, que a sociedade receber, a título de ágio, dos subscritores na emissão de quotas.¹⁰

Há entendimentos no sentido de que o ágio pago na subscrição de participações societárias só não seria tributado nas sociedades anônimas.¹¹

cientemente divulgado no nosso mercado o conhecimento do funcionamento das companhias com ações sem valor nominal.”

⁹ Lei 6.404/76 – “Art. 14. O preço de emissão das ações sem valor nominal será fixado, na constituição da companhia, pelos fundadores, e no aumento de capital, pela assembléia-geral ou pelo conselho de administração (artigos 166 e 170, § 2º).

Parágrafo único. **O preço de emissão pode ser fixado com parte destinada à formação de reserva de capital; na emissão de ações preferenciais com prioridade no reembolso do capital, somente a parcela que ultrapassar o valor de reembolso poderá ter essa destinação.”**

¹⁰ “Art. 38. **Não serão computadas na determinação do lucro real** as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de: I – ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor **nominal destinadas à formação de reservas de capital;**”

¹¹ “**ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE QUOTAS. CONTABILIZAÇÃO EM CONTA DE RESERVA. ADIÇÃO AO LUCRO.** A deliberação do aumento de capital nas sociedades por quotas não é representada em unidades do capital social, razão pela qual imprópria é a ocorrência de ágio em tais circunstâncias. O valor recebido a este título caracteriza-se como receita e deve compor o lucro líquido do período, impondo-se a sua adição caso tenha sido contabilizado em conta de reserva. [...]”. (Acórdão nº 05-14389, de 23/08/2006, Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campinas, 5º Turma)

Contudo, esta não é melhor interpretação, já que:

- i. inexistente lei determinando a tributação do ágio na emissão de quotas e qualquer tributo somente pode ser exigido com base em lei¹²,
- ii. o ágio na emissão de quotas, assim como o ágio na emissão de ações, constitui reserva de capital, razão por que não transita pela pelo resultado¹³,
- iii. o ágio pago é capital transferido pelo sócio à sociedade e não renda, rendimento ou faturamento auferido pela sociedade;
- iv. instituir tratamento desigual entre sociedades empresárias em razão exclusivamente de seu tipo societário viola o princípio da isonomia tributária¹⁴; e

¹² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é **vedado** à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

¹³ “Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º **Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:**
a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3o do art. 177 desta Lei.

§ 4º Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.”

¹⁴ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profis-

- v. diversos institutos das sociedades anônimas, como o ágio na subscrição de quotas, são aplicáveis às sociedades limitadas nas omissões do Código Civil, por força de seu artigo 1.053¹⁵.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF já decidiu que o ágio na emissão de quotas de sociedade limitada não deve ser computado na apuração do lucro real (para fins de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro) nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Anocalendarário: 1999

Ementa: **ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE QUOTAS** – o ágio na aquisição de quotas de capital das sociedades de responsabilidade limitada não deve compor o resultado comercial do exercício. Como inexistente disposição que determine sua adição para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, também não deve compor o lucro real.

[...] (Acórdão nº 1201-00.036; Processo 13899.002346/2003-88; sessão de 12/05/2009; 2ª Câmara)

Com relação à sociedade investidora, o artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/1977¹⁶ manda desdobrar o custo de aquisição do investimento

sional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

¹⁵ “Art. 1.053. A sociedade limitada rege-se, nas omissões deste Capítulo, pelas normas da sociedade simples.

Parágrafo único. **O contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.**”

¹⁶ “Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, **desdobrar o custo de aquisição** em:

I – **valor de patrimônio líquido** na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e

II – ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.

§ 1º – O valor de patrimônio líquido e o ágio ou deságio serão registrados em subcontas distintas do custo de aquisição do investimento.

§ 2º – O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

entre o valor patrimonial da participação e o ágio ou deságio, conforme aplicável. O ágio ou deságio e as contrapartidas de ajuste do valor do investimento com base no método da equivalência patrimonial não serão computados na apuração do lucro real (para fins de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro) da investidora, conforme dispõe o artigo 23 do Decreto-Lei 1.598/1977¹⁷.

Em resumo, a emissão de quotas com ágio em sociedade limitada, além de ser permitida sob o enfoque societário, é neutra sob o enfoque fiscal, tanto na investidora como na investida.

Ressalta-se, contudo, que o ágio registrado na investidora, com fundamento na perspectiva de rentabilidade da investida, poderá ser amortizado na apuração do lucro real (para fins de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro), à razão de 1/60 por mês, na hipótese da investidora absorver o patrimônio da investida por incorporação, fusão ou cisão, ou vice-versa.¹⁸

a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;

b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

§ 3º – O lançamento com os fundamentos de que tratam as letras *a* e *b* do § 2º deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração.”

¹⁷ “Art. 23. A contrapartida do ajuste de que trata o artigo 22, por aumento ou redução no valor de patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real.

Parágrafo único – **Não serão computadas na determinação do lucro real as contrapartidas de ajuste do valor do investimento ou da amortização do ágio ou deságio na aquisição, nem os ganhos ou perdas de capital derivados de investimentos em sociedades estrangeiras coligadas ou controladas que não funcionem no País.”**

¹⁸ Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99) – “Art. 386. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

[...]

III – poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso II do § 2º do artigo anterior, nos balanços correspondentes à apuração de

4. DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS

Outra opção para estruturar a sociedade entre o ‘empreendedor’ e o ‘investidor’ consistiria na constituição de uma sociedade limitada com capital de R\$600mil, sendo que o sócio ‘investidor’ aportaria R\$500mil e o sócio ‘empreendedor’ R\$100mil. O primeiro seria titular de 500 mil quotas e o segundo de 100 mil quotas.

Com fundamento no artigo 110, §1º, da Lei 6.404/1976¹⁹, que se aplicaria supletivamente à sociedade limitada por força do artigo 1.053, parágrafo único, do Código Civil, e de dispositivo específico em seu contrato social, o sócio ‘investidor’ teria seu número de votos limitado a cem nas deliberações sociais, representando 50% dos votos possíveis. O sócio ‘empreendedor’ permaneceria com a outra metade dos votos: cem. Alternativamente, os sócios poderiam estipular que as deliberações sociais exigiriam o quórum de 90% do capital social, de modo que qualquer decisão só pudesse ser tomada com a concordância de ambos os sócios.

Por fim, os sócios estabeleceriam no contrato social a distribuição desproporcional de lucros, tendo o sócio ‘empreendedor’ direito a metade dos lucros e o sócio ‘investidor’ à outra metade.

O Código Civil, na parte que trata das sociedades limitadas, é silente acerca da distribuição de lucros.

lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração;

[...]

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 9.532, de 1997, art. 8º):

I – o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido;

II – a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.”

¹⁹ “Art. 110. A cada ação ordinária corresponde 1 (um) voto nas deliberações da assembléia-geral.

§ 1º **O estatuto pode estabelecer limitação ao número de votos de cada acionista.**

§ 2º É vedado atribuir voto plural a qualquer classe de ações”.

O artigo 1.008 do Código Civil, que rege as sociedades simples, dispõe que é nula “*a estipulação contratual que exclua qualquer sócio de participar dos lucros e das perdas*”.

No mesmo sentido é o disposto no artigo 109 da Lei de Sociedades Anônimas:

Art. 109. Nem o estatuto social nem a assembléia-geral poderão privar o acionista dos direitos de:

I – participar dos lucros sociais;

Como se vê, o Código Civil e a Lei de Sociedades Anônimas não admitem que a sociedade exclua, do resultado do exercício, um ou alguns dos sócios, ou atribua esse resultado a um único sócio.

E nem poderia ser diferente, uma vez que a constituição de uma sociedade tem por objetivo a comunhão de esforços e interesses entre duas ou mais pessoas, com o intuito de produzir e partilhar lucros. Se um ou alguns dos sócios forem excluídos da participação no resultado, fica claro que não há a *affectio societatis* entre eles e, por consequência, não há sociedade, não há comunhão de interesses.²⁰

Contudo, o artigo 1.007 do Código Civil permite que os sócios contratem a distribuição de lucros de maneira desproporcional:

Art. 1.007. Salvo estipulação em contrário, o sócio participa dos lucros e das perdas, na proporção das respectivas quotas, mas aquele, cuja contribuição consiste em serviços, somente participa dos lucros na proporção da média do valor das quotas.

Em outras palavras, o Código Civil autoriza que os sócios contratem a distribuição desproporcional de lucros mas veda que algum sócio seja privado de recebê-los.

Mesmo que o artigo 1.007 do Código Civil não seja aplicável às sociedades limitadas com regência supletiva da Lei de Sociedades

²⁰ “Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, **para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados**.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados”.

Anônimas, os sócios, no âmbito de sua autonomia de vontade, podem livremente contratar a distribuição desproporcional de lucros, desde que, como visto, nenhum sócio seja privado de recebê-los.

O próprio artigo 1.055 do Código Civil, estudado acima, ao permitir que as quotas da sociedade limitada tenham direitos iguais ou desiguais, reforça que os sócios podem contratar a distribuição desproporcional de lucros.

Os dividendos pagos a maior para certo sócio não configuram doação do outro quotista, não estando, portanto, sujeitos ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD ou ITCMD, dependendo do estado da federação), já que inexistentes (i) o ato de liberalidade (*animus donandi*) e (ii) o empobrecimento de uma pessoa (doadora) e o enriquecimento de outra (donatária), elementos essenciais em qualquer doação. Estabelece-se uma relação jurídica entre o sócio (credor) e a sociedade (devedora) que, por força do disposto no contrato social e da competente deliberação de sócios, fica obrigada a pagar-lhe os lucros desproporcionais. A sociedade distribui lucros aos sócios, mesmo que desproporcionais, em razão das quotas que detêm, do *status socii*.

E os lucros desproporcionais distribuídos aos sócios também são isentos de Imposto de Renda²¹, Contribuição Social sobre o Lucro²²,

²¹ Lei 9.249/95 – “Art. 10. **Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.**

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.”

²² Lei 7.689/88 – “Art. 6. A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

Parágrafo único. **Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.”**

PIS e COFINS²³ porque preservam sua natureza de dividendos, desde que o contrato social discipline a distribuição desigual. O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-CARF já decidiu nesse sentido:

IRPF – SOCIEDADES CIVIS – DISTRIBUIÇÃO DESPROPORCIONAL DE LUCROS – Havendo no contrato social previsão para deliberação dos sócios sobre a distribuição de lucros, é possível fazê-lo desproporcionalmente a participação no capital social, haja vista a ausência de qualquer impedimento legal neste sentido. [...] (Acórdão nº 106-13.305; Processo 10166.008588/2001-08; sessão de 13/05/2003; 6ª Câmara)

O inconveniente desta estrutura é que, com exceção dos lucros, que seriam distribuídos de forma desproporcional, os demais direitos econômicos, como haveres nas hipóteses de retirada e dissolução (parcial ou total), seriam conferidos aos sócios na proporção de suas participações societárias, o que não atenderia, em sua plenitude, a vontade do ‘investidor’ e do ‘empreendedor’, consistente na alocação igualitária, no âmbito da sociedade, de todos os direitos políticos e econômicos.

5. SOCIEDADE ENTRE CÔNJUGES

A constituição de sociedade entre cônjuges – notadamente aqueles casados nos regimes da comunhão universal de bens e da separação obrigatória – sempre foi muito controvertida no Brasil. Após anos de

²³ Lei 9.718/98 – “Art. 3. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

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

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

II – as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, **o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;**”

debate, o Supremo Tribunal Federal, arrimado na opinião dominante da doutrina, acabou reconhecendo ser lícita a sociedade entre marido e mulher.²⁴

Ocorre que o Código Civil – na contramão da evolução doutrinária e jurisprudencial sobre a matéria – restringiu as hipóteses em que marido e mulher podem ser sócios. O artigo 977 do Código Civil faculta *aos cônjuges contratar sociedade entre si ou com terceiros, desde que não tenham casado no regime da comunhão universal de bens, ou no da separação obrigatória.*

Inicialmente, observa-se que o artigo 977 do Código Civil não se aplica à união estável, mas apenas ao casamento. De fato, ele não impõe restrições à constituição de sociedade entre companheiros, independentemente do que ajustarem no pacto de convivência e mesmo que optem pela comunhão ou separação patrimonial.

Verifica-se, ainda, que a vedação de contratação de sociedade prevista no artigo 977 do Código Civil se aplica somente aos regimes da comunhão universal de bens e da separação obrigatória. Os cônjuges casados nos regimes da comunhão parcial de bens, da separação voluntária e da participação final nos aquestos estão livres para constituir qualquer sociedade.

A existência de um terceiro sócio na sociedade não a tornaria lícita. O artigo 977 do Código Civil proíbe tanto a contratação de sociedade entre cônjuges como entre ambos e terceiros. Obviamente que a sociedade entre apenas um cônjuge e terceiros não está sujeita ao artigo 977 do Código Civil.

Em teoria, o artigo 977 do Código Civil se aplica a qualquer tipo de sociedade constituída de acordo com as leis brasileiras, personificada, não-personificada, empresária ou não-empresária, incluindo a anônima, a limitada, a simples e a em conta de participação. Disse-se em teoria porque não é razoável e lógico, por exemplo, impor res-

²⁴ “Sociedade entre cônjuge. Não merece ser considerada nula pleno jure, posto que passa ela a ser anulável segundo as circunstâncias que levaram a sua constituição. Doutrina. Jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal. Recurso extraordinário, conhecido pelo dissídio e provido. (RE 76953/SP; DJ, 27/11/1973; Rel. Min. Thompson Flores)

trições às companhias de capital aberto que tenham cônjuges como acionistas e tampouco impedir que eles invistam em bolsa de valores.

Discutiu-se, logo quando da entrada em vigor do Código Civil, sobre a necessidade de adequação das sociedades entre marido e mulher ao artigo 977 do Código Civil. Em agosto de 2003, o Departamento Nacional de Registro do Comércio – DNRC divulgou entendimento de sua coordenadoria jurídica segundo o qual a proibição do artigo 977 do Código Civil não atinge – em respeito ao ato jurídico perfeito – as sociedades entre cônjuges já constituídas quando da entrada em vigor do Código Civil de 2002, e alcança, tão somente, as que vierem a ser constituídas posteriormente.²⁵ Igual entendimento foi aprovado na III Jornada de Direito Civil promovida pela Justiça Federal.²⁶

Aqueles que são contrários à sociedade entre cônjuges sustentam que ela serviria de instrumento para burlar os regimes da comunhão universal de bens e da separação obrigatória e/ou para fraudar credores. Não concordamos com esse entendimento pelos seguintes motivos: (i) a proibição de constituição de sociedades entre cônjuges é pouco eficaz na repressão à burla e à fraude; e (ii) existem outros mecanismos para impedir ou reparar lesões a direito sem afetar a liberdade de associação e a livre iniciativa.

Entendemos que o artigo 977 do Código Civil contraria os princípios constitucionais da livre iniciativa e da liberdade de associação, estabelecidos nos artigo 1º, inciso IV²⁷, artigo 5º, inciso XVII²⁸, e 170,

²⁵ Parecer Jurídico DNRC/COJUR 125/03.

²⁶ Enunciado 204 – “Art. 977. A proibição de sociedade entre pessoas casadas sob o regime da comunhão universal ou da separação obrigatória só atinge as sociedades constituídas após a vigência do Código Civil de 2002.”

²⁷ “Art. 1. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] IV – os valores sociais do trabalho e **da livre iniciativa**; [...]”

²⁸ “Art. 5. 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: [...] XVII – *é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar*; [...]”.

parágrafo único²⁹, todos da Constituição Federal, devendo ser declarado inconstitucional se questionado.

6. REGÊNCIA SUPLETIVA

Houve verdadeira batalha a respeito da melhor interpretação do artigo 18 do Decreto 3.708/1919. Alguns defendiam que as normas da sociedade anônima eram subsidiárias do contrato social da sociedade limitada. Outros sustentavam que as normas da sociedade anônima eram supletivas do Decreto 3.708/1919. Acabou prevalecendo nos Tribunais, após longa discussão, a primeira opinião.

O Código Civil de 2002 revogou o Decreto 3.708/1919 e regulou a aplicação das normas da sociedade anônima à sociedade limitada em seu artigo 1.053. Segundo este artigo, compete aos sócios escolher um dos dois regimes de regência supletiva possíveis: da sociedade simples ou da sociedade anônima.

Portanto, o vínculo que une os sócios na sociedade limitada, tipo híbrido de sociedade, com características mistas, algumas próprias de sociedades contratuais (exclusão de sócios, por exemplo) e outras das sociedades institucionais (conselho fiscal, por exemplo), pode, dependendo do tipo de regência supletiva adotado, ser mais ou menos estável.

Questão importante é saber se, na vigência do artigo 1.053 do Código Civil, o contrato social pode – como podia na égide do artigo 18 do Decreto 3.708/1919 – contrariar as normas da lei supletiva.

Vale dizer, as normas da sociedade simples ou da sociedade anônima, dependendo do caso, devem ser obrigatoriamente respeitadas pelos sócios da sociedade limitada na elaboração do contrato social, em suas posteriores modificações e nas deliberações societárias em geral? Ou os sócios estão obrigados a respeitar apenas as normas da sociedade limitada (artigos 1.052 a 1.087 do Código Civil), podendo, nos atos

²⁹ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na **livre iniciativa**, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] Parágrafo único. *É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.*”

constitutivos e nas deliberações sociais, dispor contrariamente às normas da sociedade anônima e da sociedade da simples, conforme o caso?

É inquestionável que a ordem emanada do artigo 1.053 do Código Civil é diferente da do artigo 18 do Decreto 3.708/1919. Enquanto o artigo 18 do Decreto 3.708/1919 mandava aplicar as normas da sociedade anônima às omissões do contrato social e “na parte aplicável”, o artigo 1.053 do Código Civil simplesmente determina que as normas da sociedade anônima ou da sociedade simples, conforme o caso, preencham – subsidiariamente – as lacunas da legislação da sociedade limitada.

As normas da sociedade anônima ou da sociedade simples, conforme o caso, não são – de forma cogente e imperativa – aplicáveis à sociedade limitada. Embora a expressão “na parte aplicável” tenha sido suprimida do artigo 1.053 do Código Civil, somente os institutos da sociedade anônima, harmônicos com a estrutura, funcionamento e sistemática da sociedade limitada, é que são aplicáveis. Exemplos dessa exceção são as normas, previstas na Lei 6.404/1976, que tratam da sociedade anônima de capital aberto. A negociação de valores mobiliários, em bolsa ou no mercado de balcão, é incompatível com a estrutura, sistemática e funcionamento da sociedade limitada. Conclui-se, portanto, que a sociedade limitada não está autorizada a abrir seu capital e o intérprete não pode se socorrer das normas da sociedade anônima de capital aberto para resolver as omissões da legislação das sociedades limitadas.

Outra ressalva, que merece ser feita, diz respeito às normas *dispositivas* (ou *interpretativas*) existentes na Lei de Sociedades Anônimas. Mesmo se admitirmos que o contrato da sociedade limitada não possa contrariar a Lei de Sociedades Anônimas, é óbvio que os quotistas terão, na sociedade contratual, margem de negociação igual à que os acionistas têm na companhia. Exemplificando: a Lei 6.404/1976 estabelece que o acionista tem direito à parcela dos lucros estabelecida no estatuto (artigo 202, *caput*), podendo ela, portanto, variar de 0,1% a 100%.³⁰ Essa regra de distribuição de lucros, quando transplantada

³⁰ Exceto na hipótese de inclusão de percentual em estatuto social omissivo. Nos termos do artigo 202, § 2º, da Lei de Sociedades Anônimas, quando o estatuto

para a sociedade limitada, por força do artigo 1.053 do Código Civil de 2002, permanece com as mesmas características, podendo os quotistas, igualmente, fixar, entre 0,1% a 100%, o percentual do resultado a ser distribuído aos sócios.

Mas a principal dúvida ainda remanesce: mesmo tendo sido alterada a redação da norma de regência supletiva, o contrato social e/ou as deliberações sociais podem, atualmente, contrariar a Lei de Sociedades Anônimas ou a legislação das sociedades simples, dependendo do sistema adotado? Ou *supletividade* significa *obrigatoriedade*, sendo o artigo 1.053 do Código Civil norma de ordem pública, imperativa, de aplicação cogente às sociedades limitadas?

Imagine-se, por exemplo, uma sociedade limitada que nas omissões é regida pela Lei de Sociedades Anônimas, o contrato social preveja a existência de conselho fiscal e sua instalação, de acordo com cláusula contratual, dependa da vontade de sócios titulares de, pelo menos, 30% das quotas sociais. A parte do Código Civil (artigos 1.052 a 1.087) que trata da sociedade limitada é omissa quanto ao quórum de instalação do conselho fiscal. Ocorre que o § 2º, do artigo 161, da Lei de Sociedades Anônimas, confere ao acionista, titular de 10% das ações votantes, o direito de instalar o conselho fiscal.

Portanto, se prevalecer o entendimento de que, na omissão da legislação das sociedades limitadas, não é lícito ao contrato social contrariar as normas das sociedades anônimas, a cláusula contratual daquela hipotética sociedade limitada será nula, pois contrária ao § 2º, do artigo 161, da Lei 6.404/1976 (norma cogente, pois protetora dos minoritários, não sujeita a negociação). E mais: o quotista detentor de 10% do capital social instalará o conselho fiscal.

Caso prevaleça o entendimento em sentido contrário, o minoritário não instalará o órgão de fiscalização.

As consequências são piores nas hipóteses de *resolução parcial do vínculo societário* por morte, separação ou retirada de sócios.

for omissos e a assembleia geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, **o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% do lucro líquido ajustado.**

Diversos contratos sociais de sociedades limitadas, com o intuito de preservar a sociedade, em que a *affectio societatis* é elemento marcante e fundamental, vedam, em certas ocasiões, como morte, o ingresso de sucessores, cônjuges e companheiros no quadro societário, em consonância, inclusive, com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, anterior ao Código Civil de 2002, sobre a matéria³¹.

Ocorre que na sociedade anônima esse tipo de vedação afronta os princípios norteadores das sociedades institucionais, em que o vínculo pessoal – em tese – tem relevância menor.

Portanto, na hipótese do contrato estipular a regência supletiva da limitada pelas normas da sociedade anônima, a cláusula que porventura vedar o ingresso de sucessores, cônjuges e companheiros poderia ser contestada e, eventualmente, anulada.

Como o Capítulo das sociedades limitadas, no Código Civil, é silente acerca da *resolução da sociedade em relação ao sócio* em casos de morte e divórcio, deve-se aplicar, imperativamente, as normas das sociedades anônimas, segundo as quais o estatuto, na companhia fechada, pode limitar, mas não impedir, a negociação das ações, e na aberta, sequer limitá-la.

A resolução da sociedade limitada em relação ao sócio falecido ou divorciado somente seria possível se a regência supletiva fosse pelas normas da simples.

De duas uma: (i) *supletividade não é obrigatoriedade*, permitindo-se que o contrato social disponha contrariamente à lei do anonimato; ou

³¹ “Direito empresarial e processual civil. Inventário. Cessão de quotas causa mortis. Estado de sócio. Administração da sociedade empresária.
– A transmissão da herança não implica a transmissão do estado de sócio. [...]” (STJ, Resp 537.611-MA, d.j. 05/08/2004, Rel. Nancy Andrighi)

“Casamento. Comunhão de bens.

No regime da comunhão universal, comunicam-se todos os bens, presentes e futuros dos cônjuges, salvo as hipóteses previstas no artigo 263 do Código Civil. As cotas de sociedade limitada, enquanto representando direito patrimonial de participar dos lucros e da partilha do acerto líquido, em caso de dissolução, integram, em princípio, a comunhão, nada importando que figurem em nome de um dos cônjuges. O que não se comunica é o status de sócio. [...]” (STJ, Resp nº 248.269-RS, d.j. 02/05/2000, Rel. Eduardo Ribeiro)

(ii) a Lei das Sociedades Anônimas somente se aplica às sociedades limitadas naquilo que não for incompatível com a sua estrutura, funcionamento e peculiaridades.

A segunda hipótese já foi analisada alhures. Lá reconhecemos que somente as normas das sociedades anônimas, harmônicas com a sistemática das limitadas, a estas se aplicam.

Entendemos, em relação à primeira hipótese (*supletividade* não é *obrigatoriedade*), que: (i) a sociedade limitada continua sendo uma sociedade essencialmente contratual, em que os sócios têm liberdade para negociar, nos limites do diploma legal próprio (artigos 1.052 a 1.087 do Código Civil), não podendo sua vontade ser cerceada por normas estranhas, pertinentes a outros tipos societários; e (ii) a norma supletiva completa, preenche a lacuna, enfim, ajuda o intérprete a buscar o real sentido da regra precária, insuficiente (aquela que necessita de subsídio), mas não tem o condão de impor conduta comportamental, cogente e imperativa, contra a vontade dos contratantes.

7. CONSTITUIÇÃO DE EIRELI POR PESSOA JURÍDICA

No Diário Oficial da União nº 229, de 30/11/2011, às fls. 148, foi publicada a Instrução Normativa nº 117/2011 do Departamento Nacional de Registro do Comércio-DNRC, que aprovou o Manual de Atos de Registro de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada-EIRELI, a fim de regular as alterações introduzidas pela Lei nº 12.441/2011 no Código Civil, as quais entraram em vigor no dia 09/01/2012.

Nessa primeira versão do Manual, a EIRELI podia ser constituída por pessoa jurídica, brasileira ou estrangeira, pública ou privada. A título de exemplo, o item 1.1, (a) e (b), da referida versão do Manual, indicava os documentos exigidos da pessoa jurídica estrangeira, da empresa pública e da sociedade de economia mista para a constituição da EIRELI. Já seus itens 1.2.2.2 e 1.23 determinavam a outorga pela pessoa jurídica estrangeira de mandato a procurador residente no Brasil para o recebimento de citação. E o item 1.2.6, (a), daquele Manual, especificava os dados da pessoa jurídica brasileira titular da EIRELI que deveriam constar do preâmbulo do ato constitutivo, como nome empresarial, NIRE e CNPJ.

A versão original do Manual estava em conformidade com a redação dada pela Lei nº 12.441/2011 ao artigo 980-A, *caput*, do Código Civil. Segundo esse dispositivo legal, a EIRELI será constituída “*por uma única pessoa titular*”. Portanto, o artigo 980-A, *caput*, do Código Civil, não restringiu a pessoa que pode ser titular da EIRELI. Ou seja, qualquer pessoa, física ou jurídica, brasileira ou estrangeira, pública ou privada, está autorizada, por lei, a constituir uma EIRELI.

No entanto, essa primeira versão do Manual durou pouco tempo – exatos 22 dias. A Instrução Normativa nº 117/2011 do DNRC foi republicada no dia 22/12/2011 no Diário Oficial da União nº 245, com a justificativa de “*ter saído, no DOU nº 229, de 30-11-2011, Seção I, págs.148/260, com incorreção no original*”.

Foram excluídas da nova versão do Manual todas as disposições que se referiam à titularidade da EIRELI por pessoa jurídica. Se não bastasse, o DNRC incluiu no novo Manual dispositivo vedando expressamente a constituição da EIRELI por pessoa jurídica. Com efeito, o item 1.2.11 do Manual em vigor estabelece que “*não pode ser titular da EIRELI a pessoa jurídica [...]*”.

Dessa forma, o Manual do DNRC, em sua última e agora vigente versão, restringiu o que a lei não veda.

O Manual do DNRC, além de afrontar o artigo 980-A, *caput*, do Código Civil, perdeu a oportunidade de eliminar uma exigência burocrática, desnecessária e inútil na prática societária brasileira: a obrigatoriedade de se compor o quadro societário de sociedades limitadas com um sócio que detenha – apenas formalmente – uma única quota ou ação.

A possibilidade de constituição de EIRELI por pessoa jurídica resolveria a existência de sociedades limitadas com os chamados “*homens de palha*”, como assim os denominaram Bulhões Pedreira e Lamy Filho na Exposição Justificada do Anteprojeto da Lei 6.404/1976, que são aquelas pessoas que detêm apenas uma quota para cumprir a exigência legal de constituição de sociedades limitadas com pelo menos dois sócios.

8. SÓCIO ESTRANGEIRO NA LTDA

Com fundamento no artigo 1.134 do Código Civil, há entendimentos no sentido de que a sociedade limitada que possua, em seu

quadro societário, sociedade estrangeira, sem autorização para funcionar no País, seria irregular.

Segundo esses entendimentos somente as sociedades anônimas poderiam receber o investimento de sociedades estrangeiras sem autorização para funcionar no Brasil.

O referido artigo 1.134 do Código Civil estabelece o seguinte:

Art. 1.134. A sociedade estrangeira, qualquer que seja o seu objeto, não pode, sem autorização do Poder Executivo, **funcionar no País**, ainda que por estabelecimentos subordinados, podendo, todavia, ressalvados os casos expressos em lei, ser acionista de sociedade anônima brasileira. [...]

O artigo 1.134 do Código Civil expressamente: (i) veda que uma sociedade estrangeira **funcione** no País sem autorização do Poder Executivo; e (ii) permite que uma sociedade estrangeira seja acionista de uma sociedade anônima brasileira.

Todavia, ele não veda que uma sociedade estrangeira seja quotista de uma sociedade limitada brasileira.

Ademais, ‘funcionar’ significa exercer atividade econômica profissional ou de produção ou circulação de bens e serviços. A mera participação de uma sociedade no capital de outra não se enquadra no conceito de ‘funcionar no País’.

Ou seja, a lei não proíbe que uma sociedade estrangeira seja proprietária de quotas, um bem como qualquer outro, de uma sociedade limitada brasileira.

O que o Código Civil quer evitar é o ‘funcionamento’ de sociedades estrangeiras sem que o Poder Público tenha condições de fiscalizar o exercício de suas atividades no território nacional.

A fiscalização da sociedade estrangeira perde sentido quando a atividade é exercida pela sociedade brasileira. Isto porque o alvo da fiscalização deixará de ser a sociedade estrangeira e passará a ser a sociedade brasileira.

Por isso o Código Civil dispensa expressamente a autorização prévia do Poder executivo no caso de investimento estrangeiro em sociedades anônimas e não exige tal autorização na hipótese de uma

sociedade estrangeira participar do capital de uma sociedade limitada brasileira. Quer porque a lei expressamente autoriza, quer porque a lei não veda, a participação de sociedade estrangeira no capital sociedades limitadas e anônimas brasileiras é permitido.

Mesmo que se admitisse que o artigo 1.134 do Código Civil vedasse a participação de sociedade estrangeira, sem autorização para funcionar no País, no capital de sociedade brasileira, ele seria inconstitucional, pois criaria distinção entre as sociedades anônimas e as sociedades limitadas, sem justo motivo, para fins de recebimento de investimentos estrangeiros, criando uma preferência daquelas em relação a estas, o que é vedado pelo artigo 19, III, da Constituição Federal, in verbis:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si.

Além disso, o artigo 2 da Lei 4.131/1962 exige seja dispensado ao capital estrangeiro que se investir no País tratamento jurídico idêntico ao concedido ao capital nacional em igualdade de condições, sendo vedadas quaisquer discriminações não previstas na referida lei.

A Lei 4.131/1962, que é especial, prevalece em relação ao Código Civil, que é norma geral, na parte que trata do investimento estrangeiro em sociedades brasileiras.

Portanto, qualquer discriminação ao capital estrangeiro que se investir no Brasil, como a possibilidade de se investir em sociedades anônimas mas não em sociedades limitadas, deve ser rechaçada porque não prevista na Lei 4.131/1962.

9. FECHAMENTO

Concluimos rogando pela mínima intervenção do Departamento Nacional de Registro do Comércio-DNRC e das Juntas Comerciais na regulamentação das sociedades limitadas e das EIRELIs, permitindo que os tipos societários evoluam, com fundamento no (ainda) novel Código Civil e nos usos e práticas empresariais, mas com flexibilidade e dinamismo, concentrando no Poder Judiciário ou na Arbitragem a missão de reparar eventuais abusos ou lesões a direitos.

A Inexigibilidade do ICMS nas Perdas de Energia Elétrica e suas Implicações na Não Cumulatividade do Imposto

Frederico de Almeida Fonseca¹
Maíza Costa de Almeida Alves²

I. INTRODUÇÃO

Considerando as etapas envolvidas no processo de fornecimento de energia elétrica, é comum que as concessionárias de energia elétrica identifiquem, durante a atividade de distribuição, a ocorrência de perdas significativas de energia que podem estar relacionadas a razões de ordem técnica ou comercial (não técnica).

As perdas ocasionadas por motivos de ordem técnica (perdas técnicas) constituem a quantidade de energia dissipada na distribuição por ocasião das leis da física. Isto é, ocorrem em virtude dos métodos utilizados na distribuição de energia como variação térmica dos cabos ou mesmo da geração de campos elétricos ou magnéticos ao longo do processo. Já as perdas comerciais ou não técnicas são aquelas atribuídas aos furtos de energia diretamente da rede, à adulteração dos aparelhos de medição ou até mesmo à ineficiência do sistema de

¹ Sócio do escritório RV&LC Advogados. Mestre em Direito de Empresa pela Faculdade de Direito Milton Campos (BH/MG) e especialista em Regulação do Setor Elétrico pela Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro (FGV-RJ). Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Membro das Comissões de Direito Societário e Direito de Energia da OAB/MG. Associado ao Instituto de Estudos Fiscais (IEFi).

² Advogada na área tributária de Rolim, Viotti & Leite Campos Advogados. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto de Educação Continuada da PUC Minas. Mestranda em Direito Tributário pela PUC São Paulo.

apuração da energia consumida por cada unidade consumidora. Essas perdas, por sua vez, são apuradas pela diferença entre as perdas totais e as perdas técnicas acima descritas.

Assim sendo, todas as sociedades que atuam no setor de fornecimento de energia elétrica, desde a geração até a distribuição, apuram perdas ao longo do processo, sejam elas técnicas ou não. Tanto que, a própria Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) leva em consideração as perdas totais apuradas para fins de definição de plano de tarifas para o fornecimento de energia elétrica³.

O presente artigo tem como objetivo a análise da existência ou não de relação jurídico-tributária entre as sociedades geradoras ou distribuidoras de energia elétrica e os Estados ou o Distrito Federal, tendo em vista a hipótese de incidência do ICMS e as perdas técnicas e comerciais de energia elétrica.

A partir de considerações sobre o referido imposto, pretendemos demonstrar quais são os requisitos fáticos para que a obrigação tributária seja estabelecida. Uma vez identificados esses requisitos, parte-se para a análise dos fatos identificados como perdas técnicas e comerciais de energia elétrica a fim de concluir se tais perdas configuram fato gerador do ICMS, inclusive sob o ponto de vista do critério pessoal da hipótese de incidência.

Feita essa abordagem, passamos a comentar o caso vivenciado pelas concessionárias de energia elétrica situadas no Estado de São Paulo. Isto porque, no dia 10 de fevereiro de 2010, o Estado de São Paulo publicou o Decreto nº 55.421, que alterou o Regulamento do ICMS naquele Estado, instituindo a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal, com destaque do ICMS, para os casos de perdas comerciais. Em outras palavras, passou a exigir o referido imposto nos casos de consumo ilícito de energia elétrica.

Além disso, considerando que as perdas de energia elétrica não reúnem os requisitos necessários à exigência do ICMS, abordamos as

³ Resolução Normativa ANEEL nº 166, de 10 de outubro de 2005: “na definição das tarifas, para os contratos de conexão e de uso dos sistemas de transmissão e distribuição, serão consideradas as parcelas apropriadas do custo de transporte e das perdas de energia elétrica [...]”.

possíveis consequências fiscais relativas a essa não incidência, quais sejam: a quebra do diferimento do imposto na operação entre a geradora e a distribuidora de energia elétrica e a exigência de estorno dos créditos apurados em decorrência da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado das concessionárias.

2. CONSIDERAÇÕES SOBRE A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS

Ao atribuir aos Estados a competência para instituir o ICMS, a Constituição de 1988 dispôs que a incidência do ICMS seria atribuída às “operações relativas à circulação de mercadorias”, alertando ainda para o fato de que somente este imposto “*poderá incidir sobre as operações relativas à energia elétrica*” (art.155, §3º, CR/88). Nesse sentido, tem-se como pacífico que energia elétrica é tratada como um bem móvel dotado de valor econômico, enquadrando-se, portanto, no conceito de mercadoria para fins de incidência do ICMS.

Uma vez que o legislador constitucional atribuiu a incidência do ICMS às “operações relativas à circulação de mercadorias”, cabe ao intérprete a concepção dos fatos assim considerados para efeito de tributação.

Na companhia da melhor doutrina sobre o assunto, as operações elencadas pela Constituição como hipótese de incidência do ICMS somente podem ser aquelas decorrentes de negócio jurídico⁴ que transfira a titularidade da mercadoria desde o produtor até o consumidor final. Ainda assim, note-se que a hipótese de incidência do ICMS não se confunde com o negócio ou ato jurídico propriamente dito, mas trata-se da consequência deles quando da realização da obrigação de dar a mercadoria sujeita à circulação. A jurisprudência pátria também se consolidou nesse sentido, principalmente após o julgamento dos ca-

⁴ Entende-se por negócio jurídico, nas palavras de Antônio Junqueira de Azevedo, como “todo fato jurídico consistente em declaração de vontade, a que o ordenamento jurídico atribui os efeitos designados como queridos, respeitados os pressupostos de existência, validade e eficácia impostos pelas normas jurídicas que sobre ele incide”. In: *Negócio jurídico – existência, validade e eficácia*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 16.

tos de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular que resultaram na elaboração da Súmula nº 166 do STJ⁵. Com efeito, se não há negócio jurídico precedente, e nem transferência de titularidade, não há que se falar em “operações relativas à circulação de mercadorias”⁶.

Ainda que o art. 116, incisos I e II do Código Tributário Nacional⁷ disponha que a hipótese de incidência dos tributos possa se remontar às situações de fato ou situações jurídicas, é patente que a hipótese de incidência do ICMS é situação jurídica que deve observar outros elementos além da mera transferência física do bem sujeito à circulação. Nesse sentido, são pertinentes as lições de Aliomar Baleeiro:

Não pode ser, em nossa opinião, fato material ou físico: a simples deslocação da mercadoria para fora do estabelecimento, permanecendo na propriedade e posse direta do contribuinte, seja para depósito, custódia, penhor, comodato ou reparos. Se admitíssemos solução contrária, até o furto da mercadoria seria fato gerador do ICM⁸. [...]

Já registramos que, para o reconhecimento do fato jurídico que desencadeia a obrigação de pagar o ICMS, têm de ocorrer, concomitantemente, em cada caso, os seguintes pressupostos essenciais:

- uma operação jurídica mercantil, que transfira a titularidade da mercadoria (sua propriedade ou posse-exteriorização do domínio), como compra e venda, a dação em pagamento, etc;

⁵ STJ. Súmula 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

⁶ STF: Representação de inconstitucionalidade nº 1.355-PB; Ag. 174.762-5-MG. STJ: Súmula 166. “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

⁷ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável”.

⁸ BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

- *circulação, representativa da tradição, como fenômeno jurídico de execução de ato ou negócio jurídico translativo da posse (exteriorização do domínio) ou da propriedade da mercadoria;*

- *ou, no caso, efetiva prestação de serviço de transporte e comunicação, como execução de obrigação de fazer*⁹.

Portanto, para que haja a incidência do ICMS sobre as saídas de energia elétrica não basta apenas a saída física da mercadoria, mas exige-se que ela seja consequência de um ato ou negócio jurídico válido que estabeleça a obrigação de dar (contrato de fornecimento de energia entre a distribuidora e o consumidor) e que ocorra a transferência da titularidade do bem ou, *in casu*, o consumo da energia elétrica.

3. A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS E AS PERDAS TÉCNICAS E NÃO TÉCNICAS DE ENERGIA ELÉTRICA

Feitas tais considerações sobre a hipótese de incidência do ICMS, observe-se que, tanto no caso das perdas técnicas quanto das não técnicas, não há negócio jurídico precedente que possa ensejar a operação de circulação que constitui o critério material do juízo hipotético-condicional. Por consequência, não há também qualquer transferência lícita da titularidade do bem, eis que na primeira situação a energia é dissipada ao longo da distribuição e na segunda situação ela é apropriada de forma ilícita. Em outras palavras, não há incidência de ICMS sobre as perdas técnicas e não técnicas de energia se esses fenômenos não se constituem “operações relativas à circulação de mercadorias”. De certo, admitir a incidência do ICMS sobre as perdas técnicas seria ignorar todo o sentido do comando constitucional para a hipótese de incidência do imposto quando estabeleceu a incidência em virtude das “operações” e não da mera saída da mercadoria.

Conforme já reconhecido pela ANEEL, as perdas técnicas são inerentes ao fornecimento de energia elétrica, ou seja, são consequências físicas do próprio processo de distribuição, o que não se

⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

confunde com o conceito de “operações” estabelecido pelo legislador constitucional como critério material da hipótese de incidência do ICMS. Estabelecendo-se raciocínio semelhante, também não se pode concluir que as perdas não técnicas se configurem fato gerador do ICMS eis que, ao mencionar o termo “operações relativas à circulação de mercadorias”, o legislador escolheu uma situação jurídica consequente ao ato ou negócio jurídico estabelecido de forma lícita. Isto porque o Direito Tributário deve estabelecer uma estrutura normativa voltada para os valores econômicos e financeiros que pretenda atingir com a tributação e, portanto, não pode se remontar sobre situações ilícitas.

Muito já se discutiu sobre a possibilidade de o Poder Público poder se valer de situações ilícitas para considerar por ocorrido o fato gerador de tributos. E, diante do conceito de tributo estabelecido no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)¹⁰, a doutrina majoritária chegou à conclusão de que não se estabelece relação jurídico-tributária sobre situações que sejam por si só ilícitas. De outro lado, quando a situação decorrer de ato ilícito, mas por si só for lícita, a ilicitude circunstancial não tem o condão de afastar a tributação.

Ocorre que, no caso das perdas comerciais de energia elétrica, a ilicitude não é circunstancial ao fato, mas direta. Isto porque, o ato criminoso é o evento que enseja a circulação da energia, muito embora não esteja presente o requisito da “operação mercantil” por ocasião do ato ilícito. Portanto, não poderá a saída do bem de forma ilícita ser considerada pelo fisco como fato jurídico tributário para fins de incidência do ICMS.

Não obstante essa seja a interpretação mais acertada do dispositivo constante do art. 3º do CTN e da sua integração perante o sistema, conforme abordaremos em tópico mais adiante, o Estado de São Paulo, através do Decreto nº 55.421 agiu em manifesta ilegalidade fazendo constar na legislação a menção de que o ato ilícito se configura fato jurídico ensejador da obrigação de recolher o ICMS.

¹⁰ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

4. O ICMS INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À ENERGIA ELÉTRICA E O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Importa destacar que não apenas a descrição da hipótese de incidência do ICMS afasta a tributação das perdas técnicas e não técnicas de energia elétrica. Isto porque, uma análise mais precisa da regra-matriz de incidência do tributo demonstra que o ICMS não pode incidir sobre situações em que não se identifique o sujeito passivo da obrigação tributária.

Uma vez que a energia elétrica é considerada mercadoria por ficção jurídica do ordenamento vigente, observa-se que o aspecto temporal da regra-matriz de incidência tributária é o momento do consumo da energia e o contribuinte de fato, o consumidor. Assim sendo, o consumidor de energia elétrica é quem possui a capacidade contributiva para arcar com o ônus econômico do ICMS, sendo que, nessa relação fisco-contribuinte a distribuidora de energia elétrica figura tão somente como contribuinte de direito, responsável pelo recolhimento do imposto aos cofres públicos¹¹.

Ressalte-se que nos casos de perda técnica de energia elétrica não há sequer consumo e, portanto, não há sujeito passivo capaz de suportar a tributação. No entanto, para as perdas comerciais, ainda que fosse possível a tributação, na maioria das vezes, nem a distribuidora ou o Estado tem as condições necessárias para identificar o contribuinte de fato do imposto incidente sobre o consumo.

¹¹ Nesse ponto, vale mencionar o posicionamento de Roque Antônio Carrazza: “A distribuidora, conquanto importante neste contexto, não é – e nem pode vir a ser – contribuinte do imposto, justamente porque, a rigor, não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas viabiliza, nos termos acima expostos. Obviamente, a distribuidora de energia elétrica é passível de tributação por via de ICMS quando consome, para uso próprio, esta mercadoria. Não, porém, quando se limita a interligar a fonte produtora ao consumidor final. Este é que é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, de contribuinte de fato”. (in ICMS. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 243)

Por via de consequência, exigir da distribuidora o tributo relativo às perdas comerciais significa tributar o patrimônio daquela sociedade eis que ela jamais poderá transferir o ônus econômico da tributação para o contribuinte de fato do imposto. Tem-se, então, a evidente inconstitucionalidade da exigência porque exigindo tributo sem possuir competência constitucional para tanto, está o Poder Público a confiscar patrimônio do administrado, fato expressamente refugado pela Carta Magna.

O caráter confiscatório da exigência do ICMS sobre as perdas de energia elétrica foi objeto de análise minuciosa pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, que, na oportunidade, concluiu:

Não há dúvidas, portanto, que as operações de fornecimento de energia elétrica que, por quaisquer razões sejam adimplidas, além de representarem efetivas perdas ou prejuízos para a empresa fornecedora, levam-na a arcar, ela própria, com toda a carga tributária, incluindo o ICMS, sem que tenha meios de ver-se reembolsada pelo consumidor. Assim, inobservada a repercussão jurídica inerente aos tributos que gravam o consumo, descabida é a exigência do imposto estadual. E, caso tenha esse tributo sido recolhido pela empresa, faz jus o contribuinte à recuperação, perante a Fazenda Estadual, dos valores correspondentes ao ICMS por eles pagos em razão do fornecimento de energia elétrica cuja fatura foi objeto de inadimplência; evitando, dessa maneira, que a referida exação acarrete indesejáveis efeitos confiscatórios¹².

Desse modo, a indeterminação do contribuinte de fato, isto é, aquele que deve suportar o ônus da tributação, evidencia a impossibilidade da incidência do ICMS sobre as perdas de energia elétrica. De certo, a ausência desse requisito para gerar a norma concreta de incidência tributária conferiria efeitos confiscatórios ao ICMS em afronta direta aos fundamentos constitucionais da tributação.

5. O CASO VIVENCIADO PELAS EMPRESAS DO SETOR DE ENERGIA ELÉTRICA NO ESTADO DE SÃO PAULO

Conforme já mencionado, não obstante o ordenamento jurídico não admita a incidência do ICMS sobre as perdas comerciais, o Estado

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. As perdas técnicas e comerciais de energia elétrica e a exigência do ICMS. In: BORGES; LEME (Coord.). *Tributação do setor elétrico*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 30.

de São Paulo publicou o Decreto nº 55.421, no dia 10 de fevereiro de 2010, inserindo o seguinte dispositivo no Regulamento do ICMS daquele Estado:

Artigo 5º A empresa distribuidora que, no termos do inciso I do artigo 425 deste regulamento, for responsável pelo lançamento e pagamento do imposto incidente sobre as sucessivas operações internas relativas à circulação de energia elétrica, desde a sua importação ou produção, deverá, sem prejuízo do cumprimento das demais obrigações tributárias a que estiver sujeita nos termos na legislação aplicável:

[...]

II – emitir, mensalmente, a Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, de que trata o inciso I do artigo 124 deste regulamento:

a) sem destaque do ICMS, relativamente à entrada de energia elétrica ocorrida nos seus estabelecimentos situados no território paulista no mês imediatamente anterior;

b) com destaque do ICMS, relativamente à saída de energia elétrica objeto de furto ocorrido no mês imediatamente anterior, praticado por meio da rede de distribuição por ela operada, cujo autor não tenha sido identificado, observado o disposto no § 2º:

[...]

§ 2º Na hipótese da alínea “b” do inciso II:

1 – a quantidade de energia elétrica objeto de saída por furto deverá, a cada período de apuração, corresponder ao saldo remanescente da medição total da quantidade de energia elétrica recebida pela empresa distribuidora por meio da rede de distribuição por ela operada, depois de deduzidas, cumulativamente:

a) a medição total da quantidade de energia elétrica consumida pelos destinatários finais conectados à respectiva rede de distribuição;

b) a quantidade de energia elétrica que se perde naturalmente ao longo da rede de distribuição, estimada com base em índice de perda técnica;

2 – a base de cálculo da operação será o preço médio da energia elétrica correspondente à respectiva entrada dessa mercadoria nos

estabelecimentos da empresa distribuidora, conforme discriminado na Nota Fiscal a ser emitida nos termos da alínea “a” do inciso II. (destaque nosso)

Diante da ilegalidade cometida pelo Estado de São Paulo, o SIESP¹³ impetrou Mandado de Segurança para obter a declaração de ilegalidade dos dispositivos e afastar a incidência do ICMS sobre as perdas comerciais para as sociedades atuantes na distribuição de energia elétrica. Resultado disso foram duas decisões favoráveis às empresas do setor de energia elétrica no sentido de que a caracterização do fato prescrito na regra-matriz de incidência do ICMS deve levar em conta a existência de um “fato econômico de relevância jurídica” sem o qual não há que se falar em estabelecimento da obrigação tributária¹⁴.

Tendo em vista que há decisões do STJ e do STF no sentido de que:

- (i) operações relativas à circulação de mercadorias, para efeito de incidência do ICMS, são aquelas em que se identifique o negócio jurídico e a transferência de titularidade do bem; e
- (ii) o fato jurídico que implica o recolhimento do ICMS sobre fornecimento de energia elétrica ocorre no consumo da energia figurando, a concessionária, como contribuinte de direito ou responsável pelo recolhimento do imposto;

é de se esperar que a decisão obtida pela SIESP seja mantida em instâncias superiores.

Por uma questão de coerência com o raciocínio jurídico manifestado em julgamentos das cortes superiores quanto à hipótese de incidência do ICMS, entendemos que o Decreto nº 55.421/2010 não tem subsídios no ordenamento jurídico ou na jurisprudência para prosperar. No entanto, em não raras vezes, os juristas são surpreendidos com decisões contraditórias proferidas pelo mesmo órgão judiciário, o que nos remete à tão debatida insegurança jurídica.

¹³ Sindicato da Indústria da Energia no Estado de São Paulo.

¹⁴ TJSP. Acórdão nº 2011.0000095048. Apelação nº 0013820-78.2012.8.26.0053.

É o caso, por exemplo, do julgamento proferido no REsp nº 1.189.924/MG¹⁵ em que se considerou que o furto de sinal telefônico não teria o condão de afastar a incidência do ICMS¹⁶, equiparando-o às inadimplências computadas pelas prestadoras de serviço de telefonia:

TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇO DE TELEFONIA MÓVEL. INADIMPLÊNCIA DOS USUÁRIOS. FURTO DE SINAL (CLONAGEM). INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. O fato gerador do ICMS na telefonia é a disponibilização de linha em favor do usuário que contrata, onerosamente, os serviços de comunicação da operadora. A inadimplência e o furto por “clonagem” fazem parte dos riscos da atividade econômica, que não podem ser transferidos ao Estado. [...]

3. Inexiste previsão legal que permita a compensação tributária de ICMS em serviços de telefonia móvel inadimplidas, ou cujo sinal foi furtado “por clonagem” do aparelho celular. [...].

Outro exemplo disso é o julgamento sobre a exigibilidade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) quando ocorrer roubo ou furto da carga. Isto porque, ao contrário do que se esperava, o STJ entendeu que o fato imponible do IPI é a saída do produto do estabelecimento industrial e se o furto ocorre posteriormente a esse momento, não haveria como afastar a exigência tributária. Veja-se:

[...] TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. FATO GERADOR. MOMENTO DA OCORRÊNCIA. SAÍDA DO PRODUTO DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL OU EQUIPARADO. ROUBO DE CARGA APÓS O FATO GERADOR. INAPLICABILIDADE DO ART. 174, V, DO RIPI-98. EXIGÊNCIA DO TRIBUTO. [...]

¹⁵ REsp nº 1.189.924/MG. Rel. Min. Humberto Martins. Segunda Turma. Julg. 25.05.2010. *DJe*, 7 jun. 2010.

¹⁶ Especificamente quanto a inexigibilidade do ICMS nos casos de furto de sinal telefônico, vale conferir: CORREIA, Armênio Lopes; NASCIMENTO, Carla de Ávila. Impossibilidade da exigência do ICMS nas ligações telefônicas realizadas mediante fraude. Análise de decisão do Superior Tribunal de Justiça. In: ROLIM, João Dácio *et al.* (Org.). *Direito Empresarial atual nacional e internacional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 35.

3. A legislação tributária define o fato gerador do IPI como sendo a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado, seja qual for o título jurídico de que decorra essa saída do estabelecimento produtor (art. 46, II, do CTN; art. 2º, II e §2º, da Lei n. 4.502/64; e art. 32, II, do Decreto n. 2.637/98 – RIPI-98).

4. O roubo ou furto de mercadorias é risco inerente à atividade do industrial produtor. Se roubados os produtos depois da saída (implementação do fato gerador do IPI), deve haver a tributação, não tendo aplicação o disposto no art. 174, V, do RIPI-98. O prejuízo sofrido individualmente pela atividade econômica desenvolvida não pode ser transferido para a sociedade sob a forma do não pagamento do tributo devido. 5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido¹⁷.

Em julgamentos mais atuais sobre o mesmo assunto, a Segunda Turma do STJ retificou essa posição e passou a entender que o fato imponível do IPI prescindiria da realização do negócio jurídico e da tradição da mercadoria a quem de direito. Nesse segundo momento, fundamentou que a exigência do IPI sobre a saída de mercadorias roubadas ou furtadas seria uma afronta ao princípio do não-confisco e da capacidade contributiva.

[...]. IPI. FATO GERADOR. MOMENTO TEMPORAL. FURTO/ROUBO. TRADIÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTÓRIA. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA SUBJETIVA. EXAÇÃO INDEVIDA. [...] 3. Em relação ao mérito, esta Turma se posicionara inicialmente no sentido de que “o roubo ou furto de mercadorias é risco inerente à atividade do industrial produtor. Se roubados os produtos depois da saída (implementação do fato gerador do IPI), deve haver a tributação, não tendo aplicação o disposto no art. 174, V, do RIPI-98”. (REsp 734.403/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 6.10.2010). Nessa

¹⁷ STJ. REsp nº 734.403/RS. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. DJe, 6 out. 2010. Esse entendimento foi posteriormente revisto pelo STJ através do REsp nº 1.203.236/RJ julgado em 21.06.2012. Nessa mais recente ocasião, a Segunda Turma do STJ julgou ilegal a exigência do IPI em virtude da “saída” de mercadorias destinadas à exportação e furtadas ao longo do caminho até o Porto de Santos/SP. Os julgamentos antagônicos do STJ demonstram que o entendimento acerca da ocorrência do fato gerador do IPI não está consolidado no âmbito daquela corte e a matéria deverá ser submetida ao Pleno em breve.

oportunidade, fiquei vencido ao lado do Eminentíssimo Ministro Castro Meira, cujas considerações ali feitas motivaram aqui maior reflexão sobre a justiça de onerar o contribuinte com tributação que não corresponde ao proveito decorrente da operação. Tais observações prevalecem nos seguintes termos: 4. O fato gerador do IPI não é a saída do produto do estabelecimento industrial ou a ele equiparado. Esse é apenas o momento temporal da hipótese de incidência, cujo aspecto material consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados. 5. Não se pode confundir o momento temporal do fato gerador com o próprio fato gerador, que consiste na realização de operações que transfiram a propriedade ou posse de produtos industrializados. 6. A antecipação do elemento temporal criada por ficção legal não torna definitiva a ocorrência do fato gerador, que é presumida e pode ser contraposta em caso de furto, roubo, perecimento da coisa ou desistência do comprador. 7. A obrigação tributária nascida com a saída do produto do estabelecimento industrial para entrega futura ao comprador, portanto, com tradição diferida no tempo, está sujeita a condição resolutória, não sendo definitiva nos termos dos arts. 116, II, e 117 do CTN. Não há razão para tratar, de forma diferenciada, a desistência do comprador e o furto ou o roubo da mercadoria, dado que em todos eles a realização do negócio jurídico base foi frustrada. 8. O furto ou o roubo de mercadoria, segundo o art. 174, V, do Regulamento do IPI, impõem o estorno do crédito de entrada relativo aos insumos, o que leva à conclusão de que não existe o débito de saída em respeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade. Do contrário, além da perda da mercadoria – e do preço ajustado para a operação mercantil –, estará o vendedor obrigado a pagar o imposto e a anular o crédito pelas entradas já lançado na escrita fiscal. 9. Desarrazoado entender que a parte que tem a mercadoria roubada deva suportar prejuízo decorrente de déficit da segurança pública que deveria ser oferecida pelo Estado, e recolher o tributo como se obtivesse proveito econômico com a operação. Quando há proveito econômico, não se recolhe tributo. Quando não há, o pagamento é indevido? Tratar-se-ia de afirmação kafkiana. 10. O furto de mercadorias antes da entrega ao comprador faz desaparecer a grandeza econômica sobre a qual deve incidir o tributo. Em outras palavras, não se concretizando o negócio jurídico, por furto ou roubo da mercadoria negociada, já não se avista o elemento signo de capacidade contributiva, de modo que o ônus tributário será absorvido não pela riqueza advinda da própria operação tributada, mas pelo patrimônio e por rendas

outras do contribuinte que não se relacionam especificamente com o negócio jurídico que deu causa à tributação, em clara ofensa ao princípio do não confisco. [...]¹⁸.

Cumprе destacar que a revisão da posição do STJ veio em boa hora e passou a contemplar os princípios constitucionais tributários que devem ser sempre prestigiados pelo Poder Judiciário na decisão de casos como os julgados. Como bem se manifestou o Ministro Relator Herman Benjamin, o critério temporal da regra-matriz de incidência tributária não se confunde com a materialidade da exação que enseja a aplicação do consequente dever jurídico de pagar tributo. Sem a observância de todos os aspectos da regra-matriz na constituição do fato jurídico tributário, a incidência não se realiza, e a relação jurídica entre contribuinte e Estado também não se instaura.

Na esteira desse entendimento, também não nos parece coerente afirmar a exigibilidade de impostos que pressupõem a transferência lícita da titularidade de bens, como o ICMS, em situações de roubo ou furto de mercadorias ou de perdas comerciais de energia elétrica.

6. AS CONSEQUÊNCIAS RELACIONADAS À QUEBRA DO DIFERIMENTO DO IMPOSTO

Como cediço, no setor de energia elétrica, muito se discute quanto ao momento da ocorrência do fato gerador do ICMS capaz de gerar a pretensão do Estado ao recolhimento do imposto. Isto porque, na visão do Estado, cada etapa envolvida no fornecimento de energia elétrica ao consumidor final é capaz de gerar uma incidência isolada do ICMS, de modo que a movimentação da energia da fonte produtora para a distribuidora compõe uma operação de circulação de mercadoria distinta daquela operada entre a distribuidora e o consumidor final.

Entretanto, tendo em vista que a base de cálculo do imposto é o preço final da energia praticado entre a distribuidora e o consumidor final, alguns doutrinadores chegaram à conclusão de que, embora ocorra o fato gerador na transmissão da energia entre a fonte geradora

¹⁸ STJ. REsp. 1.203.236. Rel. Min. Herman Benjamin. Segunda Turma. *DJe*, 30 ago. 2012.

e a distribuidora, o ICMS fica diferido para o momento da operação entre a distribuidora e o consumidor final. É o que preveem a maioria dos regulamentos do ICMS nos Estados brasileiros quanto à tributação da energia elétrica, principalmente, no ambiente de contratação regulada.

Considerando essa premissa, é de se observar que as perdas técnicas e não técnicas de energia elétrica possam gerar algumas consequências fiscais para a distribuidora por ocasião do encerramento do diferimento. Isto é, uma vez computada a perda (técnica e não técnica) da energia entre a distribuidora e o consumidor final, o Estado passará a exigir o ICMS relativo à operação anterior que não foi recolhido em virtude do diferimento.

Analisando o fenômeno do diferimento e suas consequências quando for identificada a perda da mercadoria, o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, por exemplo, proferiu o entendimento de que o imposto relativo à operação anterior é devido no caso de perda da mercadoria. Em sede de Recurso Especial, o STJ confirmou o posicionamento do TJMG:

Se extraviada ou não a mercadoria (sacas de café) pela primeira executada, tal fato pouco importa para a solução dos embargos, pois a legislação regente (RICMS) atribui ao coobrigado a responsabilidade tributária diferida em questão.

A mercadoria adquirida foi enviada para depósito junto à executada Armazéns Gerais Ipiranga Ltda, sem tributação do ICMS, na forma do art. 6º, IX, do RICMS/1991.

Assim, e nos termos do art. 32, II, do RICMS/1991, o fim do diferimento, independentemente do fato que o tenha ocasionado (roubo, furto, perecimento, etc.) não afasta a responsabilidade tributária da coobrigada pelo pagamento do imposto¹⁹.

¹⁹ Acórdão proferido pelo TJMG nos autos de nº 1.0394.04.042261-7/001 (*DJ*, 1º set. 20.06) que gerou o REsp nº 976.111/MG de relatoria do Min. Humberto Martins que, em voto, afirma: “Convém, asseverar, por oportuno, que, ainda que se admita a veracidade da prática de ato ilícito por parte do armazém depositário em relação ao extravio ou furto das mercadorias que lhes foram confiadas, este fato não ilide a responsabilidade da empresa depositante pelo pagamento do

Não obstante essas sejam as determinações legais e o entendimento dos tribunais sobre a perda de mercadorias comuns após a operação diferida, é importante destacar que a comercialização de energia elétrica guarda algumas particularidades já mencionadas que devem ser consideradas na análise dessa exigência fiscal. É que o fornecimento de energia elétrica, por se submeter a uma política tarifária, tem métodos próprios de precificação e, na ocasião do estabelecimento da tarifa aplicável, já estão contabilizados os valores relativos às perdas técnicas e não técnicas apuradas sofridas pela distribuidora, conforme norma específica da ANEEL.

Assim, a perda da energia elétrica não pode ser comparada ao perecimento de uma mercadoria que ocorre ocasionalmente em virtude de furto ou extravio. E por não ser efetivamente comparada a essas situações é que a ANEEL já garante a inclusão dos valores relativos às perdas na precificação da energia. Nesse contexto, é de se questionar a aplicabilidade dos dispositivos constantes dos regulamentos do ICMS nos Estados quanto à quebra do diferimento do imposto vez que, em se tratando de operações com energia elétrica, o Estado já é beneficiado pelo recolhimento de impostos como se tributáveis fossem as perdas técnicas e não técnicas.

Além disso, cumpre mencionar que, para Roque Antônio Carrazza²⁰, não há sequer incidência de ICMS no envio da energia entre a fonte geradora e a distribuidora. Isso porque, energia elétrica não é mercadoria que pode ser estocada ou armazenada para fins de revenda. Então, no fornecimento de energia elétrica, a distribuidora é sociedade que apenas viabiliza a operação do consumo de energia proveniente da fonte geradora para o consumidor final. Assim, não se trata de incidências isoladas, mas de apenas uma: aquela que ocorre na circulação da energia entre a fonte geradora e o consumidor final. Nesse cenário, a distribuidora de energia elétrica não figura como revendedora de mercadoria, mas mera prestadora de serviços que viabiliza o consumo. E, tendo em vista que a distribuidora é a sociedade que detém o controle do consumo pelas unidades consumidoras, está,

tributo em tela, uma vez configurada a obrigação tributária. Correto, portanto, o entendimento firmado pelo Tribunal a quo”.

²⁰ *In ICMS. Opus cit.*

à vista da legislação, responsável pelo recolhimento do ICMS relativo a essa incidência única.

Importa salientar que o STJ, no julgamento do caso relativo à demanda contratada de energia, afirmou que o fato gerador do ICMS sobre operações com energia elétrica só ocorre com o efetivo consumo. Diante disso, frisou que a concessionária (distribuidora) atua como mera responsável pelo recolhimento do imposto. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. LEGITIMIDADE ATIVA. CONSUMIDOR FINAL. DEMANDA RESERVADA DE POTÊNCIA. FATO GERADOR. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 960.476/SC, DJ DE 13/05/2009. JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. 1. O sujeito passivo da obrigação tributária é o consumidor final da energia elétrica, que assume a condição de contribuinte de fato e de direito, figurando a concessionária como mera responsável pelo recolhimento do tributo. Precedente: AgRg no Ag 1.235.384/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 17/08/2010. 2. A Primeira Seção, quando do julgamento do Resp 960.479/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que “para efeito de base de cálculo de ICMS (tributo cujo fato gerador supõe o efetivo consumo de energia), o valor da tarifa a ser levado em conta é o correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada no período de faturamento, como tal considerada a demanda medida, segundo os métodos de medição a que se refere o art. 2º, XII, da Resolução ANEEL 456/2000, independentemente de ser ela menor, igual ou maior que a demanda contratada”. (Rel. Ministro Teori Zavascki, DJ de 13/05/2009). 3. Agravo regimental não provido²¹.

Com efeito, se a incidência do ICMS é única e ocorre tão somente no consumo da energia pelo consumidor final, conclui-se que não há incidência alguma a ser diferida conforme disposto no RICMS/MG e resta inaplicável qualquer dispositivo legal que exija o recolhimento do ICMS em virtude da quebra do diferimento.

²¹ STJ. AgREsp nº 1189744/SC. Rel. Min. Benedito Gonçalves. Primeira Turma. DJe, 07 out. 2010.

7. A NÃO TRIBUTAÇÃO DAS PERDAS E AS REGRAS REFERENTES À TOMADA DE CRÉDITOS DE ICMS NA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO

Uma vez observado que o ICMS não pode incidir sobre as perdas técnicas ou comerciais de energia elétrica, cumpre analisarmos as possíveis consequências dessa não incidência em relação à tomada de créditos na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado pelas concessionárias.

O artigo 20, §5º, inciso II da Lei Complementar nº 87/1996 assim prevê:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

[...]

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

Note-se que o dispositivo acima mencionado veda a apropriação de créditos relativos à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado à proporção das “operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas”. Contudo, as mesmas razões que fundamentam a não incidência do ICMS sobre as perdas técnicas e não técnicas de energia

elétrica também são aplicáveis na interpretação do dispositivo acima destacado. Isto porque, ao limitar o aproveitamento dos créditos o legislador se refere às “operações” em que haja circulação de mercadoria e transferência de titularidade do bem em decorrência da celebração de negócio jurídico.

Com efeito, se as perdas técnicas e não técnicas de energia elétrica não se enquadram no conceito de “operações relativas à circulação de mercadorias”, elas também não devem ser consideradas para efeito de tomada de créditos de ICMS conforme determina o art. 20, §5º, inciso II da Lei Complementar nº 87/1996. Essa interpretação foi adotada pelo próprio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais que, no acórdão nº 20.262/2011, assim fundamentou:

A doutrina majoritária é uníssona em registrar que a matriz constitucional do ICMS diz respeito às saídas de mercadorias e bens, quando materializada a circulação jurídica centrada na realização de negócio mercantil.

Não obstante outros tratamentos tenham sido dados pelos legisladores ordinários e infralegais, cabe aqui analisar se as saídas não tributadas ou isentas que impedem a manutenção do crédito do ICMS são aquelas definitivas, decorrentes de negócios jurídicos ou, ainda que meras saídas físicas, mas com transferência de titularidade, assim tratada diante da autonomia dos estabelecimentos, ou de modo diverso, quaisquer saídas sem tributação ensejam o imediato estorno dos créditos pelas entradas das mercadorias.

A interpretação sistemática é aquela em que se procura o sentido da regra jurídica, verificando a posição em que a mesma se encarta no diploma legal e a relação desta com as demais disposições legais, visando interpretar a norma dentro de todo o seu contexto. Neste aspecto, deve-se observar o item, a alínea, o inciso, o artigo, a seção e o capítulo e outros elementos materiais presentes no contexto da norma jurídica.

Analisando o Regulamento do ICMS, é possível identificar outros casos de saídas não definitivas, ou seja, provisórias, sem a realização de negócios jurídicos, com transferência da posse da mercadoria ou bem, sem transferência da propriedade, em que, até hoje, o Fisco não promoveu nenhum estorno de crédito pelas entradas.

[...]

Verifica-se, portanto, que não é a mera saída física da mercadoria, em operação isenta ou não tributada, que determina o estorno do crédito relativo à sua aquisição, mas sim a saída definitiva do estabelecimento.

[...]

Ora, se o crédito não for legitimado para o adquirente e proprietário dos bens, também não o será para aquele que estiver na posse dos bens.

Com efeito, ocorrendo tal situação, restará ferida a não cumulatividade, perdendo-se, no meio da cadeia econômica, uma parcela de créditos de ICMS²².

Ao adotar esse entendimento, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais observa que a “saída” a que se refere o dispositivo da Lei Complementar nº 87/1996 não se trata de qualquer saída, mas tão somente aquela que se enquadre no conceito de “operação relativa à circulação de mercadorias”²³.

Haja vista que as perdas técnicas e não técnicas de energia elétrica não se enquadram no conceito determinado pela legislação, não é lícito ao fisco restringir a tomada de créditos relativos à aquisição de ativo imobilizado em função das referidas perdas.

8. CONCLUSÃO

Diante do exposto, observa-se que as perdas técnicas e não técnicas de energia elétrica são situações jurídicas que não reúnem as

²² Trecho extraído do voto do Conselheiro José Luiz Drumond, relator do acórdão de nº 20.262/2011, publicado no *Diário Oficial*, 29 dez. 2011.

²³ No mesmo sentido, o acórdão nº 20.607/2011 proferido pela Primeira Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais: “as operações que devem ser consideradas para o estabelecimento do denominador da fração, que gerará o coeficiente de creditamento, são aquelas decorrentes da atividade industrial da impugnante, devendo ser desconsideradas para tal operações de transferência de materiais de uso e consumo, entre estabelecimentos do mesmo titular, as saídas de ativo imobilizado, decorrido o prazo de 12 meses, e as operações sujeitas à isenção (venda de óleo contaminado, saídas e retornos de amostras grátis, etc) repita-se, por não se enquadrarem no conceito de operação de circulação de mercadoria, decorrente da atividade da Contribuinte”. (Publicado no *Diário Oficial*, 29 dez. 2011)

características necessárias para que sejam consideradas fatos geradores do ICMS. Isto porque, as “operações relativas à circulação de mercadorias”, que constituem a hipótese de incidência do imposto, pressupõem a celebração de um negócio ou ato jurídico válido que estabeleça a obrigação de dar e de transferir a titularidade do bem, o que não ocorre em nenhum dos casos de perda de energia elétrica ao longo do processo de distribuição.

Nesse sentido, a exigência do ICMS sobre as perdas técnicas e não técnicas não possuem sustentação no ordenamento jurídico pátrio por afronta aos conceitos inerentes à incidência do imposto bem como à intributabilidade dos Estados em relação ao patrimônio das pessoas jurídicas. Com efeito, tanto no caso das perdas técnicas quanto das perdas não técnicas não há contribuinte de fato identificável que possa restituir a concessionária do ônus tributário. Assim, tal exigência afeta diretamente o patrimônio da responsável tributária, o que não pretendeu fazer o legislador constitucional com a instituição do ICMS.

Uma vez que as perdas sequer podem ser consideradas “operações relativas à circulação de mercadorias” elas também não têm o condão de afetar a sistemática da não-cumulatividade inerente ao ICMS. Assim, não há que se falar em quebra de diferimento ou de estorno proporcional de créditos relativos à aquisição de ativo imobilizado.

Repercussão Geral: entre a Celeridade e a Legitimação pela Participação das Partes

Helvécio Franco Maia Júnior¹

I. INTRODUÇÃO

Não é sem razão que a preocupação com a duração razoável do processo tomou posição de relevo dentre as mais variadas proposições que estão norteando os movimentos de reformas do processo civil no Brasil e em vários outros países. É necessário se admitir que, de fato, não há decisão justa, ainda que construída com a mais estrita observância de todas as garantias conferidas pelos princípios processuais constitucionais, se esta não for entregue em tempo razoável.

Contudo, se de um lado é inquestionável a premissa de que não há decisão justa se esta não for proferida em tempo razoável, é inegável que a decisão célere, por si só, sem a observância de todos os demais princípios constitucionais que garantem a participação das partes na construção do provimento, não terá a necessária legitimação.

Fato é que a busca incessante por esse ideal de duração razoável do processo criou uma aparente dicotomia entre celeridade e legitimação e poucos institutos processuais, conforme será visto, traduzem de forma tão clara este aparente conflito como é o caso da repercussão geral.

¹ Sócio do escritório RV&LC Advogados. Mestre em Direito Processual pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Associado ao Instituto de Estudos Fiscais (IEFi). Professor de Direito Processual Civil do Instituto de Educação Continuada da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (IEC PUC Minas).

Embora seja necessário ressaltar o reconhecimento da relevância dos objetivos buscados com as alterações introduzidas pela sistemática da repercussão geral, não há como negar que a forma como a nova sistemática de julgamento dos recursos extraordinários vem sendo construída pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal representa sim a mitigação da ampla participação das partes na construção do provimento.

No presente estudo, o que se pretende propor é que o ideal de celeridade que justifica em parte a existência da repercussão geral se mantenha incólume, sem, contudo, deixar de se harmonizar com os demais princípios constitucionais processuais que estão sendo relegados a nível inferior pela forma como a repercussão geral vem sendo implementada.

2. REPERCUSSÃO GERAL: OPÇÃO PELA CELERIDADE. RECONHECIMENTO DA RELEVÂNCIA E NECESSIDADE DE ADEQUAÇÃO À CONCEPÇÃO DEMOCRÁTICA DE PROCESSO

Celeridade. Desde a promulgação da Emenda Constitucional 45/2004, esta tem sido a palavra de ordem que direciona o movimento de constantes reformas do sistema processual brasileiro. Já na Emenda Constitucional 45/2004 se introduziu ao artigo 5º da Constituição o inciso LXXVIII que estabelece, como direito fundamental positivado na Lei Maior, “*a duração razoável do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação*”. O denominado Pacto Republicano, que impulsionou as diversas alterações legislativas que se seguiram à Emenda Constitucional 45/2004, em todas as suas edições não deixa dúvida quando, já no título das mensagens inaugurais firmadas pelos representantes dos Três Poderes, define o mote das reformas, conclamando a celeridade como fio condutor do movimento reformista: “*Pacto de Estado em favor de um Judiciário mais rápido e republicano*”.

A preocupação com a celeridade não é nova, tampouco se restringe ao Brasil. Já em 1950, a Convenção Europeia dos Direitos do Homem reconheceu, no seu artigo 6º, I, que qualquer “*pessoa tem direito a que*

*a sua causa seja examinada, equitativa e publicamente, num prazo razoável*². Em 1969, a Convenção Americana de Direitos Humanos estabeleceu, no seu artigo 8º, 1, que toda “*pessoa tem direito de ser ouvida com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial*”³. A partir das normas supranacionais, vários países introduziram nas suas respectivas constituições a duração razoável do processos entre os direitos fundamentais de seus cidadãos. Comoglio (2007) lembra que, seguindo a Convenção Europeia dos Direitos do Homem, a reforma constitucional de 1999 introduziu no artigo 111, §2º da Constituição italiana a duração razoável do processo⁴ como direito da mesma estatura do contraditório. Da mesma forma, a Constituição espanhola de 1978, em seu artigo 24, assegura o direito a um “*processo público sem dilações indevidas*” e a Constituição portuguesa “*assegura aos cidadãos procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade, de modo a obter tutela efectiva e em tempo útil contra ameaças ou violações desses direitos*” (BORGES, 2012, p. 72).

No que toca especificamente à repercussão geral, como instrumento para alcançar a duração razoável do processo, tema central deste estudo, o Supremo Tribunal Federal (STF) não deixa qualquer margem de dúvida da íntima relação entre o instituto e os ideais de celeridade e eficiência. O destaque dado aos números e às estatísticas

² Disponível em: <http://www.echr.coe.int/Documents/Convention_POR.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2013.

³ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/anejo/and678-92.pdf>. Acesso em: 16 ago. 2013.

⁴ “*La garanzia strutturale della ragionevole durata – quale fondamentale componente del giusto processo, oggi enunciata dall’art.111, 2º comma, Cost. – non è, certo, una innovazione ascrivibile alla riforma costituzionale del 1999. La sua esistenza – già chiaramente postulata dall’art. 6, §1º, della Convenzione europea del 1950- venne ripetutamente identificata e desunta, negli anni, della stessa garanzie dell’art.24 Cost. ”.*

Tradução livre: A garantia estrutural de duração razoável – como um componente fundamental de um julgamento justo, hoje enunciada no art.1 11, § 2º, da Constituição – não é certamente uma inovação devido à reforma constitucional de 1999. Sua existência – já claramente postulada art. 6, § 1º da Convenção Europeia de 1950 – vem identificada e inferida repetidamente, ao longo dos anos, nas mesmas garantias do artigo 24 da Constituição (COMOGLIO, 2007, p. 83).

relacionadas à repercussão geral na página da internet da Corte Constitucional já é um forte indicativo de que o instituto é sim, embora não seja apenas isso, um instrumento de busca de celeridade.

Se ainda houvesse alguma dúvida, o entendimento firmado na jurisprudência do STF quanto ao não cabimento de reclamação e recursos para a Corte Suprema na sistemática da repercussão geral e, principalmente, a explicitação dos motivos que nortearam a consolidação de tal entendimento não deixariam qualquer margem para outro entendimento. No julgamento da Reclamação 7.569/SP, o Pleno do Supremo decidiu, conforme voto da Relatora, Min. Ellen Gracie:

não ser adequada a **ampliação da utilização da reclamação para correção de equívocos** na aplicação da jurisprudência desta Corte aos processos sobrestados na origem. Isso acarretaria aumento da quantidade de processos distribuídos e desvirtuamento dos objetivos almejados com a instituição do mecanismo da repercussão geral. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Rcl 7569. Relatora Ministra Ellen Gracie. DJe-232 11.12.2009, negritos do original)

Em diversos outros julgados, o STF, com manifestações de vários ministros, decidiu que eventuais erros de aplicação da repercussão geral no sobrestamento de recursos devem ser resolvidos no tribunal de origem, sendo quase unânime que o motivo de tal entendimento seria evitar que a Corte Constitucional houvesse que julgar novamente questões já decididas, comprometendo, assim, a proposta inicial da sistemática da repercussão geral, que é dar maior eficiência e celeridade aos julgamentos⁵.

Sobre a função propulsora da celeridade processual da repercussão geral, Leonardo Carneiro da Cunha (2011, p. 61), tratando dos artigos introduzidos no Código de Processo Civil pela Lei 11.418/2006, reconhece que se pretende “*racionalizar o julgamento das causas repetitivas, agilizando o seu resultado e evitando a divergência ju-*

⁵ O debate travado entre os Ministros Gilmar Mendes, Marco Aurélio, Ellen Gracie e Cezar Peluso no acórdão que decidiu a Questão de Ordem no AI 760.358/QO dá a exata dimensão do que se pretende demonstrar (inteiro teor do acórdão disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=608471>>. Acesso em: 14 ago. 2013).

*risprudencial*⁷. Já Humberto Theodoro Jr., Dierle Nunes e Alexandre Bahia (2009, p. 22), em ensaio no qual o presente estudo muito se inspirou, advertem sobre o risco da supervalorização da celeridade em detrimento de outros princípios e garantias fundamentais:

A assertiva recorrente de que os dados numéricos indicam a filtragem de recursos nos tribunais superiores otimizam a sua atuação em termos de celeridade, devido a diminuição do número de processos sob a sua competência, não pode, em linha de princípio obscurecer a busca de soluções mais consentâneas com o trato da normatividade nessa litigância de massa, uma vez que o desfogamento desse órgão do Poder Judiciário não garante que a aplicação do direito se torne qualitativamente melhor.

Há de se reconhecer que essa verdadeira fixação pela celeridade não é desarrazoada. Pelo contrário, é necessário admitir sim a relevância do problema, pois nem mesmo a garantia de observância de todos os demais princípios processuais constitucionais legitimará o provimento jurisdicional se este não for entregue em tempo razoável. Contudo, o que se tem observado é que a repercussão geral não tem cumprido plenamente o seu objetivo de ser instrumento da almejada celeridade, na medida em que não tem garantido o julgamento em tempo razoável das teses cuja relevância já foi reconhecida pela Corte Constitucional⁶, e, por outro lado, tem sido, inegavelmente, um limitador da participação dos interessados na construção do provimento, uma vez que reduz as partes, que tiveram seus recursos extraordinários sobrestados pela sistemática da repercussão geral, à posição de meros espectadores que deverão aguardar, com pouco ou nenhum

⁶ Menos de um terço dos processos com Repercussão geral reconhecida tiveram seu mérito julgado e, embora as estatísticas disponíveis na página do Supremo Tribunal Federal demonstrem a redução do número de recursos que chegam à Corte Constitucional, ressaltando a devolução de mais noventa mil processos aos tribunais de origem (cf. http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=listas_rg – acesso em 13.08.2013), é inegável que: a) ainda se demora muito tempo para se julgar um processo no Supremo Tribunal Federal (há casos com Repercussão geral reconhecida há mais de cinco anos sem julgamento do mérito); b) a Repercussão geral pode até ser um alívio para o a Corte Constitucional, mas tem sido um verdadeiro transtorno para os tribunais inferiores que estão acumulando um grande estoque de processos desde a entrada em vigor da Lei 11.418/2006.

poder de participação, a decisão do STF do recurso extraordinário “pinçado” como representativo da controvérsia.⁷

A crítica que se faz é que o ideal de duração razoável do processo, com a preponderância da busca da celeridade, parte de concepções doutrinárias de ação, processo e jurisdição que, embora relevantes para a construção de uma ciência processual pelos primados da eficiência e da eficácia, precisam se adequar também às exigências de um balizamento democrático que levem em conta o avanço da ciência processual, consubstanciada nas ideias de Elio Fazzalari (1996),⁸ no sentido de que o provimento se legitima pela ampla participação das partes na sua construção. Se é certo que na concepção de Giuseppe Chiovenda, conforme ensina Liebman, a jurisdição é uma atividade estatal voltada à “*atuação da vontade concreta da lei mediante substituição da atividade alheia pela de órgãos públicos, seja afirmando a existência da vontade da lei, seja tornando-a efetiva na prática*” e, na definição de Carnelutti, a jurisdição se volta à “*justa composição da lide, entendendo por lide qualquer conflito de interesses regulado pelo direito e por justa a composição feita nos termos deste*” (LIEBMAN, 1985, p. 6), certo também é que é apenas em Fazzalari que a atividade estatal denominada jurisdição, seja ela voltada à atuação da

⁷ Sobre o tema Humberto Theodoro Jr., Dierle Nunes e Alexandre Bahia advertem que “*a técnica da repercussão geral não permite, como vem sendo analisada, uma participação efetiva dos interessados [...]. A participação se limita às partes dos recursos afetados, que podem ou não ter apresentado documentação técnica e idônea*” (THEODORO; NUNES; BAHIA, 2009, p. 22).

⁸ “*Questa attività de ricognizione dei presupposti del provvedimento giurisdizionale, cioè l'attività attraverso la quale il giudice verifica che ricorrano, nel caso concreto, le circostanze in presenza delle quali scatta la norma che gl'impone di emanare il provvedimento, è lunga, faticosa, costosa; ad essa partecipano non soltanto el giudice, ma anche suoi ausiliari [...] e, soprattutto, i soggetti nela cui sfera giuridica l'emananda misura giurisdizionale è destinata ad incidere, in contraddittorio fra loro*”. Tradução livre: Essa atividade de reconhecimento dos pressupostos do provimento jurisdicional, isto é, a atividade por meio da qual o juiz verifica que estão presentes, no caso concreto, as circunstâncias das quais decorrem a norma que lhe impõe proferir o provimento, é longa, penosa e onerosa; dessa atividade participam não apenas o juiz, mas também seus auxiliares e, sobretudo, os sujeitos em cuja esfera jurídica a medida jurisdicional proferida é destinada a incidir, em contraditório entre eles. (FAZZALARI, 1996, p. 102).

lei ou à composição da lide ou a ambos, como prefere Liebman,⁹ verdadeiramente se descola da ideia de uma atividade desenvolvida de forma solitária pelo órgão judicante, franqueando o acesso às partes no desenvolvimento de tal atividade.

Assim, é na concepção de Fazzalari que se entende o processo como legitimador da atividade jurisdicional por meio da participação das partes na construção do provimento. O processo não é mero instrumento da jurisdição que pode ser relegado em busca de um suposto bem maior representado pela “justiça célere”. Este ideal se define muito mais por uma utopia que por um marco teórico aberto ao discurso, à argumentação e à crítica. É partindo dessa concepção de processo, harmônica com os ditames do Estado de Direito Democrático, que se pode entender que a justiça de uma decisão não será definida pelo tempo em que foi proferida, mas sim pela possibilidade de as partes terem participado de forma ativa e racional na construção dessa decisão. É nesse sentido que o objetivo do presente estudo é tentar contribuir para que o constante (e louvável) esforço pela busca da duração razoável do processo não se dê em detrimento da plena participação das partes na construção do provimento, mas se alinhe e se harmonize com este requisito de legitimação do provimento.

3. A LEGITIMAÇÃO DO PROVIMENTO PELA PARTICIPAÇÃO DAS PARTES, FUNDAMENTAÇÃO E REVISÃO DAS DECISÕES NA SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL

Muito tempo antes das reformas processuais terem elegido a celeridade e a duração razoável do processo como objetivos a serem alcançados, Aroldo Plínio Gonçalves já advertia que o provimento jurisdicional não se qualifica como justo apenas pelo critério da rapidez, pois se a justiça não se apresentar no processo, não poderá se apresentar também na sentença (GONÇALVES, 2001). O processua-

⁹ Liebman (1985, p. 6) entende que estes dois conceitos se complementam: “Podemos considerar a jurisdição como a atividade dos órgãos públicos do estado, destinada a formular e atuar praticamente a regra jurídica concreta que, segundo o direito vigente, disciplina determinada situação jurídica”.

lista mineiro, inspirado nas lições de Elio Fazzalari, já demonstrava certa inquietação com a preocupação excessiva com a celeridade em detrimento de outros princípios constitucionais do processo, notadamente aquele que garante a participação das partes em contraditório na construção do provimento:

A preocupação com o rápido andamento do processo, como a superação do estigma da morosidade da Justiça que prejudica o próprio direito de acesso ao Judiciário, porque esse direito é também o direito à resposta do Estado ao Jurisdicionado, é compartilhado por toda doutrina do Direito Processual Civil. As propostas de novas categorias e de novas vias que abreviem o momento da decisão são particularmente voltadas para a economia e a celeridade como predicados essenciais da decisão justa, sobretudo quando a natureza dos interesses em jogo exige que os ritos sejam simplificados. Contudo, a economia e a celeridade não são incompatíveis com as garantias das partes, e a garantia constitucional do contraditório não permite que seja ele violado em nome do rápido andamento do processo (GONÇALVES, 2001, p. 124-125).

No mesmo sentido, Rosemiro Pereira Leal (2002), ressaltando a participação das partes como requisito de legitimação e validade do provimento, destaca que argumentos de fundamentação do direito a legitimar as pretensões de validade são retirados da teoria processual que se concebe pela isonomia entre produtores e destinatários, de tal modo que os destinatários das normas se reconhecem como autores da produção do direito.

De fato, o entendimento de que a participação das partes em contraditório na construção do provimento é a força legitimadora das decisões judiciais traduz uma concepção democrática de processo, a qual o STF não pode relegar, de forma alguma, a um plano inferior, nem mesmo em nome de um ideal nobre como o da duração razoável do processo. Aliás, o próprio STF, apesar de entender a violação do contraditório como mera questão infraconstitucional, não reconhecendo a repercussão geral de tal violação quando se trata de processo judicial¹⁰, admitiu a repercussão geral em caso de violação ao princí-

¹⁰ Nesse sentido: “Alegação de cerceamento do direito de defesa. Tema relativo à suposta violação aos princípios do contraditório, da ampla defesa, dos limites

pio do contraditório em anulação de ato administrativo. Em decisão bem fundamentada do Ministro Menezes Direito, foi reconhecida a repercussão geral em caso em que se discutia a “*necessidade de instauração de procedimento administrativo sob o rito do devido processo legal e com obediência aos princípios do contraditório e da ampla defesa*” para anulação de ato administrativo que atinge direitos individuais (RE 594296 RG, Relator Min. Menezes Direito, julgado em 13.11.2008, *DJe*, 12.02.2009). No julgamento do mesmo Recurso Extraordinário, o Plenário do STF reconheceu, conforme se infere da ementa do acórdão, ser “*obrigatória a observância e o respeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa*” na anulação de atos administrativos (RE 594296, Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 21.09.2011, *DJe*, 10.02.2012).

Não se concebe a própria existência do processo no Estado de Direito Democrático sem plena participação das partes em todas as etapas da construção do provimento. Contudo, ressaltando-se, mais uma vez, que não há, neste estudo, nenhuma pretensão de questionar o mérito e os objetivos das alterações introduzidas pela sistemática da repercussão geral, a implementação do instituto representou, inegavelmente, a mitigação da ampla participação das partes na construção do provimento, na medida em que houve uma drástica alteração na dinâmica de julgamento dos recursos extraordinários e agravos nos STF. Se antes às partes que tinham seus recursos admitidos se abria a possibilidade de uma participação mais ampla no processo decisional da Corte Constitucional, com direito à sustentação oral e à interposição de todos os recursos cabíveis, essa possibilidade deixou de existir, restando àqueles que não tiveram seus recursos “pinçados” como representativos da controvérsia se contentarem com a posição de meros espectadores com o direito de, quando muito, apresentarem memoriais. A repercussão geral, na forma como implementada, justifica, e muito, a preocupação de Dierle Nunes (2008) com o certo descaso da

da coisa julgada e do devido processo legal. Julgamento da causa dependente de prévia análise da adequada aplicação das normas infraconstitucionais. Rejeição da repercussão geral. (ARE 748371 RG, Relator Min. Gilmar Mendes, julgado em 06.06.2013, *DJe*, 31 jul. 2013).

jurisprudência do STF com a participação das partes na construção do provimento¹¹.

Mas não é apenas a restrição da participação das partes e interessados na sistemática da repercussão geral a única preocupação decorrente da forma como o instituto vem sendo tratado na jurisprudência do STF.

Além da clara restrição da participação das partes em contraditório na construção do provimento, a forma como a repercussão geral vem sendo implementada pela jurisprudência do STF pouco tem contribuído para garantir o direito constitucional, consagrado no art. 93, IX da Constituição, à devida fundamentação das decisões, notadamente aquelas que reconhecem a repercussão geral. É comum ver nessas decisões uma fundamentação extremamente sucinta, quase lacônica, sobre quais as questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa, que justificaram o reconhecimento da repercussão geral. E pior, não se vê em tais decisões uma clara explicitação dos fundamentos apresentados pelas partes sob os quais se apreciarão as questões constitucionais postas no recurso extraordinário escolhido como representativo da controvérsia.

Não se desconhece que no entendimento dominante no STF “o art.93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações” (AI 792.292 – QO – RG, Relator Ministro Gilmar Mendes, Pleno, DJ, 13.08.2010, ementa oficial)¹², e que, muitas vezes, se admite nos pre-

¹¹ Segundo o Dierle Nunes (2011), não se percebe, nesse discurso jurisprudencial do Supremo, realmente, que o contraditório, na alta modernidade, constitui um dos eixos estruturais da democracia ao assegurar um direito fundamental de participação em processos de formação da opinião e da vontade, agregando, ao mesmo tempo, o exercício da autonomia pública e privada em seu dimensionamento e proporcionando a criação de um direito legítimo.

¹² Ressalva-se que no julgado acima, ficou vencido o Ministro Marco Aurélio, que defendeu em seu voto “cumprir ao Judiciário emitir entendimento explícito sobre todas as causas de defesa [...] não existe prestação jurisdicional aperfeiçoada se não se examinarem, até para declarar a improcedência, todos os pontos enfocados pela parte” (fl.1.296). Ainda sobre o entendimento firmado a partir

cedentes do STF, que a fundamentação, ainda que deficiente, não viola o art. 93, IX da Constituição (AI-AgR 351.384, Segunda Turma, DJ, 22.03.2002, o voto do Relator, Ministro Néri da Silveira). Contudo, nunca é demais insistir, ainda que tal argumento não encontre eco na jurisprudência dominante da Corte Constitucional, que a fundamentação da decisão é garantia das partes, sem a qual não há como exercer plenamente o seu direito de participação no provimento em contraditório. Isso porque deve ser reconhecido aos participantes do processo o direito de controlar e estarem cientes dos fundamentos sob os quais se construiu o provimento. Dessa forma explica Aroldo Plínio Gonçalves (2001, p. 167):

Que a fundamentação da decisão é uma proteção constitucional especialmente dirigida às partes. Elas receberão os efeitos da sentença em seu patrimônio, em seu *universum ius*, efeitos sustentados sobre a apreciação da situação de direito material discutida em contraditório, e se lhes é garantido, pelo contraditório, a participação nos atos processuais que preparam o provimento, é uma consequência dessa garantia que as partes saibam por que um pedido foi negado ou por que uma condenação foi imposta. Elas viveram o processo, ou tiveram a garantia de vivê-lo, participaram do seu desenvolvimento, reconstruindo a situação de direito material sobre que deveria incidir o provimento e, nessa reconstrução, fizeram, juntamente com o juiz, o próprio processo, na expectativa do provimento final. Não é, portanto, demasiado que se tenham as partes como os primeiros destinatários da garantia da fundamentação das decisões.

No caso das decisões que reconhecem ou negam a repercussão geral, considerada a sua força expansiva, a preocupação com uma fundamentação exauriente deveria estar ainda mais presente como forma de se fazer conhecer àqueles que terão seus direitos atingidos pelo julgamento do recurso representativo os fundamentos sob quais seus direitos serão decididos.

do voto do Ministro Gilmar Mendes no referido julgamento, há de ser ressaltar que o próprio Ministro Relator já externou posição diametralmente oposta sobre a necessidade de fundamentação, destacando, no voto Mandado de Segurança 22.693 (Tribunal Pleno, julgado em 17.11.2010, DJe, 10.12.2010), a relevância do direito da partes de ver seus argumentos contemplados pelo órgão julgador.

Ao se fazer a clara opção por decisões concisas, com pouca ou sem qualquer menção aos motivos que levaram ao reconhecimento de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico e sem se apresentar os fundamentos sob os quais se apreciarão as questões constitucionais postas a julgamento no recurso extraordinário representativo da controvérsia, o STF justifica a preocupação de Humberto Theodoro Jr., Dierle Nunes e Alexandre Bahia (2009) no sentido de que a forma de implementação da repercussão geral não tem garantido que os argumentos relevantes para o deslinde da causa, suscitados por todos os interessados, sejam levados em conta no julgamento da decisão.

Portanto, sem deixar de reconhecer a importância dos ideais que justificam a repercussão geral, é necessário sim reconhecer que a novel sistemática precisa se compatibilizar com outros princípios constitucionais. Esta compatibilização será objeto da análise propositiva que será feita a seguir.

4. ANÁLISE PROPOSITIVA: REPERCUSSÃO GERAL SEM CONFLITOS ENTRE CELERIDADE E LEGITIMAÇÃO

Por tudo que foi visto até aqui, a repercussão geral, como um instituto em processo de construção, não obstante o reconhecimento da sua importância, precisa ser repensada, notadamente sob dois aspectos: a) garantir a legitimação da decisão pela ampla participação das partes e demais interessados que terão seus direitos afetados pela decisão; e b) garantir uma fundamentação exauriente que permita a perfeita identificação das premissas e fundamentos que nortearam o “pinçamento” do recurso representativo e, principalmente, das questões constitucionais que nortearão o julgamento da tese.

Humberto Theodoro Jr., Dierle Nunes e Alexandre Bahia (2009), preocupados principalmente com a garantia de participação das partes e demais interessados, propõem que os tribunais de origem abram prazo para que as partes façam um *briefing* das principais razões que envolvem a controvérsia e que este *briefing* seja enviado ao STF para ser considerado quando do julgamento do recurso representativo da controvérsia.

Tal proposta, contudo, demandaria, ao que parece, a necessidade de alterações legislativas e regimentais para se formalizar o funcionamento do processo de elaboração do *briefing*, o que por si só já seria um grande complicador para sua implementação. Além disso, a proposição com certeza encontraria maior resistência em argumentos que provavelmente defenderão que a complexidade contida na proposta conflitaria com o ideal de celeridade que justifica a própria existência da repercussão geral.

Já no presente estudo, diferentemente, o que se propõe é que o ideal de celeridade que justifica a existência da repercussão geral se mantenha incólume, sem, contudo, deixar de se harmonizar com os demais princípios constitucionais processuais que estão sendo relegados a nível inferior pela forma como a repercussão geral vem sendo implementada. Para se tentar alcançar tal objetivo de harmonização, as proposições apresentadas a seguir partem da premissa de que a sistemática da repercussão geral, instituto novo e em construção, seja ajustada com base no próprio entendimento já firmado pelo STF, ainda que em precedentes isolados ou manifestações solitárias de alguns ministros, notadamente sobre: a participação dos *amici curiae* e a fundamentação das decisões. Enfim, o que será proposto a seguir, é que se reveja a jurisprudência do próprio STF sobre estes temas, sem que se perca de vista a celeridade almejada.

a) *Primeira Proposição: Revisão da Possibilidade de Participação Daqueles que Tiveram seus Recursos Sobrestados no Julgamento do Recurso Representativo da Controvérsia por Meio de um Novo Entendimento sobre a Participação dos Amici Curiae*

É inegável o reconhecimento, pela Corte Constitucional, da relevância da participação dos *amici curiae* como legitimadora das decisões proferidas no exercício da jurisdição constitucional¹³. Não

¹³ Nesse sentido, vale citar o seguinte trecho da decisão proferida pelo Ministro Gilmar Mendes que bem representa o entendimento dominante do Supremo Tribunal Federal sobre a relevância do instituto: “Ademais, a apresentação de

apenas o reconhecimento da importância do instituto, mas também a constante evolução da jurisprudência da Corte Constitucional ampliando o poder de participação do *amicus curiae* deve ser alterada. A partir da sua própria jurisprudência, o STF alterou seu Regimento Interno para regulamentar a possibilidade de sustentação oral pelo *amicus curiae*¹⁴ e, não são poucas as manifestações de ministros que defendem uma participação ainda maior do *amicus curiae* nos julgamentos da Corte. Nesse sentido, em decisão proferida na ADPF 187, o Ministro Celso de Mello, embora não tenha reconhecido o direito da associação postulante à admissão como *amicus curiae* de delimitar tecnicamente o objeto da demanda, defendeu a possibilidade de participação do *amicus curiae* além da entrega de memoriais e da sustentação oral:

inúmeros memoriais por parte de diversos interessados já é prática comum nas semanas que antecedem o julgamento de processos cuja tese discutida afete vários cidadãos e instituições. E, muitas vezes, as informações trazidas nesses documentos são utilizadas para a formação do convencimento dos Ministros e, inclusive, constam expressamente de seus votos. Não há dúvida, outrossim, de que a participação de diferentes grupos em processos judiciais de grande significado para toda a sociedade cumpre uma função de integração extremamente relevante no Estado de Direito. A propósito, Peter Häberle defende a necessidade de que os instrumentos de informação dos juízes constitucionais sejam ampliados, especialmente no que se refere às audiências públicas e às “intervenções de eventuais interessados”, assegurando-se novas formas de participação das potências públicas pluralistas na qualidade de intérpretes em sentido amplo da Constituição (cf. Häberle, Peter. *Hermenêutica Constitucional. A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: contribuição para a Interpretação Pluralista e “Procedimental” da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre, 1997, p. 47-48). Ao ter acesso a essa pluralidade de visões em permanente diálogo, este Supremo Tribunal Federal passa a contar com os benefícios decorrentes dos subsídios técnicos, implicações político-jurídicas e elementos de repercussão econômica que possam vir a ser apresentados pelos “amigos da Corte”. Essa inovação institucional, além de contribuir para a qualidade da prestação jurisdicional, garante novas possibilidades de legitimação dos julgamentos do Tribunal no âmbito de sua tarefa precípua de guarda da Constituição. (ADI 2316, Relator Min. Cezar Peluso, Decisão Proferida pelo Ministro Gilmar Mendes, julgado em 13.01.2010, publicado no *DJe*, 01.02.2010).

¹⁴ Por meio da Emenda Regimental 15/2004, o Supremo Tribunal Federal alterou seu Regimento Interno para introduzir o § 3º ao art. 131 para regulamentar a sustentação oral por terceiros em processos de controle concentrado.

Daí, segundo entendo, a necessidade de assegurar, ao “*amicus curiae*”, **mais** do que o **simples** ingresso formal no processo de fiscalização abstrata de constitucionalidade, **a possibilidade de exercer** o direito de fazer **sustentações orais** perante esta Suprema Corte, **além de dispor** da faculdade de submeter, ao Relator da causa, **propostas de requisição** de informações adicionais, **de designação** de perito **ou** comissão de peritos, para que emita parecer sobre questões decorrentes do litígio, **de convocação** de audiências públicas e, *até mesmo*, **a prerrogativa de recorrer** da decisão **que tenha denegado** o seu pedido de admissão no processo de controle normativo abstrato, **como esta** Corte tem *reiteradamente* reconhecido (destaques do original)¹⁵.

Não obstante a louvável evolução da jurisprudência da Corte Constitucional, há de se reconhecer que o entendimento firmado pelo STF sobre a participação do *amicus curiae* na sistemática da repercussão geral deve ser revisto. Isso porque, em reiteradas decisões, a Corte Constitucional vem negando a participação de terceiros nos julgamentos pela sistemática com fundamento no critério da representatividade¹⁶, previsto no artigo 7º, § 2º da Lei

¹⁵ Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/voto-celso-mello-papel-amicus-curiae.pdf>>. Acesso em: 13 ago. 2013.

¹⁶ Como representativo dessa posição, vale citar recente decisão proferida pela Ministra Carmen Lúcia nos autos do Recurso Extraordinário 566.349: “Wolnei I. Klasen requereu o seu ingresso no feito na condição de *amicus curiae*, sob o fundamento de que “terá seu direito subjetivo próprio atingido de forma crucial pela decisão do presente feito”. 2. O Supremo Tribunal Federal assentou a representatividade como um dos requisitos para a admissão como *amicus curiae* nos processos com repercussão geral reconhecida, o que afasta a possibilidade de se admitirem pessoas jurídicas ou naturais com interesse concreto na solução da causa. Nesse sentido: “Não existe razão [ao pedido de] admissão na condição de *amici curiae*. É que os requerentes são pessoas físicas, terceiros concretamente interessados no feito, carecendo do requisito de representatividade inerente à intervenção prevista pelo art. 7º, § 2º, da Lei n. 9.868, de 10-11-99, o qual, aliás, é explícito ao admitir somente a manifestação de outros ‘órgãos ou entidades’ como medida excepcional aos processos objetivos de controle de constitucionalidade.” (ADI 4.178, Relator o Ministro Cezar Peluso, decisão monocrática, *DJe*, 16 out. 2009) “A intervenção de terceiros no processo da ação direta de inconstitucionalidade é regra excepcional prevista no art. 7º, § 2º, da Lei 9.868/1999, que visa a permitir ‘que terceiros – desde que investidos de representatividade adequada – possam ser admitidos na relação processual, para efeito de manifes-

9.868/1999¹⁷. Há de se ressaltar, contudo, que o artigo 543-A do Código de Processo Civil¹⁸, que regulamenta a participação de terceiros em julgamentos pela sistemática da repercussão geral, não impõe a representatividade do postulante como critério de admissibilidade de sua participação como *amicus curiae*.

Ressalta-se que no modelo norte-americano, no qual muito se inspirou a construção jurisprudencial do STF, não prevalece o critério da representatividade, mas sim os critérios da relevância e do ineditismo do argumento. É o que se infere da regra 37 (rule 37 – *Brief for an*

tação sobre a questão de direito subjacente à própria controvérsia constitucional. A admissão de terceiro, na condição de *amicus curiae*, no processo objetivo de controle normativo abstrato, qualifica-se como fator de legitimação social das decisões da Suprema Corte, enquanto Tribunal Constitucional, pois viabiliza, em obséquio ao postulado democrático, a abertura do processo de fiscalização concentrada de constitucionalidade, em ordem a permitir que nele se realize, sempre sob uma perspectiva eminentemente pluralística, a possibilidade de participação formal de entidades e de instituições que efetivamente representem os interesses gerais da coletividade ou que expressem os valores essenciais e relevantes de grupos, classes ou estratos sociais.” (ADI 3.921, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, decisão monocrática, *DJe*, 31 out. 2007 – grifei) No mesmo sentido: ADI 4.403, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, decisão monocrática, *DJe* 31.5.2010, e ADPF 205, Relator o Ministro Dias Toffoli, decisão monocrática, *DJe*, 24 fev. 2011. 3. O Requerente, parte em processo sobrestado neste Supremo Tribunal em razão do reconhecimento da repercussão geral no presente recurso extraordinário, não tem a necessária representatividade para legitimar o seu ingresso no processo como *amicus curiae*. (RE 566349, Relatora Min. Cármen Lúcia, julgado em 03.06.2013, publicado em *DJe*, 06 fev. .2013)

¹⁷ Art. 7º-Não se admitirá intervenção de terceiros no processo de ação direta de inconstitucionalidade.

[...]

§ 2º-O relator, considerando a relevância da matéria e a representatividade dos postulantes, poderá, por despacho irrecorrível, admitir, observado o prazo fixado no parágrafo anterior, a manifestação de outros órgãos ou entidades.

¹⁸ Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo.

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

Amicus Curiae) do Regimento Interno da Suprema Corte Norte-Americana que estabelece que

*An amicus curiae brief that brings to the attention of the Court relevant matter not already brought to its attention by the parties may be of considerable help to the Court. An amicus curiae brief that does not serve this purpose burdens the Court, and its filing is not favored.*¹⁹

Portanto, é necessária e importante uma revisão do entendimento do STF quanto à aplicação do critério da representatividade como requisito de admissibilidade de *amici curiae* na sistemática da repercussão geral. Portanto, a primeira proposição é no sentido de que, na sistemática da repercussão geral, adotem-se os seguintes critérios de admissibilidade para aceitação de *amicus curiae*:

- a) da relevância do fundamento, entendida pela possibilidade ser determinante para o julgamento da controvérsia;
- b) da ausência do fundamento no recurso extraordinário “pinçado”, ou seja, o fundamento não pode ter sido arrolado pelas partes no recurso representativo da controvérsia, pois não faria qualquer sentido admitir *amicus curiae* que não traz fundamentos, diferente dos já existentes, que possam efetivamente contribuir para o exercício da jurisdição constitucional;
- c) da preexistência do fundamento no processo sobrestado, pois o objetivo é que as partes nos processos sobrestados se reconheçam como representadas pelos seus fundamentos, já deduzidos nos seus processos, e que estes fundamentos sejam devidamente apreciados para que a decisão encontre a necessária legitimação pela participação de todas as partes e interessados no seu julgamento.

Para concluir esta primeira proposição, ressalta-se, novamente, que a sua implementação não demanda qualquer alteração legislativa, basta

¹⁹ Disponível em: <<http://www.supremecourt.gov/ctrules/2013RulesoftheCourt.pdf>>. Acesso em: 13 ago. 2013. Tradução livre: Um *brief* de *amicus curiae* que traz à atenção do Tribunal questão relevante ainda não alegada pelas partes pode ser de grande ajuda para o Tribunal. Um *brief* de *amicus curiae* que não serve a esse propósito sobrecarrega o Tribunal, não sendo desejável a sua apresentação. Um *brief* de *amicus curiae* pode ser apresentado apenas por um advogado admitido à prática deste Tribunal, conforme previsto no artigo 5º.

que o STF reveja a sua própria jurisprudência. Aliás, tal proposição, embora contrarie o entendimento pacificado no sentido da necessidade de representatividade do postulante à *amicus curiae*, nos moldes estabelecidos nos processos de controle concentrado de constitucionalidade²⁰, encontra eco em algumas decisões que acertadamente, diga-se, admitiram empresas privadas (que, portanto, não atenderiam aos critérios arrolados na jurisprudência dominante na Corte Constitucional) como *amici curiae* em julgamentos na sistemática da repercussão geral²¹.

Por fim, a própria delimitação argumentativa, representada pela necessidade de preexistência, ineditismo e relevância, limitaria imensamente a possibilidade de proliferação de pedidos, sendo certo que, contra eventuais abusos, resta a aplicação das penalidades já previstas no Código de Processo Civil, o que, aliás, já tem sido feito pelo Supremo Tribunal Federal em relação aos litigantes que, no entender da Corte, abusam de medidas protelatórias.

²⁰ “Neste sentido, a admissão de assistente segue postulados semelhantes àqueles adotados no controle concentrado e abstrato de constitucionalidade para a pluralização do debate, com a admissão da figura do *amicus curiae*. [...] No presente caso, o requerimento foi formulado por empresa que tem processos sobrestados no Tribunal Superior do Trabalho em razão do reconhecimento da repercussão geral neste processo. É de se destacar que a possibilidade de ingresso na qualidade de *amicus curiae* é franqueada a órgãos ou entidades que detenham alguma representatividade, conforme se depreende do leitura do art. 7º, § 2º, da Lei 9.868/1999. Não é o caso dos requerentes, pessoas jurídicas que não detêm essa qualidade. Nesse sentido: RE 591.797-ED (rel. min. Dias Toffoli, *DJe*, 08 abr. 2011), RE 627.106 (rel. min. Dias Toffoli, *DJe*, 04 maio 2011), RE 577.302 (rel. min. Ricardo Lewandowski, *DJe*, 10 ago. 2009) e RE 576.155 (rel. min. Ricardo Lewandowski, *DJe*, 12 mar. 2009). Do exposto, indefiro o pedido. A manifestação (fls. 867/997) deverá ser recebida como memorial, devendo ser juntada por linha. (RE 590415, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 29.09.2011, publicado no *DJe*, 07 out. 2011).

²¹ Em decisão proferida pelo Relator, Ministro Gilmar Mendes, nos autos do RE 540829, foi admitida empresa de aviação comercial como *amicus curiae*, disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2500614>>. Acesso em: 13 ago. 2013. Da mesma forma, a Ministra Rosa Weber, ainda que se valendo do critério de representatividade, admitiu empresa privada operadora de plano de saúde suplementar como *amicus curiae* no julgamento do RE 630852 (julgado em 25.04.2013, publicado no *DJe*, 06 maio 2013).

b) Segunda Proposição: Fundamentação das Decisões que Reconhecem a Repercussão Geral como Facilitador da Participação de Terceiros sem Comprometer a Almejada Celeridade

O artigo. 543-A, § 1º do Código de Processo Civil determina que, para efeito da repercussão geral, “*será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa*”. Não obstante a determinação legal, da análise das decisões que definiram a existência da repercussão geral em recursos representativos da controvérsia constata-se que são raras as decisões que cuidam de explicitar quais os fundamentos para se reconhecer a existência das questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico.

Mais raro ainda é encontrar decisões que descrevem, mesmo que sucintamente, os fundamentos constitucionais apresentados pelas partes sob os quais se apreciará as questões constitucionais postas no recurso extraordinário. Ora, não se defende nesse estudo que essa ausência de descrição dos fundamentos constitucionais expostos pelas partes inviabilizaria o conhecimento destes mesmos fundamentos por aqueles que tiveram ou terão seus recursos sobrestados e que pretendem ser admitidos como *amicus curiae*. Os processos são públicos e não há nenhum impedimento para que os interessados em serem admitidos *amicus curiae* analisem nos autos quais os fundamentos expostos nas razões de recuso extraordinário.

Contudo, se o que se pretende é facilitar e ampliar a participação dos interessados na construção do provimento, sem perder a almejada celeridade, há de se reconhecer que muito contribuirá para este objetivo o STF cuidar de trazer, na motivação das decisões que reconhecem a repercussão geral, todos os fundamentos com potencial para definir o julgamento da questão constitucional. Ao assim se proceder, a Corte Constitucional eliminaria, já na decisão sobre a existência da repercussão geral, a necessidade de todos aqueles que defendem os mesmos fundamentos já arrolados e que tiveram ou terão seus recursos sobrestados de participarem como *amicus curiae*. Por outro lado,

aqueles que tiverem fundamentos relevantes não arrolados no recurso representativo da controvérsia poderiam contribuir para que o julgamento do recurso representativo da controvérsia se legitime por enfrentar todos os fundamentos defendidos por todos aqueles que tiveram ou terão seus recursos sobrestados e serão atingidos pela decisão.

Nesse sentido, vale a lembrança de trecho do voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes nos autos do Mandado de Segurança 22.693 (Tribunal Pleno, julgado em 17.11.2010, *DJe*, 10.12.2010) que, invocando as lições do Direito alemão, dá a exata dimensão da relevância do direito das partes (e no caso das decisões sobre a existência geral esse direito transcende o interesse das próprias partes) de ver seus argumentos contemplados pelo órgão julgador:

Não é outra a avaliação do tema no direito constitucional comparado. Apreciando o chamado *Anspruch auf rechtliches Gehör* (pretensão à tutela jurídica) no direito alemão, assinala do Tribunal Constitucional Alemão (*Bundesverfassungsgericht*) que essa pretensão envolve não só o direito de manifestação e o direito de informação sobre o objeto do processo, mas também o direito de ver os seus argumentos contemplados pelo órgão incumbido de julgar (Cf. Decisão da Corte Constitucional Alemã – BverfGE 70, 288-293; ver também Pieroth e Sclink, *Grundrechte – Staatsrecht II*, Heidelberg, 1988, p. 281; Battis, Ulrich, Gusy, Christoph, *Einführung in das Staatsrecht*, 3ª edição, Heidelberg, 1991, p. 363-364). [...] Sobre o direito de ver seus argumentos contemplados pelo órgão julgador (*Rechts auf Berücksichtigung*), que corresponde, obviamente, ao dever do juiz de a eles conferir atenção (*Beachtungspflicht*), pode-se afirmar que envolve não só o dever de tomar conhecimento (*Kenntnisnahmepflicht*), como também o de considerar, séria e detidamente, as razões apresentadas (*Erwägungspflicht*) (Cf. Dürig/Assmann, in: Maunz-Dürig, *Grundgesetz-Kommentar*, Art. 103, vol IV, nº 97). É da obrigação de considerar as razões apresentadas que deriva o dever de fundamentar as decisões (Decisão da Corte Constitucional – BverfGE 11, 218 (218); Cf. Dürig/Assmann, in: Maunz-Dürig, *Grundgesetz-Kommentar*, Art. 103, vol IV, nº 97).

Portanto, contribuirá muito para o processo de construção e consolidação da sistemática da repercussão geral, o STF passar a, nas decisões que definem a existência da repercussão geral e que, por-

tanto, decidirão milhares de outros recursos, explicitar os fundamentos apresentados pelas partes sob os quais se apreciarão as questões constitucionais postas no recurso extraordinário escolhido como representativo da controvérsia, não só para atender o postulado de facilitação de participação de terceiros interessados no julgamento sem comprometer a almejada celeridade, mas também porque é isso que determina o art. 93, IX da Constituição.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente estudo, buscou-se demonstrar que a repercussão geral, como instrumento de implementação de um ideal de duração razoável do processo, embora não seja apenas este o seu fim, tem implicado, da forma como vem sendo aplicada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a mitigação da ampla participação das partes na construção do provimento, na medida em que reduziu significativamente a participação daqueles que terão seus direitos decididos pelo julgamento representativo da controvérsia na construção do provimento.

Assim, sem se deixar de reconhecer o mérito e os objetivos das alterações introduzidas pela sistemática da repercussão geral como instrumento propulsor da desejada celeridade, pretendeu-se demonstrar que é possível que o ideal de celeridade se mantenha incólume, sem que isso signifique relegar ao segundo plano os demais princípios constitucionais processuais. Para tanto, é necessário que o STF repense o processo de construção da repercussão geral, de forma a: a) garantir a legitimação da decisão pela ampla participação das partes e demais interessados que terão seus direitos afetados pela decisão; b) reconhecer o direito das partes a uma fundamentação exauriente que permita a perfeita identificação das premissas e fundamentos que nortearam o “pinçamento” do recurso representativo e, principalmente, das questões constitucionais que nortearão o julgamento da tese.

Para tentar alcançar tal objetivo de harmonização, as proposições apresentadas neste estudo buscaram demonstrar que é possível que as alterações propostas tomem como base o próprio entendimento já firmado pelo STF, ainda que em precedentes isolados ou manifestações solitárias de alguns ministros, sem a necessidade de qualquer altera-

ção legislativa ou regimental, tampouco com qualquer possibilidade de colocar em risco o objetivo final do instituto da repercussão geral.

REFERÊNCIAS

BORGES, Alice Gonzales. Duração razoável do processo administrativo e responsabilidade do Estado. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, Rio de Janeiro, Edição Especial, 2012.

COMOGLIO, Luigi Paolo. Durata ragionevole de giudizio e forme alternative de tutela. *Revista de Processo*, São Paulo, n. 151, set. 2007.

CUNHA, Leonardo Carneiro. A função do Supremo Tribunal Federal e a força de seus precedentes. In: PAULSEN, Leandro (Coord.). *Repercussão geral no recurso extraordinário: estudos em homenagem à Ministra Ellen Gracie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

FAZZALARI, Elio. *Istituzioni di diritto processuale*. 8. ed. Padova: Cedam, 1996.

GONÇALVES, Aroldo Plínio. *Técnica processual e teoria do processo*. Rio de Janeiro: AIDE, 2001.

LEAL, Rosemiro Pereira. *Teoria processual da decisão jurídica*. São Paulo: Landy, 2002.

LIEBMAN, Enrico Tulio. *Manual de Direito Processual Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 1985.

NUNES, Dierle José Coelho. *Processo jurisdicional democrático: uma análise crítica das reformas processuais*. Curitiba: Juruá, 2008.

THEODORO JR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre. Litigiosidade em massa e repercussão geral. *Revista de Processo*, São Paulo, n. 177, nov. 2009.

Considerações sobre Regime Jurídico dos Contratos de Fornecimento de Gás com Cláusula *Take-or-Pay*¹

Ivan Guimarães Pompeu²
Maria João C. P. Rolim³
Luis Gustavo Miranda⁴

- ¹ A cláusula existe nos contratos de fornecimento de gás natural, normalmente instituída em prol do vendedor, que dispõe sobre a obrigatoriedade do pagamento de um valor mínimo, periódico, ainda que o comprador/distribuidor não retire o gás.
- ² Professor de Direito Empresarial e Civil dos cursos de Direito do Centro Universitário UNA e Newton Paiva, Doutorando e Mestre em Direito Privado pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais; Especialista em Direito de Empresa pelo Centro de Atualização em Direito/Gama Filho; Membro da Associação Mineira de Direito e Economia, Advogado de Rolim, Viotti, Leite Campos Advogados. Bolsista da CAPES.
- ³ Sócia do escritório RV&LC Advogados. Doutoranda pelo Centre for Energy, Petroleum and Mineral Law and Policy (CEPMLP) da Universidade de Dundee, Escócia. Mestre em Direito Econômico pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e LLM pela London School of Economics (LSE), com concentração em Concorrência e regulação do mercado europeu de energia. Graduada em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos e em Economia pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Professora do curso de Regulação do Setor Elétrico da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e do curso Regulação da Energia Elétrica da Associação Brasileira da Infraestrutura e Indústrias de Base (ABDIB). Membro do Instituto Brasileiro de Estudos das Relações de Concorrência e de Consumo (IBRAC), do Instituto Brasileiro de Direito da Energia (IBDE) e do Instituto de Advogados de Minas Gerais (IAMG).
- ⁴ Sócio de Rolim, Viotti, Leite Campos Advogados; Mestre em Administração de Empresas pela FEAD/MG; Especialista em Direito da Economia e de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas (FGV).

I. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O presente artigo partiu da observação do cenário de um jovem mercado de gás como o do Brasil e que parece cada vez mais crescente, em franco desenvolvimento. Em seu último Boletim Mensal de Gás Natural, datado de 1º de Agosto de 2013⁵, a Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) divulgou dados demonstrando que a produção de Gás Natural no Brasil foi de aproximadamente 80,0 MMm³/d, acusando assim um aumento de cerca 11,1% na produção se comparado ao mesmo mês em 2012 e um aumento de 6,9% se comparado ao mês anterior. Além disso, o Boletim Mensal acusou recorde na produção de gás natural, superando a produção realizada em Março de 2013, quando a média foi de 77,3 MMm³/d. A realidade mostrou então que o mercado de Gás Natural no Brasil parece ser um mercado em ascensão, cuja estrutura de produção, transporte e distribuição é nova o suficiente para solicitar a análise jurídica do modelo contratual que vem sendo praticado, especialmente no que toca a sua natureza, assim como sobre o regime jurídico afeto a cláusula denominada *take-or-pay* (TOP), que surge como elemento quase obrigatório deste tipo de contrato.

O trabalho então consistiu em indagar a natureza jurídica do contrato de compra e venda de gás com cláusula *take-or-pay*, especialmente quanto à possibilidade deste tipo contratual poder ser classificado como um contrato relacional, e quais seriam os pressupostos e consequências econômicas deste modelo negocial. Assim, em uma primeira etapa foi abordada a estrutura ou logística da produção, transporte e distribuição de gás, e qual a disciplina legal aplicável a cada uma destas etapas. Em seguida foi abordada a natureza jurídica do contrato e a justificativa da existência da cláusula *take-or-pay*, sua necessidade e sua análise frente a outros modelos contratuais de compra e venda de gás, e diante de mercados mais maduros. Por fim, a análise dedicou-se a articular o modelo específico da compra e venda com a realidade do contrato relacional e sugerir quais as consequências jurídico-econômicas da confirmação de tal hipótese.

⁵ <<http://www.anp.gov.br/?pg=59925&m=&t1=&t2=&t3=&t4=&ar=&ps=&cachebust=1377287994247>. Acesso em 23/08/2013>.

2. ESTRUTURA DA RELAÇÃO JURÍDICA DE COMPRA E VENDA DE GÁS NATURAL

Para que se possa investigar o contrato de compra e venda de gás parece necessário delimitar ou expor a estrutura desta relação jurídica, que se articula desde o Produtor ou o Importador do gás (os quais, às vezes, podem até ser a mesma pessoa), passando pelo Carregador, comumente chamado de “Shipper”, ou também sendo conduzido pelo Transportador, os quais entregarão o gás aos Distribuidores, que o fornecerão aos Consumidores Finais (residenciais ou comerciais), às Indústrias e às Termelétricas. Assim, de uma maneira bastante sintética, a compra e venda se dará entre o produtor e o distribuidor ou entre o importador e o distribuidor⁶, cujo objeto básico é o fornecimento, em geral, a longo prazo, de gás natural.

Para que o fornecimento ocorra entre o Produtor (ou Importador) e os Distribuidores de gás natural é necessária a condução, por exemplo, por meio do Carregador, que é, originariamente, definido pela ANP⁷, como aquele que não detém a infraestrutura de transporte necessária para acessar os consumidores finais, e utiliza o serviço de transporte contratado junto ao Transportador. Este, por sua vez, representa a pessoa jurídica titular das instalações de transporte que presta o serviço de transporte do gás. Assim, tem-se uma relação jurídica com o Carregador (*Shipper*) que pode usar as instalações do Transportador e se responsabilizar pela conexão entre o Produtor e o Distribuidor ou uma relação jurídica diretamente com o Transportador e o Produtor para chegar ao Distribuidor. Destaca-se que, na condição de jovem mercado de gás como do Brasil, muitas vezes, a figura do Produtor/Importador e do *Shipper* e Transportador são as

⁶ Destaca-se que o presente artigo não se dedicou à análise da relação jurídica de comercialização de gás entre as concessionárias de serviço público e consumidor final, mas apenas da parte de fornecimento entre produtor e distribuidor, passando por alguns aspectos do transporte.

⁷ “Fica regulamentado, pela presente Portaria, o disposto no art. 58 da Lei 9.478, de 6 de agosto de 1997, que faculta o uso por terceiros, mediante remuneração adequada ao titular das instalações de transporte, existentes ou a serem construídas, destinadas ao transporte de gás natural. [...]”

mesmas. Ou seja, aquele que produz também se responsabiliza pela entrega nos pontos oficiais.

Esta relação jurídica entre os Distribuidores, Produtores/Importadores e Carregadores/Transportadores é regulada pela ANP e pelas normas de Direito Privado. Já a relação entre Distribuidor e Consumidor Final regula-se, em geral, pelas normas de Direito Administrativo dos contratos de concessão e pelas regras de Direito Público estadual específico.

2.1 Identificação da Natureza Jurídica do Contrato de Fornecimento de Gás Natural

O contrato de fornecimento é tradicionalmente definido como aquele em que uma parte oferece a outra um bem específico, para entrega em um prazo determinado, mediante contraprestação estipulada previamente ou a cada entrega. Consiste em um contrato por meio do qual são oferecidas prestações contínuas ou periódicas, caracterizando intervalos com alguma regularidade. Deve existir assim, neste vínculo jurídico, um sinalagma característico dos contratos comutativos, demonstrando a sua onerosidade típica. “*O contrato de fornecimento, ou de suprimento de gás natural, é destarte, consensual, bilateral, oneroso e comutativo (não é sem razão que se classifica o contrato de fornecimento como espécie do gênero compra e venda).*” (RAMOS, 2005, p. 194). Parece então relevante analisar a natureza jurídica do Contrato de Compra e Venda de Gás, com cláusula “*take-or-pay*”, por seu perfil atípico, diverso de uma relação jurídica de compra e venda tradicional e de suas cláusulas especiais (artigos 481 e seguintes do Código Civil). Apesar da evidente onerosidade e do sinalagma instalado entre as partes, já se deparou com doutrina especializada que o compreende sob a perspectiva de contrato aleatório⁸, regulado em consequência pelos artigos 458 a 461 do Código Civil, entendimento

⁸ Neste sentido, existe a pesquisa de Rafael Baptista Baleroni, apresentada por meio do artigo “Aspectos Econômicos e jurídicos das cláusulas ship-or-pay e take-or-pay nos contratos de transporte e fornecimento de gás natural” (*Revista Trimestral de Direito Civil*, ano 7, v. 27, jul./set. 2006), afirmando que o referido tipo contratual teria natureza aleatório em razão dos riscos assumidos pelas partes.

que impor a aplicação de regras específicas, com maior dificuldade, por exemplo, de aplicação de teorias de revisão de qualquer conteúdo do contrato.

Apesar dos argumentos sobre os riscos inerentes ao Contrato de Fornecimento de Gás, há quem entenda que esta hipótese não parece ser a mais acertada, em razão da necessidade de uma álea legítima que justifique a classificação. O artigo 468 do Código Civil dispõe que o contrato aleatório é aquele que, por dizer respeito a coisas ou fatos futuros, e cujo risco de não virem a existir um dos contratantes assuma, terá a outra parte o direito de receber integralmente o que lhe foi prometido, desde que de sua parte não tenha havido dolo ou culpa, ainda que nada do avençado venha a existir. Lado outro o artigo 459, também do Código Civil, estabelece que será aleatório o contrato cujo conteúdo jurídico versar sobre coisas futuras, tomando o comprador para si o risco de virem a existir em qualquer quantidade, terá também direito o vendedor a todo o preço, desde que de sua parte não tenha concorrido com culpa e ainda que a coisa venha a existir em quantidade inferior à esperada. Por fim, estabelece o artigo 460 sobre o mesmo tema que o será aleatório quando se referir a coisas existentes, mas expostas a risco, assumido este pelo comprador, tem o vendedor igualmente direito a todo o preço, ainda que a coisa já não existisse, em parte, ou de todo, no dia do contrato.

Neste contexto, analisados os referidos artigos, nota-se que a intenção do modelo de relação jurídica obrigacional aleatória consiste em estruturar as regras de um negócio em que não é possível se estimar previamente as prestações de cada parte, ultrapassando assim a concepção tradicional de contrato pré-estimado em que, desde a origem do negócio, são conhecidos os ônus e as vantagens de cada parte. Constatam-se que todas as previsões legais destacadas concentram-se na impossibilidade de se prever a existência das coisas “objeto” do contrato, sobre as quais pende grande incerteza de materialização futura. No caso aqui enfrentando, o contrato de compra e venda de gás delinear a uma relação jurídica passível de antecipação substancial do conteúdo jurídico, sem excluir, obviamente, os riscos, mudanças de cenários mercadológicos e fatores imprevisíveis, típicos de qualquer contrato. Os riscos do contrato de fornecimento de gás fazem parte de

qualquer relação jurídica de projeção futura, cujos “objetos” somente deixarão de existir em circunstâncias excepcionais, até mesmo em razão de fortuito sobre o qual não reside qualquer controle do Produtor.

Ainda que se diga que a cláusula *take-or-pay* poderia existir em razão da álea diante da relação obrigacional de fornecimento oneroso de gás, pode-se considerar que as referidas cláusulas se justificam pela longa vigência do acerto negocial, como forma de permitir um valor periódico ao vendedor de gás, como meio de saldar os investimentos iniciais feitos com a pesquisa e lavra do gás. A previsão *take-or-pay* não parece ter relação com a incerteza do contrato aleatório, mas sim com a dificuldade de se firmar contratos cuja duração seja, às vezes, 20 anos ou mais. O vendedor de gás seria assim resguardado pelas cláusulas diante das inúmeras intempéries passíveis de ocorrência durante todo este tempo, possibilitando, principalmente, a recuperação do investimento feito com a exploração do gás natural. O contrato de fornecimento se aproxima, verdadeiramente, de um tipo de contrato de compra venda para um cenário negocial específico, com características de contrato relacional⁹, com algum planejamento e visão dos participantes que realizam as trocas.

O que é relevante aqui é exatamente o seu aspecto de compra e venda, cuja relação jurídica é contínua e constitucional no sentido em que se pode criar realidade jurídica diversa a cada nova entrega em razão da complexidade do vínculo que se estabelece. Em casos assim, os contratos

⁹ “A análise econômica dos contratos tem evoluído segundo três linhas de investigação distintas: – A Teoria Econômica dos Contratos, que não exclui a possibilidade de as partes estipularem completamente o contrato, nem a possibilidade de uma instancia externa assumir a tutela perfeita do cumprimento das obrigações resultantes; – A abordagem da “Law and Economics”, que mais realisticamente aceita que os contratos sejam incompletos e admite que caiba à instância externa, o juiz, completar e definir os termos contratuais (seja ou não o juiz eficiente, esteja ele ou não envolvido nos meandros do *rent-seeking*, haja ou não barreiras de inverificabilidade); – A abordagem “relacional” que enfatiza a complexidade do jogo de interesses e lhe associa como consequência normal a ineficácia da intervenção externa, apresentando como alternativa a solução contratual como quadro procedimental, uma “estrutura de governo” que permite encontrar soluções adequadas a problemas radicalmente novos.” (ARAÚJO, 2009, p. 394)

[...] passam a definir menos as regras para fornecimento do produto ou do serviço, e mais as regras processuais que pela própria regulação sobre o fornecimento serão definidas. O objeto do contrato relacional aproxima-se de uma mini-constituição ou estatuto de uma sociedade [...] que estabelece regras para resolução de conflitos e reformulação do planejamento. (MACEDO JR., 2007, p. 138)

Num contrato relacional, como sugere o contexto do contrato de fornecimento de gás, os benefícios e os ônus devem ser compartilhados, já que sua natureza de projeção processual faz com que a perda do comprador de gás, implique, em algum tempo, na evidente perda para o vendedor, que diminuirá seu mercado de fornecimento.

2.2 O Contrato de Compra e Venda de Gás Natural e a Teoria do Contrato Relacional

A teoria do contrato relacional é tradicionalmente atribuída a Stewart Macaulay e apresenta pressupostos conceituais que bem descrevem a relação jurídica que se estrutura entre o Produtor, Transportador e o Distribuidor do gás natural. Neste sentido, um dos traços de destaque dos contratos relacionais é a existência, em seu conteúdo jurídico, de relações obrigacionais primárias, por meio das quais o nível de interação entre os agentes é intenso, bastante complexo e detalhado. Além disso, nos contratos de relações primárias, como o é o modelo relacional, encontra-se na composição das partes uma verdadeira rede de agentes e participantes da relação jurídica, tal como descrito no mercado de gás em que se depara com aquele que produz, depara-se com aquele que transporta, mas não detém a infraestrutura, com aquele que transporta e é dono da infraestrutura e aquele que distribui o gás ao consumidor final.

Outra característica do contrato relacional que se vislumbra na parceria negocial da venda de gás consiste na medida e na especificação da transação, o que quer dizer que os contratos desta natureza vinculam valores

[...] não monetizáveis ou, ao menos, não tão conversíveis em dinheiro. Um exemplo é encontrado nos contratos de cooperação tecnológica estabelecidos entre empresa. Contratos desta natureza

são frequentemente firmados não para reduzir custos da produção e aumentar a taxa de lucros das empresas, mas sim para aumentar-lhes o poder perante o mercado de modo a garantir-lhes uma posição de domínio sobre o mesmo (MACEDO JÚNIOR, 2007, p. 130).

Em comparação analógica, o contrato de compra e venda de gás destaca-se por sua complexidade na estrutura da precificação, além de evidente densidade quanto ao papel e às consequências mercadológicas esperadas e previstas para cada agente. A multiplicidade de atores e de papéis contratuais neste contexto demonstra a abrangência da transação, já que, além dos interesses de natureza diretamente econômica, verifica-se o interesse no mercado de gás, no desenvolvimento de estratégias mercadológicas, na interferência na formação do preço, etc.

Já no que toca ao começo, à duração e ao término dos contratos relacionais, estes se diferenciam de contratos descontínuos ou daqueles de execução instantânea, pois trazem em si mesmos a projeção dos seus efeitos para o futuro e longa duração. Ressalte-se que não quer dizer que sejam propriamente contratos cativos, como tradicionalmente se verifica com os contratos de consumo, mas sim que suas relações jurídicas não têm início e término muito evidenciados, em razão dos efeitos que produzem, além de necessitarem de revisão periódica diante da sua duração.

Outro traço de destaque dos contratos relacionais que pode ser evidenciado ou verificado nos contratos de fornecimento de gás consiste na visão e no planejamento das condutas pelas partes. Neste tipo de vínculo o planejamento tem natureza muito mais processual do que propriamente substantiva, pois como o próprio contrato de gás ilustra a relação entre as partes com longa duração exige uma previsão de outro tipo, já que o mercado pode mudar, as antecipações podem ser diferentes do que se imaginou, e até mesmo o que não foi possível imaginar, já que se estará diante de outro cenário, exigindo dos seus participantes, adaptações de outra ordem. Definitivamente, não são aquelas posições contratuais clássicas ou de vínculos descontínuos, nos quais se pretende antecipar todo o conteúdo do contrato que, de preferência, terá um caráter que pouca mobilidade.

O contrato de compra e venda de gás apresenta ainda a nuance de compartilhamento e divisão dos riscos e dos benefícios, típica reali-

dade dos contratos relacionais. A função de contrato descontínuo ou não relacional “[...] é a troca ou transferência da inteira responsabilidade de benefícios e de ônus particulares de uma parte para a outra. [...] Não existe aqui nenhuma divisão dos ônus sobre o resultado da transação. Há apenas a troca e reciprocidade mensurável pelo equivalente em dinheiro” (MACEDO JÚNIOR, 2007, p. 130). Já o contrato relacional exige das partes ajuste de condutas que convergem para finalidades que interessa a todos. Muitas vezes o prejuízo de um significa, em longo prazo, a perda do outro e vice versa. Como os benefícios estão mutuamente atrelados, já que no contrato de gás, ainda que com a cláusula *take-or-pay*, o benefício do produtor e do transportador depende da existência economicamente saudável do distribuidor. Se algum deles perde, expressivamente, em razão do vínculo obrigacional, compromete também o outro parceiro que vê a relação jurídica cada vez mais perder vantagens.

A análise da teoria relacional frente aos contratos de suprimento de gás possibilita uma reflexão mais detalhada de uma rede de conexões econômicas que se dá entre várias partes, altamente especializadas nas atividades, na realização de condutas negociais simultâneas. Conforme descrição de publicação da própria ANP¹⁰, os contratos de comercialização de gás natural

[...] são instrumentos de Compra e Venda que descrevem todas as etapas da operação comercial a ser realizada entre os contratantes. Eles definem, através de cláusulas, as garantias de cada uma das partes com relação a exequibilidade do compromisso mencionado no objeto do contrato. Para isto, são descritas características tais como as quantidades envolvidas na transação, a qualidade do produto, as condições e os locais de entrega do gás, os prazos para pagamento, as ações a serem tomadas frente a situações de inadimplência, as situações onde se possa optar pela rescisão contratual, a duração do contrato, as cláusulas de preço e reajuste de preço, entre outras.

Percebe-se a complexidade da relação contratual (cuja descrição aqui foi sintetizada e não acrescentou, por exemplo, a participação

¹⁰ Agência Nacional de Petróleo. Superintendência de comercialização e Movimentação de Gás Natural. *Indústria brasileira de gás natural: regulação atual e desafios futuros*. Rio de Janeiro, 2001.

do Transportador e/ou do Carregador), demonstrando os traços acima descritos do contrato relacional, já que o sucesso do vínculo obrigacional depende, essencialmente, de cooperação futura, seja na performance, como no planejamento, caracterizando um poder contratual dinâmico, difuso e complexo, cujas condutas são verdadeiramente interdependentes. E é neste contexto, em razão de determinados empreendimentos pré-contratuais, assim como na tentativa de se promover a alocação mais eficiente de riscos no contrato, que se formará um vínculo duradouro de alguns longos anos.

2.3 Identificação da Natureza das Cláusulas “*Take-Or-Pay*”

E neste panorama de contratos de natureza relacional é que se apresenta um aspecto que tem particular importância e deve ser investigado individualmente, que é aquele sobre a cláusula “*take-or-pay*”, já que, como se disse, ela concretiza a preocupação, em um contrato de longo prazo¹¹, com o Vendedor do gás natural, que não poderia ficar a mercê do mercado ou que, teoricamente, teria maior vulnerabilidade negocial, criando assim, para o Comprador (seja ele Transportador, Carregador ou Distribuidor) a obrigação do pagamento de um valor mínimo, mensal, ainda que sem a retirada do gás.

Por “*take-or-pay*”, entende-se a cláusula de garantia de recebimento, negociada em favor do vendedor: ou o comprador retira um percentual mínimo (ou volume mínimo) do gás cuja aquisição foi contratada, pagando o valor proporcional avençado, ou não retira, mas continua obrigado ao adimplemento desse valor. É da dinâmica do “*take-or-pay*”, que o comprador, que não retirou aquele percentual mínimo, possa compensar o valor pago (por quantida-

¹¹ “Como forma de se resguardarem dos riscos e se sentirem confortáveis para a realização de investimentos, as partes recorrem a contratos de longo prazo com cláusulas que procuram garantir o repasse dos compromissos com investimentos específicos de um elo da cadeia para outro, os quais, em última instância, são repassados para o consumidor final do produto. [...] No setor de gás natural, as cláusulas contratuais responsáveis por garantir a receita do empreendimento e repassar os custos de investimento a outros elos da cadeia são as tradicionalmente chamadas cláusulas de *take-or-pay*, nos contratos de venda de gás, e *ship-or-pay*, nos contratos de transporte de gás.” (BALERONI, 2006, p. 248)

des de gás não retiradas) com o devido nos próximos fornecimentos. (RAMOS, 2005, p. 194)

Neste sentido, a cláusula merece análise detida em relação à estrutura contratual definida, ou seja, a compra e venda, mas que sob o aspecto funcional articulou-se de maneira diversa do contrato tradicional, estabelecendo obrigações por meio da referida cláusula.

Take-or-pay clauses require purchases to pay for a contractually specified minimum quantity of output, even if delivery is not taken. [...] A common perception has been that take-or-pay provisions are an artifact of wellhead price regulation: by assuring a minimum payment [...]. (MASTEN; CROCKER, 1985, p.1.083)

Como forma de se resguardarem dos riscos e se sentirem confortáveis para a realização de investimentos, as partes recorrem a contratos de longo prazo com cláusulas que procuram garantir o repasse dos compromissos com investimentos específicos de um elo da cadeia para outro, os quais, em última instância, são repassados para o consumidor final do produto. [...] No setor de gás natural, as cláusulas contratuais responsáveis por garantir a receita do empreendimento e repassar os custos de investimento a outros elos da cadeia são as tradicionalmente chamadas cláusulas de *take-or-pay*, nos contratos de venda de gás, e *ship-or-pay*, nos contratos de transporte de gás. (BALERONI, 2006, p. 248)

Assim, tradicionalmente, a cláusula *take-or-pay* é justificada como forma de garantir o repasse dos compromissos com investimentos específicos feitos com a exploração do gás, transferindo, dentro da cadeia de participantes da relação jurídico-econômica os custos suportados, os quais são, por fim, transferidos também ao consumidor final.

No setor de gás natural, as cláusulas contratuais responsáveis por garantir a receita do empreendimento e repassar os custos de investimento a outros elos da cadeia são as tradicionalmente chamadas de cláusulas de *take-or-pay*, nos contratos de venda de gás e *ship-or-pay*, nos contratos de transporte de gás. (BALERONI, 2006, p. 252)

A cláusula *take-or-pay* tem sua origem na pretensão de se distribuir custos, mas não significa que tenha natureza de cláusula penal

a qualquer das partes que pode suportá-la (o *Shipper* ou o Distribuidor), nem também pode ser tida como objeto de criação de vantagens desproporcionais ao Transportador ou ao Produtor, daí sua natureza revisional inerente.

O objetivo jurídico-econômico da cláusula é garantir uma receita mínima de compartilhamento de custos, em razão do investimento feito com a exploração do gás e com a infraestrutura para transportá-lo.

Segundo, e mais relevante, objetivo econômico almejado pelas cláusulas de *ship-or-pay* e *take-or-pay*, buscado não exclusivamente através destas cláusulas mas apenas em conjunto com a celebração de contratos de longo prazo, é impedir a sua sujeição a comportamento oportunistas. (BALERONI, 2006, p. 252)

Assim, convém destacar que as referidas cláusulas, habituais em contratos desta natureza, existem, em verdade, muito mais para determinar alguns parâmetros do contrato de relacionabilidade evidenciada, do que propriamente para afastar riscos, já que todo vínculo obrigacional carrega consigo uma carga inerente de risco, ainda mais quando ele se projeta por tão longo espaço no futuro. *Stimper*¹², analisando um caso decidido pela Justiça Norte-Americana sobre contratos de fornecimento de gás com cláusulas *take-or-pay* afirma que, em geral, em acordos como estes, as partes estão conscientes da natureza indeterminada ou, por vezes, imprevisível do mercado de gás.

Neste sentido, então, as cláusulas *take-or-pay*, tradicionalmente usadas em contratos de mercados de gás iniciantes ou em ascensão¹³, devem obedecer a boa-fé contratual (na legislação pátria, prevista nos

¹² Neste sentido, veja-se o parecer: STIMPER, Marc Ryan. *Lenape Resources Corporation v. Tennessee Gas Pipeline Company: Natural Gas Take-or-Pay Contracts Under the Uniform Commercial Code*. *Energy Law Journal*, v. 18, p. 421.

¹³ Sem embargo, num mercado de gás natural jovem como o brasileiro, somos da crença, racional, de que a cláusula “take-or-pay” represente o elo forte da corrente contratual que liga reservatórios de gás, plantas de processamento dos produtores, malha de gasodutos, rede de distribuição local e consumidores finais, concatenando interesses multilaterais e plurais, comerciais e financeiros. (RAMOS, 2005, p. 206).

artigos 113¹⁴ e 422¹⁵ do Código Civil) além de promover a adequada noção de proporção no montante fornecido de gás.

Na visão de Ramos¹⁶, as referidas cláusulas devem promover quatro objetivos básicos “(i) a alocação dos riscos mercadológicos de uma demanda flutuante na pessoa do comprador; (ii) o asseguramento do mercado para o gás produzido; (iii) o encorajamento dos investimentos na exploração e produção de gás natural; (iv) a estabilidade na relação contratual [...]” entre comprador e vendedor.

Assim, o que se sugere é que os contratos que contenham a cláusula *take-or-pay* devem se preocupar com a longa duração e com os riscos deste vínculo, criando alternativas de adaptação para as alterações do mercado de gás.

3. REGIME LEGAL APLICÁVEL: PRINCÍPIOS E REGRAS CONTRATUAIS DE DIREITO PRIVADO

Ultrapassadas as considerações sobre o regime jurídico do contrato de fornecimento de gás e sobre a estrutura e a funcionalidade da cláusula *take-or-pay*, parece possível sugerir a hipótese de revisão da relação obrigacional de longa duração, em contextos específicos. Os pressupostos ou recursos normativos que ancorariam a hipótese parecem residir nas principais diretrizes interpretativas do contrato no âmbito do Direito Privado. Isto porque, no fornecimento de gás, a livre iniciativa de contratar (artigo 170¹⁷ da Constituição da República), que geraria os efeitos denominados *pacta sunt servanda*, sofre resistência dos princípios positivados da boa-fé- objetiva (artigos 113

¹⁴ “Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.”

¹⁵ “Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.”

¹⁶ RAMOS, Fernando Augusto Werneck. Da cláusula “take-or-pay” nos contratos de compra e venda de gás natural. In: *Estudos e pareceres: direito de petróleo e gás*.

¹⁷ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

e 422 do Código Civil), que exige do contratante, além da ausência da intenção de causar prejuízos, a prova objetiva da cooperação para o melhor desenvolvimento do contrato, assim como encontra resistência no princípio da função social, estabelecido pelo artigo 421¹⁸ do Código Civil, princípio que impõe a exigência de contratos benéficos ao mercado, em termos econômicos, ou seja, contratos que não prejudiquem aqueles sujeitos alheios a realidade do contrato.

A hipótese do regime legal aplicável ao contrato de fornecimento de gás com cláusula *take-or-pay* e com possibilidade de revisão justifica-se na medida em que, subjacente ao conceito técnico de contrato, evidencia-se a presença de uma operação econômica em que se dá a articulação de interesses entre as partes. O que se troca por meio da transação de gás natural apresenta sempre natureza patrimonialmente apreciável e por meio da Análise Econômica do Direito considera-se que as partes do contrato devem agir com a racionalidade suficiente para a promoção da melhor realidade de troca de vantagens e riquezas, delineando atuações consistentes como recurso para a maximização de seus interesses¹⁹ comuns. A operação econômica, no presente caso, do fornecimento de gás natural, recebida no plano da existência do mundo jurídico deve fazer circular escolhas racionais, revelando a melhor disposição negocial de cada parte, as quais apresentam interesses convergentes e ajustáveis, especialmente em se tratando de contratos relacionais, como o que se analisa. No processo de negociação os participantes devem considerar e antecipar os custos de transação possíveis, podendo, em determinados contextos, se articular para a revisão do que for necessário para manter a base do contrato de fornecimento de gás, conforme a realidade mercadológica e interesse originário das partes.

¹⁸ “Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.”

¹⁹ “Como o comportamento racional é caracterizado na teoria econômica tradicional? É justo dizer que existem dois métodos predominantes de definir racionalidade de comportamento na corrente dominante da teoria econômica. Um deles consiste em conceber a racionalidade como uma consistência interna de escolha; o outro, em identificar racionalidade com maximização do auto-interesse”. (SEN, 1999, p. 28)

Todo contrato, e o de fornecimento de gás não é diferente, pressupõe uma contabilidade de custos, de maneira a gerar uma escolha consistentemente articulada. Fernando Araújo destaca que na disciplina dos contratos os custos de transação estariam representados pelos “[...] custos de redacção do clausulado (custo de complexidade), custos de disciplina contratual; contingências imprevistas; externalização sobre terceiros; assimetrias e insuficiências advindas da ignorância racional; diferenças de poder negocial e de mercado”. (ARAÚJO, 2007, p. 198-199).

Considera-se que o processo negocial do contrato de fornecimento de gás deverá assim articular fatores de heteronomia (especialmente aquelas alterações e intempéries de natureza mercadológica onde se ancoram os riscos) e de autonomia (pretensões individuais de aumento de riquezas) com a exploração, transporte, carregamento e distribuição do gás. O contrato deve organizar tecnicamente, ou legitimar a operação econômica que é constituída por um sistema de trocas em que cada parte é influenciada por variáveis múltiplas (aqui denominadas custos de transação) para que se produza a escolha possível, pressupostamente consistente.

Assim, para que se faça uma análise eficiente do contrato de fornecimento de gás, deve-se investigar sua causa ou as razões determinantes de cada parte, superando a noção estrutural da relação obrigacional, devendo ser primordialmente considerado o seu viés funcional. A concepção funcional de um contrato preocupa-se com aqueles que emitiram o consentimento sobre o conteúdo das obrigações pactuadas, mas igualmente com as funções decorrentes deste vínculo jurídico. Neste sentido, pode-se dizer que o contrato apresentaria funções/razões como a social, econômica, pedagógica e política. Considerar a funcionalidade do contrato é também projetá-lo para além das marcações jurídicas entre as partes diretamente vinculadas sugerindo, por exemplo, que os terceiros (aqui no caso os consumidores do gás natural contratado entre partes), tradicionalmente estranhos à relação jurídica, podem ser por ela prejudicados merecendo a tutela do ordenamento.

A existência da organização do mercado é decisiva para o desenvolvimento das atividades econômicas e para a estruturação destas.

O mercado como ilustração das operações econômicas contratuais deve ser regulado pelo Direito. A noção de mercado, como pode ser percebida, também pressupõe a autonomia e a liberdade contratual, exercida ou moldada por parâmetros como a boa-fé (artigos 113 e 422 do Código Civil) e a função social (artigo 421 do Código Civil). “*A teia de normas sociais que se cria em mercados precisa ser estudada no sentido de se aperfeiçoá-las para que não se tolham as liberdades individuais na decisão. Por isso é que as instituições devem visar à diminuição de riscos de abuso de poder, seja de governo, seja de particulares*”. (SZTAJN, 2004, p. 41).

Assim, considerando as bases da boa-fé e da função socioeconômica do contrato pode-se afirmar que

[...] os níveis de ‘*take-or-pay*’ poderão oscilar, ser revistos, se e quando tomados como fatores da equação econômico-financeira do contrato de fornecimento ou suprimento de gás natural; não do complexo contratual ao qual se acoplem para assegurar o “cashflow” projetado a vista do financiamento subjacente. (RAMOS, 2005, p. 199).

Todos estes aspectos sugerem que apesar da regular formação do contrato de fornecimento de gás, sua execução de longa duração, não pode afrontar as diretrizes básicas de condução das relações obrigacionais. A ofensa ou o desvio da funcionalidade dos preceitos contratuais autorizaria hipóteses de reformulação do pacto para atender, principalmente, as diretrizes de mercado que se esperavam da troca, seja para as partes, seja para os consumidores, diretamente afetados por elas.

4. O CONTRATO RELACIONAL DE FORNECIMENTO DE GÁS E A POSSIBILIDADE DA REVISÃO DA CLÁUSULA “TAKE-OR-PAY” – FUNDAMENTO NAS TEORIAS DE IMPREVISÃO

Considerando que os contratos de fornecimentos de gás que são praticados no mercado nacional apresentam a tendência a se estruturar em relações jurídicas de longo prazo, sugeriu-se, com apoio da teoria do contrato relacional, que a possibilidade de revisão da base do negócio jurídico, neste caso da própria cláusula “*take-or-pay*”,

deve ser uma hipótese. Neste sentido, a existência de uma relação econômica que projeta a maior parte de seus efeitos e alocação de riscos para o futuro deve considerar a possibilidade de alteração em situações de evidente mudança da causa negocial. Investigar-se assim, a possibilidade de revisão de qualquer contrato, e, neste sentido, os relacionais parecem não diferir, significa adentrar ao cenário das teorias de imprevisão nos negócios, em especial, a chamada teoria da onerosidade excessiva.

A Teoria da Imprevisão, da qual decorreram algumas maneiras de se permitir a revisão do conteúdo do contrato, tais como a cláusula “*Rebus sic stantibus*”, a Revisão/Resolução por Onerosidade Excessiva e a Teoria da Impossibilidade Econômica, permite, em alguns contextos contratuais, uma revisão da base do negócio jurídico de forma a readaptá-lo ao mercado, considerando que a antecipação de suas premissas econômicas originárias ou a alocação de seus riscos deparou-se com a imprevisibilidade de fatos, que alteraram substancialmente o que se pretendia com o contrato.

O que se apresenta em comum a todas estas teorias poderia ser resumido nas seguintes bases: (i) o contrato deve ser de execução futura e até de longa duração; (ii) devem ocorrer alterações das condições existentes no momento em que o contrato foi realizado; (iii) as alterações devem poder ser caracterizadas como imprevisível, o que pode ser mais ou menos radical. O que se sugere como imprevisibilidade de determinados riscos do negócio pode ser, tecnicamente, classificada como de natureza relativa ou absoluta, quando se projeta apenas para as circunstâncias do caso específico que vincula as partes ou quando ocorrer alteração das condições, mudança esta impossível de ser prevista por qualquer pessoa. (iv) a adversidade deve acarretar onerosidade excessiva para uma das partes; (v) o contrato deve ser pré-estimado, ou seja, as prestações das partes podiam ser conhecidas no momento da contratação, diferenciando-se do contrato aleatório;

Já a teoria da resolução ou revisão por onerosidade excessiva foi adotada pelo Código Civil, em seus artigos 478 e seguintes²⁰, com

²⁰ “Art. 478. Nos contratos de execução continuada ou diferida, se a prestação de uma das partes se tornar excessivamente onerosa, com extrema vantagem para

algumas exigências legais que autorizassem, nos contratos de longa duração, a possibilidade de se alterarem as regras contratuais inicialmente estipuladas, em prol da boa condução do negócio jurídico.

Nos contratos de larga duração, o objeto é uma envoltura, um cálculo probabilístico, um sistema de relações que se modifica constantemente em seu interior com finalidades adaptativas. Esta qualidade deve ser preservada já que do contrário toda fixação produziria a inadaptabilidade do contrato. É importante advertir que a relação mencionada não é estática, senão dinâmica: é tipicamente relacional. (AGUIAR JÚNIOR, 2001, p. 897)

Neste mesmo sentido, Francesco Macario, citado por Ruy Rosado de Aguiar Júnior (AGUIAR JÚNIOR, 2001, p. 895), adverte sobre a estrutura contemporânea dos contratos relacionais que trazem em si a complexidade que obriga a permanente readequação da realidade negocial, sob pena de inviabilidade de qualquer operação econômica contratual. Macario sustenta que o modelo do contrato relacional é o que melhor se adaptaria à nova sistemática dos contratos em empresas e entre empresas, nos quais a gestão do risco da superveniência é um problema. O autor mostra que essa nova realidade exige a consideração dos remédios de manutenção, ao mesmo tempo em que nos obriga a lidar com cláusulas que, pela concepção tradicional, seriam inválidas, tais como as que ficam intencionalmente em branco, para futura renegociação. As teorias da imprevisão, em especial da resolução por onerosidade excessiva, surgem assim como remédios que, apesar de idealizados em atenção à concepção clássica de contratos, encontram-se inteiramente atualizados com a sistemática contemporânea dos contratos relacionais de longa duração, cuja própria natureza jurídica impõe a revisão diante da alteração radical das condições iniciais dos negócios.

a outra, em virtude de acontecimentos extraordinários e imprevisíveis, poderá o devedor pedir a resolução do contrato. Os efeitos da sentença que a decretar retroagirão à data da citação.”

“Art. 479. A resolução poderá ser evitada, oferecendo-se o réu a modificar equitativamente as condições do contrato.”

“Art. 480. Se no contrato as obrigações couberem a apenas uma das partes, poderá ela pleitear que a sua prestação seja reduzida, ou alterado o modo de executá-la, a fim de evitar a onerosidade excessiva.”

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Num mercado de gás em ascensão como o do Brasil, os contratos de fornecimento de gás com cláusula “*take-or-pay*”, com tendência a previsão de uma vigência de longa duração, devem trazer em si uma alocação de riscos com a eficiência desejada pelas partes, sem perder de vista o fluxo mercadológico específico. Porém, sugerir eventuais possibilidades de revisão, considerando a natureza relacional do contrato, parece não afrontar a clássica teoria dos contratos, mas que se sujeitaria aos requisitos das teorias de imprevisão para justificar a alteração das bases originárias fundadas na livre iniciativa. A interdependência dos agentes econômicos que interferem na complexa relação de fornecimento e transporte de gás natural demonstra a relacionalidade dos contratos que os unem e a necessidade de um efetivo compartilhamento de riscos e benefícios, sob pena do comprometimento de toda a estrutura negocial. Por fazer previsão de uma obrigação contratual que se dará ainda que a outra parte não utilize verdadeiramente o bem adquirido, criando assim um ônus constante ao distribuidor de gás, a cláusula “*take-or-pay*” e o próprio contrato devem ser considerados com a reserva necessária. Ainda que a cláusula represente o elo forte que possibilita a articulação econômica dos produtores, carregadores, transportadores, distribuidores e consumidores, a longa duração do contrato e as mudanças de mercado devem ser incluídas como elementos naturais do contrato que em si carrega muito menos do que cláusulas, mas um efetivo conjunto de diretrizes básicas que podem ser revisitadas conforme ao cenário negocial revele traços de pouca eficiência para as partes.

O presente artigo não pretendeu esgotar as discussões a respeito do regime jurídico aplicável aos contratos de fornecimento de gás com cláusula *take-or-pay*, e sim apenas contribuir para as discussões atualmente existentes neste jovem mercado de gás. Como se nota, o tema é controverso e sugere necessário aprofundamento das análises, considerando situações concretas como elemento poderador ou densificador de modo a confirmar (ou não) a hipótese analisada.

A Evolução da Doutrina da Interpretação Econômica do Direito Tributário

Luciana Goulart Ferreira¹

I. CONTEXTO HISTÓRICO DO SURGIMENTO DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA

Durante muitos séculos, o tributo significou uma agressão à liberdade e ao patrimônio do contribuinte e uma degradação da cidadania. Conforme Marciano Seabra de Godoi (2005, p. 112), até o estabelecimento do Estado Fiscal, no fim do século XVIII, o tributo era considerado excepcional em dois sentidos: no sentido de que não era a forma comum e ordinária de ingresso e financiamento público, e no sentido de que era percebido como uma exceção à regra de que a norma jurídica se inspira em princípios gerais tidos como justos na consciência coletiva de um povo, e não em puras razões de conveniência dos governantes (VANONI, 1932, p. 29-30).

No século XIX, já em pleno Estado Fiscal, ainda prevalecia a opinião doutrinária e jurisprudencial de que, dado o caráter odioso do tributo, as normas de incidência tributária deveriam ser interpretadas de maneira literal (restritiva) e, na dúvida, sempre a favor do contribuinte (*in dubio contra fisco*). O caráter odioso do tributo justificava, por exemplo, o famoso adágio de Modestino: “Entendo que não cometeria qualquer falta quem, em questões duvidosas, respondesse categoricamente contra o fisco” (FALCÃO, 1987, p. 25).

¹ Sócia do escritório RV&LC Advogados. Mestre em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas) e especialista em Regulação do Setor Elétrico pela Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro (FGV-RJ). Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas).

A partir do século XX (passagem do Estado Liberal para o Estado Social), quando o tributo passou a ser visto como a forma mais democrática e igualitária para se financiarem as atividades e os gastos públicos capazes de tornar efetivos os direitos individuais e sócio-econômicos dos cidadãos (NABAIS, 2005, p. 9-39), o Direito Tributário perdeu a pecha de excepcional e passou a ser considerado um direito comum, que não demanda métodos especiais de interpretação².

Ezio Vanoni (1932, p. 140), integrante do movimento renovador do Direito Tributário iniciado na Itália na década de 30 do século passado visando a combater o axioma da interpretação literal e o formalismo da Jurisprudência dos Conceitos, alertava que jamais poderia ser odioso aquilo que se revela necessário à própria existência da comunidade jurídica. Vanoni (1932, p. 48) cita uma antiga sentença da Corte de Cassação de Torino, que, segundo ele, não teve seu espírito devidamente acatado pela jurisprudência. Conforme essa sentença, os tributos livremente votados e conformes à necessidade do Estado representam a ordem, a liberdade, a justiça, a segurança, a beneficência, o exército, a marinha, a independência e a honra da pátria. Falar em odiosidade do tributo em si significa desconhecer o vínculo indissolúvel entre a existência do Estado e a tributação.

Foi no contexto de combate à teoria da interpretação formalista do Direito Tributário³, e sob forte influência da Jurisprudência dos Interesses, que se desenvolveu a presunção absoluta de que o legisla-

² Na Europa, o Direito Tributário, separado do Direito Administrativo, do Direito Financeiro e da Ciência das Finanças, começou a ser estudado e sistematizado pela doutrina somente nas primeiras décadas do século XX, principalmente na Alemanha e na Itália.

³ Vanoni (1932, p. 183) alerta que a função do intérprete, na Jurisprudência dos Conceitos, foi assemelhada por alguns à do matemático que resolve um problema da sua ciência. Os dispositivos da lei seriam como teoremas, cujas relações recíprocas devem ser demonstradas e de que importa saber retirar, por vias estritamente lógicas, as competentes deduções. Os limites da atividade interpretativa, portanto, seriam fixadas pelo espírito que informou a lei no momento do seu nascimento, e a atividade do intérprete deve orientar-se no sentido da reconstrução daquele espírito.

dor tributário nunca define o fato gerador dos tributos em função de determinada forma jurídica.

Essa ideia foi desenvolvida na Itália pela Escola da Interpretação Funcional do Direito Tributário, capitaneada por Benvenuto Griziotti e Dino Jarach (1996). Conforme José Osvaldo Casás (2004, p. 42), o método funcional visa a desvendar a vontade do legislador mediante a descoberta do porquê da norma e da causa da imposição tributária, investigando os elementos constitutivos de cada ingresso a partir de uma visão integral do fenômeno financeiro, por entender que sua compreensão somente será plenamente alcançada mediante uma síntese dialética dos elementos políticos, econômicos, jurídicos e técnicos.

2. O DESENVOLVIMENTO DA “INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA” NO DIREITO ALEMÃO

2.1 O Código Tributário de 1919

Na Alemanha, a presunção de que o legislador tributário sempre define o fato gerador dos tributos com base na substância econômica subjacente aos negócios jurídicos praticados pelos contribuintes surgiu atrelada à Escola da Interpretação Econômica do Direito Tributário⁴, capitaneada por Enno Becker, que foi juiz do Superior Tribunal Administrativo de Oldenburg no período de 1906 a 1918.

⁴ A teoria da interpretação econômica do Direito Tributário não se confunde com o movimento da análise econômica do direito, desenvolvida na Universidade de Chicago a partir de 1940. Conforme Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira (2009, p. 8), a análise econômica do direito é mais um movimento do que uma escola única e trata da aplicação de conceitos e métodos não jurídicos no sentido de entender a função do direito e das instituições jurídicas. Ou seja, o movimento da análise econômica do direito consiste na utilização da teoria econômica e métodos econométricos para o exame do direito e das instituições jurídicas (p. 14). As principais características desse movimento são (i) rejeição da autonomia do direito perante a realidade social e econômica; (ii) utilização de métodos de outras áreas do conhecimento, tais como economia e filosofia; (iii) crítica à interpretação jurídica como interpretação conforme precedentes ou o direito, sem referência ao contexto econômico e social (p. 13). Outra vertente da análise econômica pretende não apenas descrever o direito com conceitos econômicos, mas também encontrar elementos econômicos que participam da regra

Em 1919, quando Becker elaborou o anteprojeto do Código Tributário, a Alemanha vivia uma situação econômica que exigia o combate à evasão das receitas públicas. Para Becker, era imperioso dotar a Alemanha de instrumentos legais adequados para coibir a prática dos contribuintes de arranjar seus negócios de forma a evitar a ocorrência do fato gerador. Os contribuintes mais abastados escapavam da pressão fiscal explorando as lacunas da legislação tributária e as decisões dos litígios eram-lhes sempre favoráveis. Os tribunais, apegados à teoria da interpretação formalista do Direito Tributário, interpretavam as leis fiscais e os negócios jurídicos segundo as normas de hermenêutica próprias do Direito Privado. Entendiam que o combate à evasão não era assunto do Judiciário, e sim tarefa do legislador.

Para mudar a orientação dos tribunais, julgou-se que era necessário que o legislador autorizasse de modo expresso que a lei fosse interpretada segundo o seu objetivo, e não segundo o que vem expresso no seu texto. Era necessária a edição de uma norma que autorizasse a interpretação teleológica da lei tributária, de forma a superar a teoria da interpretação formalista do Direito Tributário e a Jurisprudência dos Conceitos.

Naquele contexto, também era necessária a edição de uma norma que concretizasse o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 134 da Constituição de Weimar, que determinava que “todos os cidadãos, sem distinção, na proporção de seus haveres, contribuirão para todos os encargos públicos, conforme dispuserem as leis”.

Conforme Machado (1984, p. 9), Becker apoiou-se na doutrina de Ihering, para quem o fim é o criador de todo Direito, para refletir no Código Tributário de 1919 o conteúdo da Jurisprudência dos Interesses⁵. Em seus comentários ao Código Tributário, na última edição de

de formação da teoria jurídica. Desse modo, os fundamentos da eficácia jurídica e mesmo da validade do sistema jurídico deveriam ser analisados tomando em consideração valores econômicos, tais como eficiência, custos de transação, etc. (p. 15). Richard Posner é considerado um dos estudiosos da análise econômica do direito mais produtivos e influentes no direito contemporâneo (p. 47).

⁵ Conforme Andrade (2006, p. 48), o impulso inicial da Jurisprudência dos Interesses se deve a uma segunda etapa da obra de Rudolf von Ihering (1818-1892). O jurista alemão, após se destacar no desenvolvimento da Jurisprudência dos

1930, Becker [193?] afirmou, conforme Machado (1984, p. 9), que a previsão legal da interpretação teleológica era uma vitória de Ihering contra seus opositores.

A teoria da interpretação econômica do Direito Tributário foi refletida no anteprojeto de Becker por meio de dois preceitos que revolucionaram o Direito Tributário:

§4. Na interpretação das leis tributárias devem ser considerados a sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias.

§5. A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil.

Haverá abuso:

1. quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicos, as partes contratantes escolhem formas ou negócios inusitados para eludir o imposto; e

2. quando, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se fosse escolhida a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicos.

Justamente por representarem uma reviravolta quanto à tradição formalista e conceitualista da jurisprudência e da doutrina alemãs da época, os parágrafos 4º e 5º não foram facilmente aprovados no Parlamento. Alguns membros da Comissão Parlamentar temiam que esses dispositivos implicassem a adoção dos princípios da Escola da Livre Investigação do Direito. Foi preciso, como relata Vanoni (1932, p. 202), que Becker declarasse expressamente que o objetivo dos referidos dispositivos não era nem colocar o juiz acima da lei, nem acolher o princípio do Código Civil suíço que autorizava o juiz a substituir-se ao legislador em face das lacunas da lei:

A norma proposta visa tão somente impor ao juiz, com a máxima evidência, o dever de desenvolver completamente o pensamento jurídico contido no Direito Tributário, e, assim fazendo, levar em

Conceitos, abandona-a paulatinamente, em prol de uma jurisprudência que pode ser classificada como pragmática e teleológica.

conta os fins das leis tributárias e o seu alcance econômico, assim como as formas de que se revistam, no momento, as situações da vida prática. Desse modo se poderá conseguir aquilo que desejava um dos nossos grandes juristas (Bolze), isto é, que a sentença seja justa e sensata. (BECKER, 1924, *apud* VANONI, 1932, p. 202).

O intento de Becker era assegurar a autonomia do Direito Tributário em relação ao Direito Privado, outorgando ao aplicador da lei a liberdade de interpretá-la, juntamente com os negócios envolvidos, não em função dos aspectos formais destes, mas tendo em vista unicamente o seu resultado econômico.

Para alcançar esse objetivo, o intérprete não havia de circunscrever o seu trabalho à busca do significado econômico da lei, mas estendê-lo também na pesquisa do sentido econômico dos fatos ou negócios jurídicos, sem os considerar como categorias do Direito, mas como operações do mundo da economia. O resultado final do negócio é que daria ao intérprete a chave para decidir, no caso concreto, se era devido, ou não, o tributo.

Ainda que não houvesse recebido a adesão de toda a doutrina⁶, a interpretação econômica firmou-se no Direito Tributário na década de 20 por força da autoridade de Becker como juiz da Corte Suprema Financeira do Reich, onde aplicou largamente a sua teoria.

Segundo o alemão Albert Hensel (2005, p. 52), nenhuma disposição do Código Tributário foi tão invocada pela Corte Suprema Financeira do Reich como o §4º. De fato, não obstante as declarações de Becker perante o Parlamento, antes referidas, foi adotada pela jurisprudência, particularmente pela 4ª Seção da Corte Suprema Financeira do Reich, presidida pelo próprio Becker, uma corrente que, na aplicação da norma aos casos concretos, concedeu máxima liberdade ao julgador.

Assim, o que se temia de arbitrário e nefasto à segurança jurídica realmente aconteceu. A Corte Suprema Financeira do Reich modifi-

⁶ Conforme Machado (1984, p. 12), Kurt Ball pretendia construir a teoria de um sistema autônomo do Direito Tributário, tentando demonstrar que este, em razão do fortalecimento do Estado depois da Primeira Guerra Mundial, então muito necessitado de recursos, se impôs como ramo jurídico independente.

cou a redação de textos legais (restringindo-os, ampliando-os ou subvertendo-lhes o sentido), completou preceitos legais que considerou omissos, interpretou textos sem considerar a vontade evidente da lei e proferiu decisões que criavam obrigações ou isenções tributárias por meio da ampliação analógica do pressuposto de fato.

Um dos casos concretos citados por Vanoni (1932, p. 203) para demonstrar o que foi na prática a aplicação da interpretação econômica no primeiro decênio de vigência do Código Tributário alemão consiste na discussão, durante o período de inflação, quanto à maneira de se avaliar o objeto tributável para os efeitos do imposto sobre as transmissões imobiliárias, o qual, de acordo com a lei, deveria se basear no valor atualizado do imóvel transmitido. A Corte Suprema Financeira do Reich, em face da situação caótica provocada pela inflação, não se limitou a indagar em cada caso como se poderia determinar, para os efeitos do imposto, o valor a ser atribuído ao imóvel transmitido, mas ditou autênticas regras para a avaliação dos bens imóveis em abstrato, levando em conta os índices oficiais do custo de vida e o valor dos imóveis antes da guerra, como sendo a época mais próxima da qual se verificara uma relativa estabilidade.

Vanoni (1932, p. 205) também cita o exemplo do imposto de vendas incidente sobre a venda de pescado apanhado por pescadores alemães em águas extraterritoriais e importado para o território nacional. A legislação então vigente isentava do imposto as aquisições de mercadorias no estrangeiro e a primeira venda, no país, de mercadorias produzidas no estrangeiro, quando a venda não fosse feita no comércio a varejo. Passou-se a questionar se as vendas de pescado apanhado em águas extraterritoriais, ou seja, no estrangeiro, e vendido na Alemanha a atacadistas ou a empresas que o submetessem a industrialização, estavam ou não sujeitas ao imposto de vendas. A lei parecia indicar que não, mas a jurisprudência entendeu que sim, pelo menos quanto ao pescado capturado por pescadores alemães em águas extraterritoriais. Entendeu o Tribunal que como a venda do pescado apanhado em águas territoriais estava sujeita ao imposto, declarar isentas as vendas de pescado apanhado em águas extraterritoriais significava agravar a situação dos pequenos pescadores, que são os que não se afastam da costa, em confronto com as grandes empresas de pesca,

que, por disporem de melhor equipamento técnico, podem operar fora da costa. Com base em tal raciocínio, o Tribunal foi levado, contra o teor literal inequívoco da lei, a decidir pela incidência do imposto sobre as vendas de pescado apanhado por pescadores alemães em águas extraterritoriais, aduzindo ainda a dificuldade, senão a impossibilidade, de se controlar se a pesca fora ou não realizada dentro dos limites territoriais.

Essa decisão provocou bastante perplexidade, chegando-se a questionar se de fato correspondia à situação dos fatos da vida a que o Tribunal afirmava submeter-se ao se afastar da letra da lei. Enquanto a venda de peixe apanhado por empresas nacionais em águas extraterritoriais era tributada, a venda de peixe capturado em águas extraterritoriais por pescadores estrangeiros era isenta do imposto, porque neste caso ocorria a hipótese típica da mercadoria produzida no estrangeiro e importada para a Alemanha, que não estava sujeita ao imposto de vendas. Chegou-se dessa forma a uma violação do princípio da igualdade tributária, ainda mais prejudicial do que aquela que inspirara o raciocínio do Tribunal, porquanto, traduzindo-se em um benefício a favor de empresas estrangeiras, representava em última análise um prejuízo para a economia nacional.

Por força da reação política e doutrinária provocada pela jurisprudência, foi editada nova lei visando a evitar a agressão ao princípio da igualdade em prejuízo dos pescadores em águas territoriais, que tanto impressionara o Tribunal. A nova redação da lei colocou em idêntica situação os pescadores alemães que operavam em águas territoriais e aqueles que operavam fora destas, declarando uns e outros isentos do imposto.

Esses dois exemplos de Vanoni (1932, p. 202) pertencem a categorias distintas de julgados, nos quais o afastamento da letra da lei é justificado por motivos de índole diferente. Em uma primeira série de casos, foram as necessidades oriundas das convulsões econômicas do pós-guerra que levaram o juiz a substituir o legislador, materialmente impossibilitado de enfrentar a rápida evolução das relações econômicas e as suas manifestações através de modalidades sempre novas e imprevisas. Em tais casos, o afastamento da letra da lei poderia justificar-se, historicamente, pelo caráter extraordinário das contingên-

cias. A atitude da doutrina em face de semelhante jurisprudência foi substancialmente definida por Hensel (1925, *apud* VANONI, 1932, p. 205), que, embora formulando do ponto de vista teórico as maiores reservas, concordou em lhe reconhecer uma necessidade prática.

O segundo exemplo de Vanoni (1932, p. 202) pertence aos casos da segunda categoria de julgados, a respeito dos quais se procurou justificar o afastamento da letra da lei na necessidade, em período ainda incipiente e incerto do Direito Tributário, de se atribuir ao juiz uma função antecipatória da atividade legislativa. Semelhante justificativa foi proposta por Becker, que embora tivesse mais de uma vez se declarado contrário à aceitação dos postulados da Escola da Livre Investigação do Direito, não hesitou em declarar:

ameaça-nos o perigo de que, num período no qual o Direito Tributário se encontre em suas primícias, num período em que tudo está em movimento, em que concepções profundamente enraizadas caem por terra, e outras novas se impõem pela força... uma profunda delimitação de conceitos, de modo algum claramente definidos, seja por demais prematura, e venha a produzir a paralisia do Direito Tributário. Por isso considero natural e justo que as leis tributárias, quando não se trate de definir o alcance das palavras usadas, limitem-se ao indispensável: tudo quanto há além disso é perigoso. Onde tais leis procurem fixar conceitos, dever-se-ão limitar, via de regra, às linhas gerais, aos princípios orientadores, aos pontos de referência. [...] compete à Corte Suprema Financeira completar as linhas mestras com base nos casos práticos – únicos capazes de indicar o caminho a seguir – e dar à prática administrativa uma diretriz segura. Compete à lei tornar possível, com largueza de vistas, este exame pela Corte Suprema... Por sua vez, compete ao Ministro das Finanças, com o concurso, nos casos previstos, do Reichsrat, e é matéria da competência da Corte Suprema Financeira completar o direito contido na lei, mal formulado em razão da urgência da necessidade, e às vezes deixado expressamente incompleto. Neste trabalho comum o posto predominante compete à Corte Suprema. Cabe-lhe caldear e temperar o Direito Tributário ao fogo da prática na aplicação de cada dispositivo de lei, cabe-lhe desenvolver completamente o pensamento oculto na lei, *juris civilis ad juvandi gratia*, cabe-lhe preencher as lacunas da lei, *juris civilis supplendi gratia*, cabe-lhe ainda, se bem que *cum granum salis*, dentro de prudentes limites,

corrigir-lhes os erros, juris civilis corrigendi gratia (BECKER, 1924, *apud* VANONI, 1932, p. 206) – grifamos.

Vanoni (1932, p. 207) concorda com Becker quanto ao perigo das minudentes definições legislativas, perigo mais grave enquanto o Direito Tributário, como ramo autônomo, ainda estava em processo de formação e de sistematização. Mas Vanoni (1932) não concorda em situar a função do juiz no mesmo plano do Ministro das Finanças, ao qual era conferido o poder de emitir verdadeiras normas jurídicas complementares da lei. Para Vanoni (1932, p. 207), Becker reconhece implicitamente ao juiz a faculdade de se substituir ao legislador, o que, para Vanoni (1932), é inadmissível.

As concepções de Becker, conforme Vanoni (1932, p. 208), permaneceram isoladas na doutrina alemã. Mesmo a jurisprudência, superada a fase da desordem monetária, abandonou muitas das posições de vanguarda que haviam dado lugar a críticas e reservas. A doutrina alemã dominante vê no referido §4º um dispositivo que contribuiu para a evolução do Direito Tributário, mas exclui totalmente a admissibilidade de uma interpretação que chegue a substituir o legislador pelo aplicador, na formulação da norma jurídica.

Conforme Godoi (2005, p. 101), a não ser na Alemanha das primeiras décadas depois do Código Tributário de 1919, em nenhuma outra parte se implantou e se aplicou, pelo menos em seu teor puro e original, o critério da interpretação econômica segundo o qual, na formulação de Jarach (1996, p. 145), o legislador concede ao intérprete o poder geral de investigar a relação econômica que constitui o pressuposto da obrigação tributária com independência das formas jurídicas mencionadas pela lei⁷.

⁷ O país cujo direito positivo mais se aproximou dos pressupostos teóricos da interpretação econômica, segundo Godoi (2005, p. 101), é a Argentina, cuja legislação nacional adotou em 1946 duas regras fundamentais a respeito da interpretação da lei tributária e da qualificação dos fatos e atos dos contribuintes, quais sejam, os artigos 1º e 2º da Lei 11.683:

“Art. 1. Na interpretação das disposições desta lei ou das leis tributárias sujeitas ao seu regime, se atenderá ao fim das mesmas e ao seu significado econômico. Somente quando não seja possível pela literalidade ou pelo seu espírito identificar o sentido e o alcance das normas, conceitos e expressões das disposições

O Código Tributário alemão de 1919 sofreu uma reforma em 1931, quando o §4º passou a ser o §9º, e o §5º passou a ser o §10. Não houve alteração de conteúdo dessas normas.

2.2 A Aplicação Pura da Interpretação Econômica

Em 1934, as regras desses dois parágrafos foram modificadas. A chamada Lei de Adaptação Tributária⁸ reproduziu em seu §1º o conteúdo do §4º do Código de 1919, mas acrescentou que, na interpretação da lei se havia de considerar “a visão do nacional-socialismo e a opinião do povo”, cláusulas obscuras que foram abandonadas depois da derrocada do nazismo.

O §10 também foi revogado, passando a vigorar o §6º da Lei de Adaptação Tributária, que, em vez de reproduzir o conteúdo do Código de 1919, modificado em 1931, definindo o que seja abuso de forma, adotou uma cláusula geral, deixando então a cargo do intérprete a tarefa de investigar o que seria abusivo ou não:

§6. 1. A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o abuso de formas e formulações de direito civil.

antes citadas, poder-se-á recorrer a normas, conceitos e expressões do direito privado.

Art. 2. Para determinar a verdadeira natureza do fato gerador se atenderá aos atos, situações e relações econômicas que efetivamente realizem, persigam ou estabeleçam os contribuintes. Quando estes submeterem os atos, situações ou relações a formas ou estruturas jurídicas que não sejam manifestamente as que o direito privado oferece ou autoriza para configurar adequadamente a cabal intenção econômica e efetiva dos contribuintes, se prescindirá na consideração do fato gerador das formas e estruturas jurídicas inadequadas, e se considerará a situação econômica real como enquadrada nas formas ou estruturas que o direito privado lhes permitiria aplicar com as mais adequadas à intenção real dos mesmos.”

⁸ Conforme Ricardo Lobo Torres (2006, p. 15), o §1º da Lei de Adaptação Tributária introduziu as seguintes modificações ao Código Tributário alemão: o inciso 1 determinava que as leis fiscais deveriam ser interpretadas de acordo com a visão do mundo nacional-socialista; o inciso 2 dispunha que a interpretação da norma tributária deveria considerar a concepção popular, a finalidade, o significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias; o inciso 3 determinava que o mesmo se aplicava à apreciação dos fatos geradores.

2. Quando há abuso, os impostos deverão ser cobrados como o seriam se adotada a forma jurídica adequada para os fenômenos, fatos e relações econômicos.

O §1º, item II da Lei de Adaptação Tributária, que determinava que na interpretação da norma tributária fossem consideradas a concepção popular, a finalidade e o significado econômico da lei tributária e o desenvolvimento das circunstâncias, foi considerado pela doutrina o fundamento legal para a interpretação econômica do Direito Tributário.

Até pouco depois da morte de Becker, em 1940, os conceitos e institutos de Direito Privado utilizados pela legislação tributária eram interpretados apenas com base em seu conteúdo econômico. Conforme Machado (1984, p. 15), havia um lema segundo o qual o intérprete deveria se afastar do Direito Civil: “longe do Código Civil”.

2.3 A Crise da Interpretação Econômica

Contudo, após a promulgação da Lei Fundamental de Bonn, de 1949, o Direito Privado, como veículo de fatos tributáveis, passou a ser encarado não mais como simples forma vazia de significado tributário, mas como elemento capaz de influir na interpretação dos fatos geradores. O lema então passou a ser o inverso do outro, conforme Machado (1984, p. 15): “vamos ao Código Civil”.

Durante uma década a interpretação econômica passou por séria crise, que devolveu ao Direito Privado a posição que havia ocupado no ordenamento jurídico antes do Código Tributário de 1919. A crise, porém, não aboliu a interpretação econômica do cenário jurídico. Segundo Machado (1984, p. 15), o Tribunal Federal de Finanças⁹, que em janeiro de 1962 proclamou o predomínio da estrutura do Direito Civil sobre o Direito Tributário, voltou atrás e passou a prestigiar a interpretação econômica (não mais na versão original), proferindo sucessivas decisões nesse sentido em 1964, 1968 e 1969.

⁹ Conforme Beisse (1984, p. 13), as atividades da Suprema Corte Financeira do Reich se iniciaram-se em 1879. O Tribunal Federal de Finanças foi criado após a Segunda Guerra Mundial, por volta de 1950.

Conforme Heinrich Beisse (1984, p. 14), a crise da interpretação econômica resultou em um novo sentido metodológico. A ocasião estava madura para o reconhecimento de que de novo se deviam levar em conta, de modo revigorado, as peculiaridades da matéria jurídico-tributária. O método teleológico forneceu os fundamentos para esse reconhecimento e possibilitou a aprovação da interpretação econômica a partir de um ponto de vista criticamente depurado.

A obra pioneira de Karl Larenz, *Metodologia da Ciência do Direito*, de 1960, também teve papel decisivo na mudança da jurisprudência. Conforme Beisse (1984, p. 19), a metodologia de Larenz se destacou sobretudo pelo seu instrumental claramente definido na investigação científica, começando com a determinação do âmbito da interpretação, que é dado pelo “possível sentido da palavra” (limite de interpretação). O Tribunal Federal de Finanças adotou largamente o critério do “possível sentido da palavra”, sendo que a metodologia de Larenz, nos dizeres de Beisse (1984, p. 20), possibilitou conceber o critério econômico como forma de aplicação da metodologia geral da Ciência do Direito, e “encontrar sobre este plano a almejada ligação com outras partes do ordenamento jurídico”.

A partir dos anos 60, portanto, alcançou-se um relativo equilíbrio sob o qual a interpretação econômica do Direito Tributário se compreende como simples interpretação teleológica destinada a encontrar o propósito da lei no âmbito dos possíveis sentidos literais da norma (GODOI, 2005, p. 138). Conforme Victoria Eugenia Combarros Villanueva (1984, p. 495), a interpretação econômica passou a ser nada mais que uma expressão especial da interpretação teleológica para o Direito Tributário, que tem em conta os fins específicos desse ramo do Direito, e esse reconhecimento significa que a interpretação com base em critérios econômicos também é uma interpretação jurídica.

2.4 O Código Tributário de 1977

O novo Código Tributário alemão, em vigor desde 1977, não contém mais a regra sobre interpretação de lei tributária, o que não tem impedido a aplicação da interpretação econômica (livre dos excessos iniciais) por parte da Administração e do Judiciário.

A supressão do preceito ocorreu depois de longa discussão. O projeto apresentado ao Parlamento em 1974 continha o preceito com a redação praticamente igual à da Lei de Adaptação Tributária de 1934. A Comissão de Finanças, com a aprovação do Plenário, entendeu que, tratando-se de uma regra geral de interpretação, não era necessário que figurasse em uma codificação, nem de Direito Tributário, nem de outro qualquer ramo jurídico. A Comissão de Finanças, contudo, ressaltou que a omissão do preceito não significava que as leis tributárias não mais seriam interpretadas como vinham sendo antes da reforma.

Conforme Beisse (1984, p. 30),

nem juridicamente, nem em termos práticos se alterou a importância do critério econômico com a revogação do preceito de interpretação. Para casos de elusão, o novo Direito também contém uma cláusula geral [o §42, que será explicado a seguir]. Sob um aspecto, no entanto, a nova legislação produziu um efeito esclarecedor: o critério econômico não pode ser usado para uma valoração tributária suplementar no sentido de uma requalificação dos fatos, pois isto importaria uma tributação – não permitida – de situações fictícias.

A regra geral do abuso de formas, que antes estava no §6º da Lei de Adaptação Tributária, passou para o §42 do Código Tributário de 1977. Sua última reformulação (a última alteração, por meio da Lei Fiscal Anual de 2008, de 13 de dezembro de 2007, entrou em vigor em 1º de janeiro de 2008¹⁰) mantém a referência ao abuso das possibilidades de configuração jurídica:

¹⁰ A redação anterior do §42 era a seguinte: “A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada”. A primeira minuta da Lei Fiscal Anual de 2008 havia inserido no §42 a dura presunção de que apenas não seriam considerados atos de evasão fiscal os planejamentos fiscais cuja configuração jurídica tivesse fortes razões de natureza não-tributária. A segunda minuta foi abrandada e previa que um negócio não-usual poderia levar à presunção relativa da ocorrência de um abuso de direito. Após pesadas críticas e discussões públicas, a redação final do §42 foi ainda mais abrandada. Chegou-se mesmo a questionar se a redação final do §42 representa efetivamente alguma alteração de conteúdo. (Cfr. ANNUAL..., 2008).

§42 – Abuso das possibilidades de configuração jurídica

1. A lei tributária não pode ser eludida mediante o abuso das possibilidades de configuração jurídica. Se se realiza o pressuposto de fato de uma regulação contida em uma lei [específica] cujo fim seja impedir a elusão fiscal, as consequências jurídicas são as estabelecidas neste preceito. De outro modo, quando há abuso no sentido do inciso 2, o crédito tributário surge tal como teria surgido com base na configuração jurídica adequada aos fatos econômicos.

2. Existe abuso quando se adota uma configuração jurídica inadequada, que gera para o sujeito passivo ou um terceiro uma vantagem fiscal não prevista em lei em comparação com uma configuração adequada. Essa disposição não se aplica quando o sujeito passivo demonstra que a configuração jurídica adotada tem motivos não fiscais relevantes e atende ao conjunto das circunstâncias.

De acordo com Godoi (2005, p. 140), no Informe do Governo alemão que acompanhou o Anteprojeto do Código Tributário de 1977, considerou-se que a regra geral antielusão é forçosamente necessária, pois o sistema de correção das elusões através de normas específicas não é capaz de abarcar as múltiplas possibilidades de estruturação e formalização oferecidas pelo Direito e em relação às quais o contribuinte pode cometer abusos.

Por outro lado, o Informe também reconheceu que “a mera interpretação” da lei tributária pode não ter êxito para a correção de alguns casos de elusão fiscal, o que para Godoi (2005, p. 140) significa um reconhecimento oficial de que a interpretação da lei tributária deve ser mantida dentro dos limites do sentido literal possível do texto legal e que o §42, portanto, começa a operar onde a “interpretação comum” termina.

Conforme Combarros Villanueva (1984, p. 497), a doutrina e a jurisprudência alemãs não mais reconhecem nem a supremacia nem a subordinação do Direito Tributário ao Direito Privado, de modo que, ainda que o legislador possa adotar configurações civilistas, não está obrigado a fazê-lo. Não está porque os fins dos referidos ramos do Direito são muito diferentes: ambos se interessam pela mesma realidade, mas com base em aspectos totalmente distintos; o Direito Tributário com base na capacidade econômica e o Direito Privado com base na delimitação das posições jurídicas.

Relata Combarros Villanueva (1984, p. 487) que a legislação do Imposto sobre o Patrimônio alemão adota um conceito mais amplo que o conceito civilista de propriedade, englobando a propriedade econômica. Nos caso de venda com alienação fiduciária, reserva de domínio e *leasing*, por exemplo, considera-se que a propriedade civil é distinta da propriedade econômica. A propriedade econômica se fundamenta no pressuposto de que, quando a imposição tributária recai sobre a propriedade como um fato econômico, esse fato econômico é considerado a propriedade. Isso decorre, segundo Tipke (1983, *apud* COMBARROS VILLANUEVA, 1984, p. 487), das distintas finalidades perseguidas pelo Direito Privado e pelo Direito Tributário, pois no primeiro se trata de determinar os direitos dos proprietários, tal como a proteção dos seus respectivos títulos de propriedade, e no segundo se persegue a natureza econômica dos objetos do patrimônio do sujeito passivo, uma vez que nesse âmbito jurídico se busca encontrar os indicadores de capacidade econômica.

O espanhol Fernando Pérez Royo (2002, p. 89) também relata que na Alemanha atual tanto a doutrina quanto o Tribunal Constitucional Federal entendem que a interpretação econômica, purificada de seus exageros iniciais, não é contrária ao princípio da segurança jurídica, sendo plenamente válida em todos os ramos do Direito. Na visão do autor, foi exatamente por esse motivo que o Código Tributário alemão de 1977 julgou desnecessário manter a referência expressa à interpretação econômica.

3. A VERSÃO ATUAL DA INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

As posições de Becker não foram acatadas pela doutrina. Evoluiu-se para um certo consenso de que a norma tributária não exige nenhum critério específico de interpretação, que a interpretação jurídica se vale de muitos critérios hermenêuticos com o objetivo de desvendar o espírito e a finalidade concreta da lei (prevalência do aspecto teleológico) e que a interpretação se move entre o mínimo e o máximo sentido literal possível das palavras em seu contexto normativo próprio.

A versão equilibrada da interpretação econômica reflete o consenso de que a norma tributária não demanda nenhum critério especial de interpretação, de que não são admissíveis quaisquer métodos *a priori* de interpretação e de que é tarefa do intérprete, em cada caso concreto, resolver o problema do significado dos termos de Direito Privado utilizados pelo Direito Tributário.

Também é presente nos autores integrantes da versão equilibrada da interpretação econômica o entendimento de que os diversos critérios da interpretação jurídica, tal como o critério econômico, visam a desvendar o espírito e a finalidade concreta da lei e de que a interpretação se move entre o mínimo e o máximo sentido literal possível das palavras em seu próprio contexto normativo. É constante a preocupação desses autores com a manutenção da segurança jurídica (abalada pela versão original da interpretação econômica) e com o afastamento de toda e qualquer tentativa do Judiciário de se imiscuir no papel do Legislativo.

De forma mais restrita, mas sem se afastar da versão equilibrada, Amatucci (1994) defende que a interpretação econômica visa apenas a coibir determinadas formas de se evitar o tributo que não configurem evasão ou infração (elusão fiscal), similar às técnicas do abuso de direito e da fraude à lei. Vale dizer, se o contribuinte agir em fraude à lei, o intérprete poderá avaliar e qualificar a realidade segundo uma visão adequada aos fatos, desvinculada das formas jurídicas artificialmente utilizadas pelo contribuinte.

A versão equilibrada da interpretação econômica, portanto, seja como critério de interpretação teleológica, seja como forma de combate à elusão fiscal, demonstra a inequívoca superação da presunção absoluta de que o legislador tributário, sempre que se refere a institutos do Direito Privado, em verdade se refere à substância econômica subjacente à formalização jurídica. A atual versão da interpretação econômica em nada se parece com a versão desenvolvida no início do século passado na Alemanha, e nada tem de contrário à segurança jurídica e aos princípios da legalidade, da igualdade e da capacidade contributiva.

A versão equilibrada da interpretação econômica sugere adicionalmente que, no silêncio da lei, o instituto de Direito Privado utiliza-

do pela lei tributária seja interpretado conforme o sentido que possui em seu ramo de origem. Combarros Villanueva (1984) e Amatucci (1994) ilustram o pensamento dessa corrente doutrinária, a qual se faz presente na maioria dos países. Beisse (1984), por seu turno, representa a linha doutrinária que advoga o entendimento oposto, de prevalência do significado econômico do fato gerador na ausência de previsão expressa na lei tributária.

A nosso ver, a adoção de uma dessas premissas, no silêncio da lei, significa a adoção de um método *a priori* de interpretação, que impõe um resultado ao intérprete e inibe a sua liberdade investigativa. Se não houver expressa previsão legal em um ou outro sentido, a norma e o fato deverão ser submetidos aos processos normais de interpretação e qualificação, visando a identificar se a lei tributária empregou determinado instituto de Direito Privado objetivando a sua forma jurídica ou o seu significado econômico. Estamos com Tipke e Lang (2008) e Palao Taboada (2009) quanto à impossibilidade de se conferir uma resposta *a priori* ao problema da prevalência ou não dos conceitos de Direito Privado na interpretação da norma tributária.

Conforme Godoi (2005), a cuja posição aderimos, é a aplicação dos critérios normais da hermenêutica em cada caso concreto (fixando-se o mais restritivo e o mais extensivo sentido literal possível e decidindo-se entre eles – ou entre as diversas gradações entre eles – mediante a aplicação dos critérios lógico-sistemático, histórico e teleológico – Larenz, 1994, p. 316 *et seq.*) que poderá verificar, no contexto específico de uma norma tributária concreta, se a menção a formas e institutos do Direito Privado tem uma função exemplificativa – auxiliar – ou uma função exaustiva. O acatamento da lei tributária ao sentido originário dos termos de outros ramos jurídicos (notadamente do Direito Privado) deve ser não a premissa, e sim a conclusão de um processo normal de interpretação. A prevalência de um conceito distinto do Direito Privado poderá ser a conclusão de um processo interpretativo que levará em conta a teleologia concreta da legislação tributária, mas nunca uma premissa abstrata calcada na teoria causalista do tributo.

Tampouco concordamos com a corrente formalista que considera que os atos de elusão tributária somente podem ser combatidos me-

diante o fechamento das lacunas legislativas, e não por meio da interpretação e da qualificação das normas e fatos. Essa corrente, muito forte no Brasil, implica a volta do formalismo exacerbado existente no período anterior ao surgimento da versão original da interpretação econômica do Direito Tributário.

REFERÊNCIAS

ALEMANHA. Lei Fiscal. In: ANNUAL Tax Act 2008. *Tax Newsletter Germany*, 1º Jan. 2008.

AMATUCCI, Andrea. *Trattato di Diritto Tributario*. Padova: CEDAM, 1994. v 1, t. 2: Il Diritto Tributario e le sue Fonti.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.

ANNUAL Tax Act 2008. *Tax Newsletter Germany*, 1º Jan. 2008.

BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: MACHADO, Brandão (Dir.). *Direito Tributário – estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

CASÁS, Osvaldo José (Coord.). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Estudio Preliminar. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.

COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (algunas reflexiones a propósito del concepto de ‘propiedad económica’ en el Impuesto sobre el Patrimonio). *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 44, p. 496-497, 1984.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

GODOI, Marciano Seabra de. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de la legislación tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

HENSEL, Albert. *Derecho Tributario*. Trad. da 3. ed. alemã (1933) de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle. Madri: Marcial Pons, 2005.

- JARACH, Dino. *El hecho imponible – teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.
- LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Barcelona: Ariel, 1994.
- MACHADO, Brandão (Dir.). *Direito Tributário – estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos, In: NABAIS, José Casalta. *Por um Estado fiscal suportável: estudos de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.
- PALAO TABOADA, Carlos. La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal. In: MORENO, Alejandro Moreno (Dir.). *Colección de Derecho Público e Económico*. Valladolid: Lex Nova, 2009.
- PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributário*. Parte general. 12. ed. Madrid: Civitas, 2002.
- SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito Tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Sérgio Antônio Fabris, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. *REDAE – Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, v. 4, p. 1-42, nov./dez. 2005 – jan. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf>>. Acesso em: 19 jul. 2009.
- VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932.

Teoria da Distribuição Dinâmica do Ônus da Prova nas Relações de Consumo

Luís Felipe Bernardes Sá Teles¹

I. INTRODUÇÃO

No presente trabalho pretende-se discutir a possibilidade de se aplicar a Teoria da Distribuição Dinâmica do Ônus da Prova nas Relações de Consumo, levando-se em consideração as premissas constitucionais que regem o Processo Civil no Brasil e o fato de o Ordenamento pátrio ter elevado os direitos do consumidor ao *status* de direito fundamental.

No capítulo 2 serão abordados os motivos pelos quais o legislador nacional inverteu o ônus da prova em favor do consumidor na Lei nº 8.078/1990, trazendo breves considerações sobre a evolução social ao longo dos últimos séculos e a intenção do Estado em tornar mais isonômicas as relações entre empresa e consumidor, tanto no âmbito dos negócios jurídicos celebrados entre as partes, quanto em suas atuações no âmbito do processo civil. No mesmo tópico, demonstrar-se-á que nas demandas judiciais submetidas ao regramento consumerista o ônus da prova não se inverte automaticamente, devendo estar presentes os requisitos específicos previstos nos arts. 6º, VIII; 12, §3º e 14, §3º, especialmente.

Em seguida, no capítulo 3, serão traçadas as principais características do que a doutrina usou chamar de Teoria da Distribuição Dinâmica do Ônus da Prova, sua aplicação na relação processual e os

¹ Pós-graduado em Direito Civil pela Fundação Getúlio Vargas. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos.

fundamentos jurídico-constitucionais que autorizam a sua utilização no processo judicial instaurado.

Por fim, no capítulo 4 será discutida a possibilidade de se utilizar a supracitada Teoria no âmbito das relações consumeristas, a observância, ou não, dos princípios constitucionais em determinadas situações vivenciadas no dia-a-dia forense, notadamente quando invertido o ônus da prova em favor do consumidor, a existência de julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que já discutiram a questão e a conclusão acerca do tema.

2. A INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA NO CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR (CDC)

2.1 O Direito do Consumidor como Direito Fundamental de Terceira Geração/Dimensão

É de conhecimento geral que o Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990) representou, na época de sua promulgação, um dos mais importantes avanços legislativos da história do país. Materializando a ordem prevista no texto do art. 5º, XXXII, da CR/88, segundo o qual “o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor”, o CDC trouxe novo enfoque sobre as relações consumeristas, atribuindo às partes envolvidas na referida relação uma nova gama de princípios, direitos e obrigações.

A antiga concepção de contrato considerava que a “*relação contratual seria obra de dois parceiros em posição de igualdade perante o direito e a sociedade, os quais discutiriam individual e livremente as cláusulas de seu acordo de vontade*”², no que se poderia denominar contratos paritários ou individuais. Essa realidade foi ganhando nova roupagem, notadamente a partir da eclosão da Revolução Industrial no século XIX, momento a partir do qual a sociedade mundial passou a viver novo paradigma. Com efeito, a evolução do mercado e do comércio, a imposição de um novo padrão de acumulação de bens e

² MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor*. O novo regime das relações contratuais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 52.

riqueza oriundo da compra e venda de produtos e serviços e não mais exclusivamente da exploração das colônias das então potências mundiais acabou por redesenhar o Direito, de um modo geral.

O Estado Liberal então vigente consolidava-se na garantia, especialmente, do direito à liberdade (direitos fundamentais de 1ª Geração/Dimensão) e no absentéismo desse Estado (liberalismo econômico e político), permitindo que as empresas, na busca do incremento patrimonial inerente ao capitalismo, estabelecessem novos mecanismos de produção, venda e contratação com o mercado de consumo, dando início à massificação das relações. Surgia a produção em série de bens, a formatação padronizada de contratos, a idealização de negócios-conceito etc., despessoalizando as partes contratantes, estandardizando a relação entre elas, tornando-a homogênea o suficiente para abarcar toda a espécie de situação presente e futura, até se chegar aos padrões atualmente conhecidos.

A imputação dessas regras gerais de produção e contratação decorrente da massificação das relações consumeristas acabou dividindo a sociedade entre aqueles que detinham não só o poder econômico e os meios de produção, mas, principalmente, a condição superior de “criadores da lei privada” (“o contrato faz lei entre as partes”) e aqueles que eram submetidos a essas leis, a esses produtos e serviços: os consumidores.

A tão almejada e vivenciada liberdade política e econômica do indivíduo passou por significativa reviravolta, especificamente ao final da 1ª Guerra Mundial, quando ficaram escancaradas as chagas decorrentes desse liberalismo exacerbado. As diferenças sociais acumuladas nos anos que se seguiram à Revolução Industrial e a grave crise econômica vivida à época confirmaram a ruína do liberalismo e impuseram ao Estado nova função. A partir desse momento, o Estado passou a participar decisivamente na produção e distribuição de bens e serviços considerados relevantes ou estratégicos; o princípio da igualdade deixou de ser meramente formal e passou a ser uma meta materialmente perseguida; procurou-se assegurar condições existenciais minimamente básicas (*well fare state*), fazendo-se surgir o chamado Estado Social (direitos fundamentais de 2ª Geração/Dimensão).

A partir dos horrores experimentados na 2ª Guerra Mundial, o mundo passou a viver o Constitucionalismo Contemporâneo, não satisfeito com os resultados obtidos com o Estado Social isoladamente. A dignidade da pessoa humana tornou-se o princípio norteador do ordenamento e, com ela, valorizou-se sobremaneira os chamados direitos transindividuais ou coletivos, emergindo, dentre outros, o direito a um meio-ambiente equilibrado, à qualidade de vida, ao desenvolvimento sustentável e, especificamente, no que interessa para o presente estudo, o direito do consumidor. Veja-se:

Da proteção da vida em terceira dimensão emanam direitos como o direito ao meio ambiente e os direitos do consumidor, típicos direitos transindividuais, e, em geral, o conjunto daqueles interesses da sociedade que constituíam o núcleo de relações entre os indivíduos da espécie humana, todos ligados naturalmente pelo fato de existirem. (ALARCÓN, Pietro de Jesús Lora. *O patrimônio genético humano e sua proteção na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Método, 2004, p. 83).

Novamente nas palavras de Marques (2004, p. 510), “a Constituição Federal de 1988, pela primeira vez na história dos textos constitucionais brasileiros, dispõe expressamente sobre a proteção dos consumidores, identificando-os como grupo a ser especialmente tutelado através da ação do Estado (Direitos Fundamentais, art. 5º, XXXII)”³.

Guardando coerência com o disposto em seu art. 5º, ao tratar dos princípios gerais da atividade econômica (art. 170), a Carta Magna consagrou, expressamente, além da função social da propriedade (inciso III) e da livre concorrência (inciso IV), dentre vários outros, a defesa do consumidor (inciso V) como limitador constitucional da atividade econômica. A partir dessas premissas, os Poderes constituídos do Estado passaram a ver o consumidor como sujeito de direitos específicos e objeto de proteção estatal, criando para ele um arcabouço jurídico próprio, a Lei nº 8.078/1990, o Código de Defesa do Consumidor.

³ MARQUES, Cláudia Lima. *Contratos no Código de Defesa do Consumidor*. O novo regime das relações contratuais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 510.

2.2 O Ônus da Prova nas Relações Consumeristas

Especialmente a partir da CR/88, a defesa dos interesses do consumidor vem sendo implementada pelo Estado mediante atuação em frentes distintas, ora na criação e aparelhamento de órgãos de proteção e defesa (PROCONs), ora na formulação de políticas públicas específicas voltadas a esse propósito, ora na criação e/ou modificação de leis que salvaguardam os direitos desse grupo de pessoas. No presente trabalho, interessa verificar como o Estado pretendeu manifestar a defesa dos interesses do consumidor na seara judicial, no âmbito do processo, nos embates forenses exponencialmente crescentes entre empresas e os consumidores dos seus produtos e serviços.

Nesse sentido, sabe-se que a CR/88 trouxe, dentre inúmeros outros direitos e garantias fundamentais, o direito à prestação jurisdicional, assegurando a todos o acesso ao Poder Judiciário⁴. Esse acesso, contudo, não poderia se caracterizar como a mera possibilidade de se ajuizar uma ação, por meio da qual o consumidor pleitearia o reconhecimento e/ou a efetivação de algum pretensão direito. Era preciso que, diante da notória disparidade de condições técnicas e financeiras, principalmente, percebidas na relação empresa x consumidor, a demanda judicial fosse modificada a fim de conferir às partes litigantes um mínimo de equilíbrio.

Antes do advento do CDC, de seus novos princípios e dispositivos, a relação jurídico-processual partia do pressuposto de que os contratos eram paritários. Assim, vigia, como vige até hoje, a regra geral de que o ônus de se comprovar determinado fato afirmado em juízo incumbe àquele que o alega. No caso de o fato ser constitutivo do direito discutido, esse ônus é atribuído ao autor da demanda, passando-o ao réu quanto aos fatos modificativos ou extintivos do direito do autor, na exata dicção do art. 333, I e II do Código de Processo Civil (CPC)⁵.

⁴ Art.5 ° [...] XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

⁵ Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

Contudo, o legislador pátrio se viu forçado a modificar esses parâmetros de atuação das partes no processo, a fim de atender à premissa constitucional do já citado art. 5º, XXXII, e a toda a conjuntura político-econômico-social experimentada, em que a massificação do mercado se tornou realidade incontestada e a produção em série de produtos implicou a mudança de valores sociais. Essa produção e consumo desenfreados, acompanhados da maior conscientização da população acerca de seus direitos, acabaram aumentando exponencialmente os questionamentos a respeito da qualidade do produto/serviço disponibilizado ao mercado e, conseqüentemente, as demandas judiciais.

Na linha da determinação constitucional, o legislador, visando facilitar a defesa do consumidor em juízo e tornar mais equilibradas as contendas forenses, estabeleceu como direito básico desse consumidor a inversão do ônus da prova, observados determinados requisitos ou circunstâncias, previstos no art. 6º, VIII do CDC⁶. Importante notar, nesse sentido, que, não obstante tratar-se de questão de índole eminentemente processual, a lei fez questão de salvaguardar a regra no rol dos direitos básicos do consumidor e não no capítulo dedicado às questões de natureza processual em si. A respeito, colha-se o entendimento de Barbosa Moreira:

Uma das mais importantes inovações processuais do Código de Defesa do Consumidor reside na possibilidade, prevista em seu art. 6º, VIII, de o juiz determinar, no processo civil, a inversão do ônus da prova, a favor do destinatário final de bens e serviços, quando “for verossímil a alegação” ou quando se tratar de consumidor “hipossuficiente”. A relevância do dispositivo foi posta em destaque pelo próprio legislador, que preferiu inseri-lo no multi-facetado elenco dos “direitos básicos do consumidor” (Título I, Capítulo III) a situá-lo no Título III do Código, inteiramente

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

⁶ Art. 6º São direitos básicos do consumidor:

[...]

VIII – a facilitação da defesa de seus direitos, inclusive com a inversão do ônus da prova, a seu favor, no processo civil, quando, a critério do juiz, for verossímil a alegação ou quando for ele hipossuficiente, segundo as regras ordinárias de experiências;

dedicado às normas de natureza processual. (MOREIRA, Carlos Roberto Barbosa. Notas sobre a inversão do ônus da prova em benefício do consumidor. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 22, p. 134, abr./jun. 1997).

Na Lei nº 8.078/1990, a modificação da regra geral quanto ao ônus probatório encontra-se prevista, basicamente, nos arts. 6º, VIII; 12, §3º; 14, §3º; 38 e 51, VI, interessando, para estes trabalhos os três primeiros dispositivos acima mencionados, que consubstanciam regras de inversão *ope judicis* e *ope legis*, como se verá a seguir.

2.3 Requisitos para a Inversão do Ônus da Prova – Breve Análise dos arts. 6º, VIII; 12, §3º e 14, §3º do CDC

É importante ressaltar que o só fato de a demanda judicial hipoteticamente analisada se tratar de uma relação de consumo não autoriza a automática e imediata inversão do ônus da prova em favor do consumidor, devendo ser apreciada a existência, ou não, dos requisitos legalmente estabelecidos nos já mencionados arts. 6º, VIII; 12, §3º e 14, §3º do CDC. Nesse sentido, é pacífica a jurisprudência do c. STJ, como se nota, por exemplo, dos julgados AgRg no Ag 1263401 / RS (Rel. Min. – Vasco Della Giustina – Desembargador convocado do TJRS, DJ 23.04.10); AgRg no REsp 1216562 / SP (Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, DJ 10.09.12), dentre vários outros.

Destarte, a inversão do ônus da prova prevista no art. 6º, VIII do CDC somente opera na eventualidade de o magistrado que preside o feito identificar a verossimilhança das alegações do autor e/ou a sua hipossuficiência técnica, sua dificuldade na produção da prova que confirma a alegação exposta na inicial. O i. Ministro Luís Felipe Salomão, do c. STJ, chegou a afirmar que

a ‘facilitação da defesa’ dos direitos do consumidor, definitivamente, não significa facilitar a procedência do pedido por ele deduzido, tendo em vista – no que concerne à inversão do ônus da prova – tratar-se de dispositivo vocacionado à elucidação dos fatos narrados pelo consumidor, transferindo tal incumbência a quem, em tese, possua melhores condições de fazê-lo. Essa é a finalidade de se inverter o ônus da prova⁷.

⁷ REsp 720930 / RS, Rel. Min. Luís Felipe Salomão, 4ª Turma, DJ, 09 nov. 2009.

Por sua vez, José Geraldo Brito Filomeno, coautor do anteprojeto do CDC, assinala:

A razão pela qual assim se dispõe no Código de Defesa do Consumidor consiste na circunstância da vulnerabilidade do consumidor, que, como visto em passo anterior destes comentários, não detém o mesmo grau de informação, inclusive técnica, e outros dados a respeito dos produtos e serviços com que se defronta no mercado, que o respectivo fornecedor detém, por certo. (PELEGRINI, Ada et al. *Código Brasileiro do Consumidor*: comentado pelos autores do anteprojeto. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2004, p. 147).

Na hipótese do art. 6º, VIII da Lei 8.078/1990, portanto, o juiz do caso, atento às circunstâncias da demanda, notadamente à verossimilhança ou à hipossuficiência do consumidor, e considerando que o fornecedor é quem detém, em regra, conhecimento e informação técnica acerca do produto ou serviço supostamente viciado ou defeituoso que ensejou o ajuizamento da ação, pode determinar a inversão do ônus da prova, não a fim de facilitar o êxito processual do autor, mas a busca pela verdade real dos fatos, ou o que mais próximo dela se chegar, imputando o ônus da prova a quem, ao menos em teoria, tenha mais facilidade de produzi-la.

Já nos casos dos arts. 12, §3º e 14, §3º do CDC, o ônus da prova não se dá *ope judicis*, mas *ope legis*, i. e., não se dá por deliberação judicial, mas em decorrência da própria vontade da lei, que já estabelece, estaticamente, que ao fornecedor, fabricante ou produtor, incumbe a prova de que seu produto ou serviço não está afetado por defeito, ou, por outro lado, que o acidente de consumo objeto da discussão judicial se deu por culpa do próprio consumidor ou de terceiro. Mais uma vez, valem os excertos do voto do i. Ministro Luís Felipe Salomão, em julgamento de outro Recurso Especial:

Diferentemente do comando contido no art. 6º, inciso VIII, que prevê a inversão do ônus da prova “a critério do juiz”, quando for verossímil a alegação ou hipossuficiente a parte, o §3º, do art. 12, preestabelece – de forma objetiva e independentemente da manifestação do magistrado – a distribuição da carga probatória em desfavor do fornecedor, que “só não será responsabilizado se provar: I – que não colocou o produto no mercado; II – que, embora

haja colocado o produto no mercado, o defeito inexistente; III- a culpa exclusiva do consumidor ou de terceiro.

Cuida-se da diferenciação já clássica na doutrina e na jurisprudência entre a inversão *ope judicis* (art. 6º, inciso VIII, do CDC) e inversão *ope legis* (arts. 12, § 3º, e art. 14, § 3º, do CDC)⁸

Em suma, a previsão da possibilidade de inversão do ônus da prova em favor do consumidor nas demandas judiciais regidas pela Lei nº 8.078/1990, seja por atuação judicial, seja por determinação legal, tem por finalidade, além de facilitar a defesa desse consumidor em juízo, na exata dicção do art. 5º, XXXII da CR/88, permitir que aquele que realmente detém o conhecimento técnico e a condição financeira de produzir prova o faça, trazendo o juízo e as partes ao mais próximo retrato dos fatos que ensejaram o ajuizamento da demanda.

3. TEORIA DA DISTRIBUIÇÃO DINÂMICA DO ÔNUS DA PROVA

Conforme já mencionado, o regime geral de distribuição da carga probatória no processo civil brasileiro tem apoio no art. 333, do CPC, segundo o qual o ônus de se comprovar determinado fato deve ser atribuído ao autor, no caso de o fato ser constitutivo do seu direito, ou do réu, quanto aos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos do direito do autor. Em que pese a clareza da disposição legal, a regra rígida e estática prevista no comando do art. 333 trouxe consigo críticas doutrinárias albergadas pela jurisprudência, em face da injustiça dela decorrente em algumas situações específicas vivenciadas no dia-a-dia forense.

Com efeito, diante do disposto no mencionado artigo, o Ordenamento pátrio conferiria ao réu posição relativamente confortável, ao dispensá-lo de ter que produzir qualquer prova, caso a sua estratégia de defesa se limitasse a negar os fatos suscitados pelo autor, por exemplo. Nessa mesma linha argumentativa, Macêdo (2013, p.85)⁹ afirma:

⁸ REsp 1.095.271 / RS, Rel. Min. Luís Felipe Salomão, 4ª Turma, DJ, 05 mar. 2013.

⁹ MACÊDO, Lucas Buriel de. Revisitando o ônus da prova. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo, n. 123, 2013, p. 77.

Tem-se na regra esculpida no CPC/1973, na verdade, pouca preocupação com a justiça, não se perquire quem é mais hábil a provar ou se a regra, em certas situações, provoca injustiças. Toda sua determinação se exaure na posição processual da parte e da *fattispecie* a depender de comprovação. Sua função é obstar o *non liquet*.

A rigidez do comando existente no art. 333 do CPC, e a sua intrínseca potencialidade para o cometimento de injustiças fundadas em julgados ancorados basicamente nas provas produzidas, se mostra mais evidente nos casos das chamadas provas diabólicas¹⁰, por exemplo, oportunidade em que a parte pode vir a não ter o seu suposto direito reconhecido judicialmente em razão da não comprovação de um fato alegado, muito embora, por vezes, essa prova se revelasse impossível. Por conta disso, grande parte da doutrina reconhece a validade da teoria clássica como regra geral, mas se recusa a admiti-la inflexível como posta na lei, como meio apto a solucionar todos os casos práticos que a vida apresenta¹¹.

Em decorrência dessa flagrante incapacidade de a regra geral da distribuição do ônus da prova prevista no sistema processual brasileiro resolver satisfatoriamente as mais variadas situações experimentadas na rotina forense, desenvolveu-se, notadamente com o jurista argentino Jorge W. Peyrano, a teoria da distribuição dinâmica da carga probatória. De acordo com a referida teoria, o ônus da prova incumbe àquela parte que tem mais possibilidade de produzi-la, independentemente da posição que ocupa na lide (polo passivo ou ativo) e da natureza do fato a ser provado (constitutivo, modificativo, extintivo ou impeditivo do direito), devendo a distribuição do ônus ocorrer de modo dinâmico, observadas as particularidades do concreto, a evitar a aplicação de uma regra prévia e estática.

¹⁰ “[...] é expressão que se encontra na doutrina para fazer referência àqueles casos em que a prova da veracidade da alegação a respeito de um fato é extremamente difícil, nenhum meio de prova sendo capaz de permitir tal demonstração”. (CÂMARA, Alexandre Freitas. Doenças preexistentes e ônus da prova: o problema da prova diabólica e uma possível solução. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo, n. 31, 2005, p. 12).

¹¹ SOUZA, Wilson Alves. Ônus da prova – considerações sobre a doutrina das cargas probatórias dinâmicas. *Revista Jurídica dos Formandos em Direito da UFBA*, Salvador, n. 6, 1999, p. 247.

A doutrina pátria há muito reconhece a relevância e a necessidade de se aplicar a teoria em referência, em que pese, repita-se, a clareza do texto legal brasileiro em sentido oposto¹². Do mesmo modo, a jurisprudência vem mitigando a regra de distribuição estática do ônus probatório do art. 333 do CPC e aplicando a teoria de Jorge W. Peyrano, como se vê do precedente abaixo transcrito, do c. STJ:

O processo não pode mais, modernamente, consubstanciar apenas um jogo mediante o qual a aplicação de certas regras deva conduzir a um determinado resultado, independentemente de sua justiça. Ele deve, em vez disso, ser um instrumento adequado para a revelação da verdade acerca da lide posta à apreciação do Poder Judiciário. Percebe-se, hoje, que não há sentido em que o juiz, diante de determinada causa, julgue o pedido em favor da parte que claramente não tem razão, meramente porque a parte contrária não se desincumbiu do ônus de produzir a prova de seu direito.

[...]

Dentro dessa perspectiva, as regras quanto ao ônus da prova, na medida do possível, devem ser aplicadas apenas em regime de exceção, ou seja, predominantemente nas hipóteses em que, ao sentenciar, o juízo não disponha, por impossibilidade material, de elementos suficientes para decidir em favor de um, ou de outro litigante. Nos processos em que seja possível a comprovação do direito da parte, todos devem atuar para tal comprovação. O processo, assim, torna-se instrumento de justiça, não de punição; torna-se um campo para o exercício e a defesa de direitos, não um campo repleto de armadilhas para as partes; torna-se um terreno

¹² “A solução alvitrada tem em vista o processo em sua concreta realidade, ignorando por completo a posição nele da parte (se autora ou se ré) ou a espécie do fato (se constitutivo, extintivo, modificativo, impeditivo). Há de demonstrar o fato, pouco releva se alegado pela parte contrária, aquele que se encontra em melhores condições de fazê-lo”. (DALL’AGNOL JUNIOR, Antonio Janyr. Distribuição dinâmica do ônus probatório. *Revista dos Tribunais*, n. 78, 2001, p. 98).

“A sociedade e o direito material, consoante se observou, encontram-se em intensa transformação, razão pela qual a regra disposta no art. 333 do CPC, concebida para a realidade existente na década de 1970, não pode ser aplicada de modo inflexível, a qualquer hipótese, como se os sujeitos da relação jurídica se encontrassem, sempre, em condições de igualdade”. (WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. *Processo Civil moderno – parte geral e processo de conhecimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 249).

no qual se exercita o princípio da igualdade substancial, e não meramente formal.

[...]

O dever de lealdade e de colaboração que incumbe às partes, no processo, determina que elas atuem sempre no sentido de facilitar a realização da justiça. Modernamente, o processo caminha no sentido de atribuir o ônus quanto à prova dos fatos, não a uma parte pré-determinada mediante regras rígidas, mas à parte que apresentar melhores condições de produzir a prova, numa perspectiva dinâmica de distribuição do ônus da prova. Assim, a atuação de todos, durante o processo, deve ser predominantemente ativa: nem autor, nem réu, devem se apoiar nas regras de distribuição subjetiva do ônus da prova para se omitir, contando com a possível falha da outra parte ou com os limites das regras processuais, para impedir a realização de um direito. (RESP nº 1.125.621/MG, 3ª Turma, STJ, Rel. Mina. Nancy Andrichi, j. 19/08/2010)

A reiterada crítica doutrinária ao texto do art. 333 do CPC e a mitigação de sua aplicação pelo Judiciário ensejaram nova redação do dispositivo correspondente no anteprojeto do Novo Código de Processo Civil, como se vê de seus arts. 357 e 358 (PL 8.046/10)¹³, ainda sujeitos a debate e aprovação pelo Congresso Nacional. Os trechos acima mencionados, tanto do julgado do STJ quanto do texto sugerido para o novo diploma processual, trazem consigo a reunião de uma série de preceitos caros ao ordenamento nacional, que se materializaram na Teoria da Distribuição dinâmica do ônus da prova. De acordo com Didier, Braga e Oliveira (2012, p. 98-99), a distribuição dinâmica do ônus da prova seria uma decorrência dos seguintes princípios:

a) princípio da igualdade (art. 5º, caput, CF, e art. 125, I do CPC), uma vez que deve haver uma paridade real de armas das partes no

¹³ Art. 357. O ônus da prova, ressalvados os poderes do juiz, incumbe:
I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;
II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.
Art. 358. Considerando as circunstâncias da causa e as peculiaridades do fato a ser provado, o juiz poderá, em decisão fundamentada, observado o contraditório, distribuir de modo diverso o ônus da prova, impondo-o à parte que estiver em melhores condições de produzi-la.

processo, promovendo-se um equilíbrio substancial entre elas, o que só será possível se atribuído o ônus da prova àquela que tem meios para satisfazê-lo;

b) princípio da lealdade, boa-fé e veracidade (art. 14, 16, 17, 18 e 125, III do CPC), pois nosso sistema não admite que a parte aja ou se omita, de forma ardilosa, no intuito deliberado de prejudicar a contraparte, não se valendo de alegações de fato e provas esclarecedoras;

c) princípio da solidariedade com órgão judicial (arts. 339, 340, 342, 345, 3555 CPC), pois todos têm o dever de ajudar o magistrado a descortinar a verdade dos fatos; exige-se que a parte colabore em matéria de prova para que o juiz alcance a verdade;

d) princípio do devido processo legal (art. 5º, XIV, CF), pois um processo devido é aquele que produz resultados justos equânimes;

e) princípio do acesso à justiça (art. 5º, XXXV, CF), que garante a obtenção de tutela jurisdicional justa e efetiva¹⁴.

Como se vê, a Teoria da Distribuição Dinâmica do Ônus da Prova tem fortíssimo embasamento nos princípios processuais e constitucionais vigentes no Ordenamento brasileiro, nos parecendo adequada a relativização da regra geral prevista no art. 333 do CPC, observadas as particularidades de cada caso. Todavia, o objeto principal do presente trabalho é inferir se é possível a aplicação dessa mesma teoria no microsistema do Código de Defesa do Consumidor e como isso ocorreria.

4. APLICAÇÃO DA TEORIA DA DISTRIBUIÇÃO DINÂMICA DO ÔNUS DA PROVA NAS RELAÇÕES DE CONSUMO

Como notório, a legislação brasileira traz em si uma série de comandos, regras de conduta e hipóteses às quais se subsumem os fatos ocorridos no mundo físico. Assim, determinada situação vivenciada

¹⁴ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil* – teoria da prova, direito probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela, Salvador: JusPodivm, 2012. v. 2, p. 98-99.

na realidade precisa ser adequadamente reproduzida nos autos de uma demanda judicial para que o juiz possa aplicar o direito àquele que busca a prestação jurisdicional. Desde sempre, porém, uma das grandes dificuldades das partes em um processo consiste exatamente em conseguir reconstruir esses fatos da maneira mais verossímil, de modo a permitir que o Estado, pela decisão do magistrado, cumpra “o objetivo fundamental da jurisdição, que é a justa composição da lide, ou a atuação da vontade concreta do direito [...] o que se atinge por meio da descoberta da verdade sobre os fatos versados na demanda”¹⁵.

A prolação de decisões sustentadas em fatos que não se revelem reflexos adequados daquilo que realmente ocorreu no chamado mundo físico implicaria total descrédito do Poder Judiciário, tornando ilegítima a sua atuação. Por isso, a par da discussão doutrinária acerca da pertinência de se aplicar ao processo civil os conceitos de verdade formal (aquela juridicamente apta a sustentar uma decisão judicial¹⁶) e verdade substancial a respeito de determinado fato, é certo que alguma prova há de ser produzida quando esse fato se torna controvertido no âmbito judicial.

Consoante Dinamarco, Grinover e Cintra (2011, p. 377) “a prova constitui, pois, o instrumento por meio do qual se forma a convicção do juiz a respeito da ocorrência ou inoocorrência dos fatos controvertidos no processo”¹⁷. Nessa linha, se a demonstração do fato é extremamente complexa para uma parte a quem o direito estabeleceu o ônus de fazer a sua comprovação, fatalmente a sua pretensão não será acolhida, ainda que na realidade essa parte tivesse, eventualmente, o direito alegado nos autos.

Retoma-se, então, aos tópicos precedentes do presente trabalho, em que se abordou a evolução do direito até o ponto em que o Estado assumiu como garantia fundamental a facilitação da defesa do con-

¹⁵ MARINONI, Luiz Guilherme. ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 30.

¹⁶ ALVIM, José Manoel Arruda. *Dogmática jurídica e o novo Processo Civil. RePro*, São Paulo, n.1, 1976, p. 99.

¹⁷ DINAMARCO, Cândido Rangel; GRINOVER, Ada Pellegrini, CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. *Teoria geral do processo*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 377.

sumidor em juízo, exatamente porque, em tese, a sua possibilidade de demonstrar o fato controvertido é muito mais difícil do que para a sua contraparte, o fornecedor ou produtor do bem ou serviço objeto da ação judicial. Do mesmo modo, considerando a necessidade de conferir efetividade aos princípios da igualdade, cooperação, devido processo legal e ampla defesa, boa-fé e acesso à justiça, todos já abordados linhas acima, aparentemente adequado o raciocínio de que a inversão do ônus da prova prevista no CDC configuraria a nítida aplicação da Teoria da Distribuição Dinâmica do Ônus da prova, como afirmam Didier, Braga e Oliveira (2012, p. 97). De fato, se a prova é mais fácil de ser produzida pelo fornecedor, nada mais justo que imputá-la a ele.

Não é esse, contudo, o enfoque que se pretende dar ao presente trabalho. O que se propõe a discutir nesse estudo é a possibilidade de se aplicar a Teoria da Distribuição Dinâmica do Ônus da Prova em “desfavor” do consumidor. Diz-se em desfavor porque, como já delineado, todo o ordenamento brasileiro, sustentado em premissas constitucionais e na nossa realidade político-econômico-social, desenvolveu e continua a desenvolver mecanismos de defesa do consumidor, não se afigurando possível, ao menos em um primeiro momento, utilizar de uma teoria (que seria o resultado da aplicação dessas premissas) “contra” o consumidor.

Ocorre que a realidade forense e as vicissitudes do dia a dia não encontram obstáculos e demandam, constantemente, a reanálise dos princípios e da sua aplicação prática. No campo das ideias, portanto, a inversão do ônus da prova em benefício do consumidor nos parece conquista justa e merecida, mas, na prática, evidencia, em inúmeras oportunidades, abuso desse direito por parte do consumidor, que visa, em última análise, o êxito da demanda, exclusivamente, e não um julgamento justo, objetivo principal do Judiciário, como visto acima.

O pedido de inversão do ônus da prova nas demandas consumeristas figura como tópico certo em todas as iniciais, seja mediante aplicação da regra do art. 6º, VIII, seja dos arts. 12, §3º ou 14, §3º, independentemente da situação fática experimentada. Ocorre que, notadamente nos chamados acidentes de consumo, em que, como visto, a inversão do ônus da prova opera independentemente de decisão ju-

dicial, a situação se modifica em boa parte das vezes, e é o fornecedor ou fabricante do produto quem se vê impossibilitado de fazer a prova necessária à reconstituição do fato e à prolação da mais justa decisão.

Nos termos do art. 12 do CDC¹⁸, o fabricante responde, independentemente da existência de culpa, pela reparação dos danos causados aos consumidores, podendo se ver livre dessa prévia e expressa imputação de responsabilidade apenas nas hipóteses previstas nos incisos do §3º do mesmo dispositivo, especialmente se comprovar que o suposto defeito alegado pelo consumidor não se encontra presente no seu produto ou, por outro lado, se o acidente de consumo em análise tiver ocorrido por culpa exclusiva do consumidor ou de terceiro. Esses casos de acidente de consumo demandam cuidadosa análise, pois envolvem o conceito de segurança do produto (§1º do art. 12) e, conseqüentemente, tutelam a integridade física do consumidor ou, quando menos, o respeito ao seu patrimônio e às suas eventuais perdas financeiras, que haverão de ser repostas, caso configurado o defeito do produto e o dano dele decorrente. Nessa perspectiva, parece se confirmar, ainda mais, a necessidade de se manter a inversão *ope legis* do ônus da prova. Contudo, em muitas circunstâncias o produto supostamente defeituoso, e que deu ensejo ao dano suportado pelo consumidor, perece no momento do sinistro, é reparado por terceiros logo após o acidente, ou é simplesmente descartado, tornando absolutamente impossível se fazer a prova a respeito da ocorrência ou não do vício de fabricação, construção, montagem etc.

Independentemente disso, o consumidor ajuíza a ação indenizatória respectiva, ficando a empresa fabricante do produto premida pelo texto do §3º do art. 12 do CDC, que já lhe atribuiu, prévia e estaticamente, o ônus de provar que o bem por ela fabricado não apresentava defeito algum. Na hipotética situação de um veículo envolvido em um acidente que resulte em sua perda total, com o

¹⁸ Art.12. O fabricante, o produtor, o construtor, nacional ou estrangeiro, e o importador respondem, independentemente da existência de culpa, pela reparação dos danos causados aos consumidores por defeitos decorrentes de projeto, fabricação, construção, montagem, fórmulas, manipulação, apresentação ou acondicionamento de seus produtos, bem como por informações insuficientes ou inadequadas sobre sua utilização e riscos”.

consequente envio do salvado à seguradora, como faria a montadora para provar que o sinistro não decorreu da quebra de um componente mecânico, mas da imperícia do consumidor ao volante? Como assegurar à empresa ré, com efetividade, o exercício da ampla defesa e do contraditório, se a possibilidade de fazer a prova que afastaria a sua responsabilidade lhe foi vedada, no caso, pelo próprio consumidor, que se desfez do bem? Como reconhecer que o direito constitucional de acesso ao Judiciário, para a empresa, foi observado nessa situação? Houve isonomia e pleno exercício do contraditório nessa contenda judicial hipotética?

Parece que todos os princípios constitucionais e processuais exaltados pela doutrina, pela jurisprudência e pelo legislador para legitimar a inversão do ônus da prova em favor do consumidor foram flagrantemente violados, em desfavor da empresa, no caso hipotético acima mencionado. Essas situações são absolutamente corriqueiras nos fóruns de todo o país, e a crítica que soa fácil quanto à rigidez da regra de distribuição do ônus da prova prevista no texto do art. 333 do CPC não encontra eco na igualmente rígida regra de inversão do ônus prevista no art. 12, §3º do CDC.

Não convence, nesse ponto, o argumento geral e superficial de que o fornecedor/fabricante, por ter conhecimento do seu produto, teria maiores e melhores condições de demonstrar a inexistência do suposto defeito que ensejou o acidente de consumo, o que justificaria a manutenção da regra de inversão do ônus probatório. Isso porque, como sabido, no âmbito do processo judicial, não interessam ao magistrado as assertivas hipotéticas; não lhe interessa saber qual o comportamento usual daquele tipo de produto em situações-padrão e quais as medidas preventivas e de controle são regularmente adotadas pela empresa para se evitar a disponibilização, no mercado de consumo, de produtos inadequados, seja no aspecto qualitativo, seja no de segurança. Notadamente em razão da já comentada produção em série e da real possibilidade de lotes inteiros de produtos dos mais variados tipos apresentarem defeitos ou inconsistências, interessa ao magistrado saber se, naquele caso específico posto a julgamento, o produto estava ou não adequado ao consumo. Daí porque inaceitável a condenação imposta ao fornecedor/fabricante que não se desincum-

biu do ônus de provar a inexistência de defeito em seu produto se essa impossibilidade não decorre de ato ou omissão sua.

É importante lembrar que a facilitação da defesa dos direitos do consumidor não deve significar facilitação à procedência do seu pedido, tampouco implicar uma cruzada contra os direitos do fornecedor/fabricante dos produtos, em especial nas demandas que tratam de acidente de consumo, cujas consequências para ambas as partes podem ter graves conseqüências. De outro lado, o Código de Processo Civil, além de exigir das partes comportamento ético e fundado na boa-fé (art. 14, II, 16, 17, 18 e 125, III do CPC), estabelece como obrigação de todos, o dever de colaborar com a justiça para o descobrimento da verdade, na exata dicção do art. 339¹⁹. Assim, se o consumidor vítima do acidente supostamente decorrente de defeito no produto tem a pretensão de acionar o Judiciário para ver reparados os danos suportados, deve ele, e apenas ele, cuidar de tomar as medidas pertinentes para permitir a mais adequada possível reconstrução dos fatos, observados os deveres de colaboração, a boa-fé processual, o devido processo legal, a ampla defesa etc.

Ao retomar a análise de casos concretos, infere-se que em sua grande maioria as empresas fabricantes dos produtos só têm contato com a mercadoria em si até a sua saída da fábrica. A partir de então, o manuseio do bem e os cuidados com a sua manutenção são delegados ao consumidor, às vezes durante anos, de modo que a empresa só vem a ter ciência do eventual problema com esse produto específico quando recebe a carta de citação para apresentar sua resposta em juízo. Nesse sentido, se o consumidor não age de modo a colaborar com a justiça, ciente do seu dever de boa-fé processual e da necessidade de conferir à parte ré a oportunidade de efetivamente exercer a sua ampla defesa, ofertando o bem, que estava em sua posse, à prova, não parece justo que tenha êxito na demanda, ao fundamento de que a empresa não se desincumbiu do ônus probatório que lhe foi imposto estaticamente pela lei.

¹⁹ Art. 339. Ninguém se exime do dever de colaborar com o Poder Judiciário para o descobrimento da verdade.

Por esta razão, não se pode admitir como válida, sem maiores questionamentos, a inversão do ônus da prova em favor do consumidor, operada por força do texto do art. 12, §3º do CDC, porquanto, em inúmeras oportunidades, a aplicação dessa regra pode resultar em um julgamento injusto, ilegal e inconstitucional.

Nessas premissas é que se firma a ideia de que a Teoria da Distribuição Dinâmica do Ônus da Prova tem aplicabilidade nas relações de consumo, mas não exclusivamente como um fundamento que justifica a inversão prevista nos arts. 6º, VIII; 12, §3º; 14, §3º; 38 e 51, VI do CDC. Aqui, defende-se a ideia de que a referida teoria tem aplicabilidade plena, devendo o magistrado identificar, casuisticamente, quem tem as melhores condições de produzir a prova no âmbito prático e não no âmbito meramente ideológico, e, assim, imputar ao consumidor, eventualmente, o ônus da prova, mesmo que isso implique conflito direto com o texto da lei 8.078/1990.

Note-se que a Teoria da Distribuição Dinâmica do Ônus da Prova se volta contra os malefícios processuais e institucionais (decisões injustas) decorrentes da imputação estática do ônus da prova, independentemente de quem esteja a ela sujeito; na regra geral, o autor quanto aos fatos constitutivos de seu direito e, no CDC, o fabricante/ produtor, nos casos de fato do produto ou do serviço. Assim, independentemente de se estar diante de uma demanda submetida às regras da Lei nº 8.078/1990, notadamente de acidente de consumo, parece-nos claro que deve o magistrado inferir qual das partes tem (ou tinha), realmente, a melhor condição de produzir a prova essencial ao deslinde da demanda, evitando a imputação automática do ônus da prova a essa ou aquela parte predeterminada na lei, proferindo um julgamento embasado em frágeis suposições e não na verdade real.

Se determinado consumidor, vítima de um acidente de consumo, deliberou exigir indenização do fabricante do produto supostamente defeituoso sem cuidar de garantir a integralidade do bem ou de ajuizar a correspondente medida cautelar de produção antecipada de prova, conferindo à parte contrária a oportunidade de demonstrar a veracidade de sua alegação, impossível albergar-lhe a pretensão com fundamento na inversão *ope legis* do CDC. O STJ já chegou a apreciar questões submetidas à Lei nº 8.078/1990, tendo aplicado a Teoria da

Distribuição Dinâmica do Ônus da Prova em “desfavor” do consumidor, fundamentando a sua posição exatamente na impossibilidade de o fornecedor produzir uma prova que, no caso, somente ao consumidor competiria. Confira-se:

RECURSO ESPECIAL. GRAVIDEZ ALEGADAMENTE DECORRENTE DE CONSUMO DE PÍLULAS ANTICONCEPCIONAIS SEM PRINCÍPIO ATIVO (“PÍLULAS DE FARINHA”). INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. ENCARGO IMPOSSÍVEL. ADEMAIS, MOMENTO PROCESSUAL INADEQUADO. AUSÊNCIA DE NEXO CAUSAL ENTRE A GRAVIDEZ E O AGIR CULPOSO DA RECORRENTE.

1. O Tribunal *a quo*, muito embora reconhecendo ser a prova “franciscana”, entendeu que bastava à condenação o fato de ser a autora consumidora do anticoncepcional “Microvlar” e ter esta apresentado cartelas que diziam respeito a período posterior à concepção, cujo medicamento continha o princípio ativo contraceptivo.

2. A inversão do ônus da prova regida pelo art. 6º, inciso VIII, do CDC, está ancorada na assimetria técnica e informacional existente entre as partes em litígio. Ou seja, somente pelo fato de ser o consumidor vulnerável, constituindo tal circunstância um obstáculo à comprovação dos fatos por ele narrados, e que a parte contrária possui informação e os meios técnicos aptos à produção da prova, é que se excepciona a distribuição ordinária do ônus.

3. Ainda que se trate de relação regida pelo CDC, não se concebe inverter-se o ônus da prova para, retirando tal incumbência de quem poderia fazê-lo mais facilmente, atribuí-la a quem, por impossibilidade lógica e natural, não o conseguiria.

[...]

Assim, para o desate da controvérsia aqui tratada, indaga-se se a inversão do ônus da prova realizada pelo Tribunal *a quo* resultou em maior facilidade para a elucidação dos fatos narrados pelo consumidor, ou se, em realidade, tornou-se impossível sua comprovação, senão por presunção, como no caso.

[...]

Entendo que, na hipótese, mostrar-se-ia mais razoável a consumidora guardar – por apenas um mês bastaria – as caixas do medicamento usado ou as notas fiscais, por precaução, do que se exigir

do laboratório a prova de que a autora não ingeriu as indigitadas “pílulas de farinha”, o que, convenhamos, é prova impossível de se produzir.

No caso, em outras palavras, a inversão do ônus da prova significou a automática procedência do pedido.

Diante da não-comprovação da ingestão dos aludidos placebos pela autora – quando lhe era, em tese, possível –, bem como da inviabilidade de a ré produzir prova impossível, a celeuma deve se resolver, assim, com a improcedência do pedido. (REsp nº 720.930, 4ª Turma, Rel. Min. Luís Felipe Salomão, DJ 09.11.09) (grifado)

O caso acima mencionado talvez espelhe bem a assertiva de Marinoni e Arenhart, para quem é “*impossível o restabelecimento dos fatos pretéritos, já que jamais se logrará extirpar toada a dúvida possivelmente existente sobre a efetiva acuidade do juízo de certeza que se chegou*”²⁰, notadamente diante da subjetividade que cada um empresta à interpretação que faz do fato a ser reproduzido em juízo. Nem por isso, todavia, deve o magistrado se afastar da sua condição de destinatário final da prova (art. 130 do CPC), de elo fundamental na relação de colaboração que deve impulsionar os atos processuais, cabendo-lhe fixar, correta e casuisticamente, independentemente do texto legal, o ônus da prova àquele que efetivamente tenha melhores condições de produzi-la, seja consumidor, seja empresa, a fim de se alcançar a verdade real como pressuposto de um julgamento justo.

5. CONCLUSÃO

Ao mencionar Eduardo Cambi, Macêdo (2013, p. 85) resume bem os motivos pelos quais entende-se pela aplicação da Teoria da Distribuição Dinâmica do Ônus da Prova em “desfavor” do consumidor, quando for o caso. A referida teoria

impede que a parte possuidora de informações privilegiadas as maneje deliberadamente, garantindo o princípio da paridade de armas e da probidade processual. Garante também uma maior co-

²⁰ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 59.

operação, o que evita as temidas decisões-surpresa, potencializa a busca da verdade real e proporciona o alcance do processo justo e maquinado de modo a enaltecer o valor solidariedade, consagrado na Constituição da República²¹.

Nas palavras de Godinho (2006, p. 182),

se o cumprimento do ônus probatório pode significar a tutela do direito reclamado em juízo, parece-nos intuitivo que as regras que disciplinam sua distribuição afetam diretamente a garantia do acesso à justiça. Se a distribuição do ônus da prova se der de uma forma que seja impossível que o interessado dele se desincumba, em última análise estará sendo-lhe negado o acesso à tutela jurisdicional²².

Feitas estas considerações, entende-se que a teoria de Peyrano aplica-se não só em face da regra estática de distribuição do ônus da prova prevista no art. 333 do CPC, mas, também, em face da regra estática de distribuição do ônus da prova prevista no CDC. Isso porque, o que se pretende com a implementação da teoria não é conferir mais chance de êxito a nenhuma das partes envolvidas na contenda judicial, mas possibilitar a prolação da mais justa decisão possível, que leve em consideração, como premissas, os fatos que mais se assemelhem à verdade real, possibilitando àquele que, na prática, e não apenas no campo ideológico ou hipotético, tenha efetivas condições de fazer a prova das questões controvertidas.

²¹ MACÊDO, Lucas Buril de. Revisitando o ônus da prova. *Revista Dialética de Direito Processual*, São Paulo, 2013, n. 123. p. 85.

²² GODINHO, Robson Renault. *A distribuição do ônus da prova na perspectiva dos direitos fundamentais*. Salvador: Jus PODIVM, 2006.

Compliance Imobiliária e Regularização Fundiária

Luis Gustavo Miranda¹

Natália Miranda Sadi²

I. INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo discutir a relevância do trabalho de *compliance* e regularização fundiária de ativos imobiliários das empresas, de modo a resguardar a posse e a propriedade dos imóveis utilizados em suas operações ou que apenas integram o seu patrimônio.

Conforme será demonstrado, a *compliance* imobiliária desempenha um papel relevante na gestão patrimonial, na medida em que valoriza o ativo, facilita a transferência do domínio dos imóveis a qualquer título (compra e venda, integralização de capital, operações de M&A, etc) e, principalmente, reduz o risco de perdas. Além disso, insere-se nos programas de *compliance* corporativa, para demonstrar

¹ Sócio do escritório RV&LC Advogados. Mestre em Administração de Empresas pela FEAD-MG e especialista em Direito da Economia e de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professor de pós graduação na Fundação João Pinheiro e no Instituto de Educação Continuada da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (IEC PUC MINAS). Membro do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) e do Instituto dos Advogados de Minas Gerais (IAMG).

² Pós Graduada em Direito Notarial e Registral pela Faculdade Milton Campos. Pós Graduada em Direito de Empresa pelo Instituto de Educação Continuada da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (IEC PUC MINAS). Graduada em Direito (FUMEC). Membro da Comissão de Direito Societário da OAB-MG.

a conformidade legal na posse e no domínio de imóveis e ainda o cumprimento do dever de diligência dos gestores responsáveis.

O intuito, portanto, é indicar alguns dos aspectos que surgem em trabalhos de *due diligences*, programas de *compliance* e de regularização, e para ressaltar a necessidade de as empresas manterem o seu ativo imobiliário íntegro e em conformidade com a legislação vigente, o que significa ter (i) a posse e propriedade dos imóveis resguardadas e garantidas, e (ii) os registros permanentemente atualizados.

2. DIREITOS REAIS

No Brasil, o registro público de imóveis é regido pela Lei 6.015, de 31 de dezembro de 1973 (“Lei 6.015/1973”). Todo imóvel deve ser registrado no Registro de Imóveis competente. A propriedade legal de um imóvel e seus direitos correlatos são outorgados ao proprietário por meio do registro do título aquisitivo no Registro de Imóveis competente. O registro também demonstra se um imóvel está sujeito a hipotecas, ônus ou quaisquer outros gravames.

De acordo com o artigo 1º, da Lei 6.015/1973, a finalidade dos Registros Públicos é garantir a publicidade, autenticidade, segurança e eficácia dos atos jurídicos.

O artigo 172 do referido diploma legal, por sua vez, estabelece que serão feitos no Registro de Imóveis o registro e a averbação dos títulos ou atos constitutivos, declaratórios, translativos e extintivos de direitos reais sobre imóveis reconhecidos em lei, almejando sua constituição, transferência, extinção, validade contra terceiros ou sua disponibilidade.

Portanto, como se vê, o registro imobiliário é de suma importância, uma vez que comprova a titularidade, informa a situação atual, e recompõe a cadeia dominial do imóvel, por meio dos atos (registros e averbações) havidos no decorrer do tempo, contendo, ainda, informações relevantes sobre eventuais impedimentos que afetem o imóvel.

De acordo com a legislação vigente, o título aquisitivo (a “Escritura” ou a “Promessa”), por si só, não gera direito real ao comprador, o que significa dizer que a obrigação criada com a celebração de contratos é apenas pessoal, gerando efeitos exclusivamente entre

as partes. A transferência dos direitos reais sobre o imóvel somente se consuma com o registro do título aquisitivo perante o Registro de Imóveis competente.

Nesse sentido, é o artigo 1.227 do Código Civil, que estabelece que “*os direitos reais sobre imóveis constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com o registro no Cartório de Registro de Imóveis dos respectivos títulos (arts. 1.245 a 1.247), salvo os casos expressos*”. Ainda no mesmo compasso, o § 1º do artigo 1.245 determina que enquanto não se registrar o título translativo, o alienante continua a ser havido como dono do imóvel.

3. PONTOS GERALMENTE PRESENTES EM DUE DILIGENCES E PROGRAMAS DE COMPLIANCE IMOBILIÁRIA

Os trabalhos de *due diligence* passaram a ser uma prática comum para a aquisição de imóveis rurais e urbanos. Durante trabalhos de *due diligence*, podem ser identificadas questões suscetíveis de gerar perdas para os ativos e danos para o seu adquirente, os quais, muitas vezes, poderiam ser mitigados ou mesmo impedidos se (i) tomadas as devidas precauções, pelo adquirente, no ato da aquisição dos imóveis, e/ou (ii) executadas as diligências necessárias para a transferência do domínio.

O escopo de tais trabalhos pode abranger aspectos imobiliários, registrais, contratuais, ambientais, urbanísticos e técnicos, gerando impacto sobre o modelo de negócio a ser fechado, a forma de pagamento, a constituição de garantias, dentre outros elementos. A atuação preventiva do adquirente muitas vezes revela irregularidades e/ou pendências que, apesar de não impedir o fechamento do negócio, podem demandar a regularização. Ademais, em alguns casos, o adquirente não conta com a opção de não adquirir a área, considerando outras variáveis presentes no negócio, como no caso de mineradoras onde está presente a rigidez locacional.

Ainda assim, uma vez adquirido, há necessidade de regularização do imóvel, o que pode ser feito no âmbito de um programa de *compliance* ou mesmo com fundamento no dever de diligência do

administrador, seja para evitar perdas, seja para preparar o ativo para futuros negócios.

Citamos a seguir, a título exemplificativo, alguns pontos comumente identificados em *due diligences*, programas de *compliance* e de regularização imobiliária.

- **Ausência de Registro do Título Aquisitivo**

Conforme visto no tópico anterior, a promessa de compra e venda e/ou a própria escritura pública de compra e venda, não registradas, não geram direito real de propriedade, estabelecendo uma relação meramente obrigacional entre as partes. Nestes casos, identifica-se apenas a presença de direitos aquisitivos que ficam condicionados à regularidade da aquisição.

Não obstante, é comum que o adquirente, por falta de ação ou impedimento, deixe de registrar o título na matrícula imobiliária, o que suscita a necessidade premente de regularização.

O risco associado à falta de registro do título aquisitivo da propriedade é justamente o de surgir outro comprador que realize o registro de outro título aquisitivo em primeiro lugar. Tal situação também ocorre (não raras vezes) quando se tem a promessa de compra e venda ou promessa de permuta de imóvel.

Para efetuar o registro da propriedade dos imóveis nesta situação, é necessário adotar providências extrajudiciais e judiciais, sendo que algumas dependem dos outorgantes, o que acaba dificultando o processo de regularização. A forma de se mitigar tal risco está justamente no contrato firmado e no fornecimento, pelas partes, de todos os documentos e informações necessários para o registro.

- **Nulidade de Títulos Aquisitivos**

Os títulos aquisitivos, por vezes, apresentam aspectos que podem ensejar questionamentos por parte de interessados e dificuldades para registro como, por exemplo, (i) procurações utilizadas sem poderes específicos, (ii) partes incapazes, (iii) incerteza quanto à presença de

todos os condôminos ou herdeiros, (iv) incerteza quanto à concessão de outorgas uxórias, dentre outros.

Estes pontos podem ensejar eventual alegação de nulidade por parte de interessado prejudicado, gerando, em casos extremos, até mesmo a perda do imóvel.

- **Ausência de Matrícula**

A ausência de abertura de matrícula perante o Cartório de Registro de Imóveis competente é uma irregularidade que decorre da ausência do registro do título adquirido em nome do adquirente original, e que se prolonga pela cadeia de transferência do imóvel, devendo ser sanada.

Tal situação ocorre com frequência em algumas áreas rurais e em diferentes Estados, mas também existem casos identificados dentro de áreas urbanas.

- **Nulidades na Cadeia Dominial**

Para avaliação dos aspectos imobiliários, é recomendável começar a análise pela íntegra do registro atual, bem como avançar, pelo menos, nos 20 (vinte) anos anteriores.

Em razão disso, havendo registro recente, convém avaliar também registros anteriores do imóvel para verificar se há regularidade na cadeia dominial ou se algum registro passado pode ser eventualmente contestado por algum vício ou nulidade.

Infelizmente, ainda existem situações em que vendedor e comprador optam por realizar a transferência sem a outorga e o registro do título translativo por desconhecimento do procedimento a ser adotado (comum algumas décadas atrás) ou mesmo para fugir da incidência de tributos. Por exemplo, utiliza-se o instrumento de procuração pública de forma indevida ou apenas contratos particulares, e transfere-se simplesmente a posse do imóvel.

A regularização dos registros sobrevividos é de suma importância para a integridade e segurança da matrícula, não só para resguardar o

proprietário atual, mas também para garantir que os eventos futuros não venham a sofrer contestações de terceiros.

- **Imóveis em Condomínio**

A referência da titularidade do imóvel é sempre a constante na matrícula. Frequentemente é identificada a existência de áreas adquiridas de glebas ou imóveis maiores, sem que o desmembramento e a abertura de matrícula individualizada tenham sido realizados. Em áreas rurais, ainda é comum identificar situações em que houve a divisão de área por meio de cercas sem efetuar o desmembramento no registro público.

Tal situação gera riscos de oneração do imóvel em razão de ações movidas por terceiros contra os demais condôminos e nulidades de contratos firmados por um dos condôminos sem a anuência dos demais.

- **Desmembramentos Irregulares**

De acordo com o artigo 65 do Estatuto da Terra (Lei 4.504/1964), o imóvel rural não pode ser dividido em áreas de dimensão inferior à constitutiva do módulo de propriedade rural. A Lei Federal nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972 (“Lei 5.868/1972”), que criou o Sistema Nacional de Cadastro Rural (“SNCR”), também determina que nenhum imóvel rural poderá ser desmembrado ou dividido em área de tamanho inferior a do módulo calculado para o imóvel ou da fração mínima de parcelamento (artigo 8º), prevalecendo entre os dois índices o que tiver área menor.

O §3º do artigo 8º da Lei 5.868/1972, por sua vez, estabelece que a inobservância da área mínima do imóvel que pode ser desmembrada leva à nulidade dos atos de desmembramento, inclusive impondo a responsabilização dos titulares dos Cartórios de Notas e do Registro de Imóveis ao lavrar escrituras dessas áreas e transcrevê-las no registro imobiliário, respectivamente.

Todavia, conquanto as legislações acima citadas imponham restrições para o desmembramento de imóveis rurais, é comum identificar

desmembramentos realizados sem a observância de tais restrições, o que pode gerar a nulidade do ato.

- **Dúvidas sobre a Área**

Outro aspecto relevante, muitas vezes não observado pelas empresas na aquisição de imóveis, é a necessidade de demarcá-los, como modo de evitar discussões com os vizinhos sobre os limites e confrontações e, conseqüentemente, sobre posse. Eventuais discussões nesse sentido podem ensejar, em última análise, a redução de área do imóvel.

- **Terras Devolutas**

Ainda é relativamente comum identificar imóveis adquiridos na origem por meio de título de alienação (venda ou doação) de terras devolutas que, no entanto, não foi levado ao Registro de Imóveis.

As terras devolutas são glebas ou áreas que não se acham aplicadas a nenhum uso público e não se acham integradas, por qualquer título legítimo, ao domínio privado. Trata-se de glebas não identificadas definitivamente nem como públicas, nem como privadas³. Sob a ótica do Estado, as terras devolutas são bens imóveis compreendidos no patrimônio público e que não possuem, necessariamente, destinação pública.

Embora os títulos de alienação de terras devolutas possuam o atributo de presunção de validade, é comum surgirem embaraços para o seu reconhecimento no Registro de Imóveis, mesmo depois de regularizada a cadeia sucessória e dominial, demandando providências administrativas ou judiciais complementares.

- **Aquisição de Imóvel Rural por Estrangeiro**

De acordo com a Instrução Normativa do INCRA nº 76, de 23 de agosto de 2013, que atualmente regulamenta o procedimento previsto

³ OPITZ, Sílvia C.B.; OPITZ, Oswaldo. *Curso completo de Direito Agrário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 116.

na Lei Federal nº 5.709, de 07 de outubro de 1971 (“Lei 5.709/1971”), há limitações para a aquisição e arrendamento de imóvel rural no Brasil por pessoa jurídica brasileira com capital majoritário estrangeiro. A aquisição de imóvel rural em discordância com a citada lei é considerada nula de pleno direito⁴.

As regras para aquisição de imóvel rural por sociedade brasileira com controle estrangeiro passaram a ser aplicadas a partir de 23 de agosto de 2010, momento em que o Parecer CGU/AGU 01/2008-RVJ foi publicado no Diário Oficial da União, vinculando os órgãos da Administração Pública Federal, nos termos do artigo 40 da Lei Orgânica da Advocacia Geral da União.

Embora as exigências estejam sujeitas a alterações, por se tratar de matéria que está fomentando discussões no Poder Legislativo e que tende a gerar discussões que serão levadas ao Poder Judiciário, a inobservância das restrições pode levar a questionamentos sobre a validade da compra e venda realizada, motivo pelo qual a análise deste aspecto, em trabalho de *compliance* imobiliária, é de suma importância.

Vale ressaltar que a verificação das limitações impostas pelas normas comentadas, no caso concreto, depende de diligências no INCRA, no Registro Imobiliário e inclusive análise com apoio da área técnica.

- **INCRA/CCIR**

O INCRA é uma autarquia federal criada pelo Decreto-Lei nº 1.110, de 09 de julho de 1970, com a função de realizar a reforma agrária, manter o cadastro nacional de imóveis rurais e administrar as terras públicas da União. Ele está instalado em todo o território nacional por meio de diversas Superintendências Regionais. O INCRA também é responsável pelo desenvolvimento de políticas de assentamento rural.

O Certificado de Cadastro de Imóvel Rural (“CCIR”) é o documento emitido pelo INCRA que demonstra o cadastro do imóvel rural, sendo indispensável para desmembrar, arrendar, hipotecar, vender

⁴ Artigo 15 da Lei 5.709/1971.

ou prometer em venda o imóvel rural e para homologação de partilha amigável ou judicial (sucessão causa mortis) de acordo com a Lei n.º 4.947, de 6 de abril de 1966 (“Lei 4.947/1966”) e a Lei 10.267/2001. Ademais, o CCIR é exigido para o registro imobiliário⁵.

Sem o CCIR atualizado, os proprietários ficam impedidos de realizar diversos atos com os seus imóveis, tais como desmembrar, arrendar, hipotecar, vender ou prometer em venda imóveis rurais, sob pena de nulidade do ato.

• **Certificação de Imóvel Rural**

A Lei n.º 10.267, de 28 de agosto de 2001 (“Lei n.º 10.627/2001”) determina que todos os proprietários de imóveis rurais realizem o georreferenciamento⁶ de suas propriedades, certificando-o em mapas e memoriais perante o “INCRA”, para poderem ser desmembradas, parceladas, lembradas, transferidas ou para terem sua descrição criada ou alterada, em razão de procedimento judicial ou administrativo.

Os prazos⁷ que cada proprietário tem para a realização do georreferenciamento, contados a partir do dia 20 de novembro de 2003, são os seguintes:

- (i) 90 dias, para os imóveis com área de 5.000 hectares, ou superior;
- (ii) 1 ano, para os imóveis com área de 1.000 a menos de 5.000 hectares;
- (iii) 5 anos, para os imóveis com área de 500 a menos de 1.000 hectares;
- (iv) 10 anos, para os imóveis com área de 250 a menos de 500 hectares;

⁵ Art. 22, §6º da Lei 4.947/1966 e art. 176, §1º, II, “3”, “a”, da Lei 6.015/1973.

⁶ O georreferenciamento é o procedimento de medir e localizar topograficamente o imóvel rural, com a descrição de seus limites, características e confrontações, de acordo com o Sistema Geodésico Brasileiro (SGB).

⁷ Decreto n.º 4.449, de 30 de outubro de 2002, posteriormente alterado em 2005 e 2011 pelos Decretos n.ºs (i) 5.570 de 31 de outubro de 2005 e (ii) 7.620, de 21 de novembro de 2011.

- (v) 13 anos, para os imóveis com área de 100 a menos de 250 hectares;
- (vi) 16 anos, para os imóveis com área de 25 a menos de 100 hectares; e
- (vii) 20 anos, para os imóveis com área inferior a 25 hectares.

Dessa forma, os prazos estipulados para os imóveis com áreas superiores a 500 hectares já expiraram. Os demais terminam, respectivamente, em (i) novembro de 2013 (imóveis com área entre 250 e 500 hectares), (ii) novembro de 2016 (imóveis com área entre 100 e 250 hectares), (iii) novembro de 2019 (imóveis com área entre 25 e 100 hectares) e (iv) novembro de 2023 (imóveis com área inferior a 25 hectares).

Não tendo sido feito o georreferenciamento dentro dos prazos fixados na norma, o Registro de Imóveis competente ficará impedido de praticar determinados atos envolvendo as imóveis rurais, até que sejam certificados pelo INCRA, quais sejam: (i) desmembramento, parcelamento ou remembramento, (ii) transferência, e (iii) criação ou alteração da descrição do imóvel, resultante de qualquer procedimento judicial ou administrativo.

Não obstante a determinação legal, é corriqueira a identificação de imóveis acima de 500 hectares que não foram georreferenciados e certificados pelo INCRA, estando, portanto, impedidos de serem desmembrados, parcelados, remembrados, transferidos ou de terem sua descrição criada ou alterada, carecendo de regularização.

• IPTU x ITR

Outro ponto que surge com frequência em trabalhos de *due diligence* e *compliance* é quanto ao recolhimento correto do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano (“IPTU”) ou do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (“ITR”).

Não é raro identificar imóveis em área de expansão urbana ou em áreas limítrofes do perímetro urbano ou de centros urbanos isolados, estando presente a discussão sobre a incidência do IPTU ou do ITR.

- **Servidão**

Tal como ocorre com a escritura de aquisição do imóvel, a escritura de constituição de servidão (para passagem de linhas de transmissão, dutos de água, gás, ou via de acesso, por exemplo), precisa ser registrada na matrícula imobiliária para fins de constituição de direitos reais entre as partes, por força do artigo 1.227 do Código Civil.

O risco, no caso de inexistência de servidão regulamentada, é de futuros questionamentos de terceiros envolvendo a entrada do dominante no imóvel, ou até mesmo a realização de uma construção indevida pelo serviente no local da servidão, sem que exista o direito real constituído.

Assim sendo, é de extrema importância a regularização da situação das servidões instituídas.

- **Legislação Urbanística**

Mais do que analisar a situação do imóvel em si, é necessário avaliar a situação urbanística a ele relacionada, por limitar o direito de uso e gozo do imóvel e, algumas vezes, impedindo o desempenho de atividades de interesse do proprietário.

Desta forma, é recomendado avaliar a legislação urbanística básica municipal, como, por exemplo, o plano diretor, a lei de zoneamento, a lei uso e ocupação do solo, o código de obras, entre outras normas aplicáveis ao imóvel e ao futuro empreendimento que se pretende desenvolver.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme pôde ser observado no presente artigo, os trabalhos de *due diligence* e de *compliance* imobiliária podem ser instrumentos relevantes para identificação de riscos que podem impactar os ativos imobiliários das empresas.

A depender da condição dos imóveis envolvidos, a regularização pode ser simples ou mesmo envolver toda a sorte de providências.

Para ser eficiente, o trabalho de *compliance* imobiliário pode ser realizado em duas etapas, sendo (i) a primeira de identificação dos pontos de inconformidade e a elaboração de um plano de ação para a regularização fundiária, e (ii) a segunda de execução e acompanhamento das diligências traçadas no plano de ação.

A fase de diagnóstico legal deverá compreender a avaliação geral da situação do imóvel, abrangendo a análise da titularidade, cadeia dominial, legitimidade da negociação, situação registral e cadastral do imóvel, existência de ônus e gravames, situação da posse, servidão, dentre outros aspectos, a partir da qual será definida e desenvolvida uma estratégia de regularização.

Tanto a fase de mapeamento quanto a fase de execução podem ser desenvolvidas internamente ou por meio de apoio jurídico externo, a partir de documentos e informações prestadas pela empresa.

No presente artigo procuramos indicar situações presentes em sua maioria em imóveis rurais, sem a pretensão de desenvolver uma explanação exaustiva sobre o tema. O escopo de trabalhos de *due diligence* e de *compliance* imobiliária, no entanto, deve abranger aspectos imobiliários, registrais, contratuais, ambientais, urbanísticos e técnicos.

Estar com os ativos imobiliários em situação irregular expõe os seus titulares a riscos que podem ser evitados. Com o desenvolvimento da *compliance*, muitas empresas estão implantando programas de regularização imobiliária dos seus ativos, seja para evitar perdas, seja para atendimento da conformidade legal, seja para atendimento de exigências dos próprios acionistas, seja para valorizá-los no ponto de vista comercial para futuras operações e negócios.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto nº 4.449, de 30 de outubro de 2002, que regulamenta a Lei no 10.267, de 28 de agosto de 2001, que altera dispositivos das Leis nos. 4.947, de 6 de abril de 1966; 5.868, de 12 de dezembro de 1972; 6.015, de 31 de dezembro de 1973; 6.739, de 5 de dezembro de 1979; e 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 31 out. 2002.

BRASIL. Decreto nº 5.570, de 31 de outubro de 2005, que dá nova redação a dispositivos do Decreto nº 4.449, de 30 de outubro de 2002, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 1º nov. 2005.

BRASIL. Decreto nº 7.620, de 21 de novembro de 2001, que altera o art. 10 do Decreto nº 4.449, de 30 de outubro de 2002, que regulamenta a Lei nº 10.267, de 28 de agosto de 2001. *Diário Oficial da União*, 22 nov. 2011.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.110, de 09 de julho de 1970, que cria o Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), extingue o Instituto Brasileiro de Reforma Agrária, o Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário e o Grupo Executivo da Reforma Agrária e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 10 jul. 1970.

BRASIL. Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 31 nov. 1964.

BRASIL. Lei nº 4.947, de 06 de abril de 1966, que fixa Normas de Direito Agrário, dispõe sobre o Sistema de Organização e Funcionamento do Instituto Brasileiro de Reforma Agrária, e dá outras Providências. *Diário Oficial da União*, 11 abr. 1966.

BRASIL. Lei nº 5.709, de 07 de outubro de 1971, que regula a Aquisição de Imóvel Rural por Estrangeiro Residente no País ou Pessoa Jurídica Estrangeira Autorizada a Funcionar no Brasil, e dá outras Providências. *Diário Oficial da União*, 11 out. 1971.

BRASIL. Lei nº 5.868, de 12 de dezembro de 1972, que cria o Sistema Nacional de Cadastro Rural, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 14 fev. 1972.

BRASIL. Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, que dispõe sobre os registros públicos, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 31 dez. 1973.

BRASIL. Lei nº 10.267, de 28 de agosto de 2001, que altera dispositivos das Leis nos 4.947, de 6 de abril de 1966, 5.868, de 12 de dezembro de 1972, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 6.739, de 5 de dezembro de 1979, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, 29 ago. 2001.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que institui o código civil. *Diário Oficial da União*, 11 jan. 2002.

OPITZ, Silvia C.B.; OPITZ, Oswaldo. *Curso completo de Direito Agrário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

A Proposta do Novo Marco Regulatório da Mineração e a Alteração do Modelo de Concessão de Lavra para o Contrato de Concessão

Mariana Mendonça Balga¹
Thiago Pastor Alves Pereira²

I. INTRODUÇÃO

Após longa discussão, o governo Federal encaminhou ao Congresso Nacional, no dia 19 de junho de 2013, o Projeto de Lei nº 5.807/2013 que teve como objetivo estabelecer o novo marco regulatório para o setor da mineração.

A proposta pretende revogar o vigente Código de Mineração, Decreto Lei nº 227/1967, e alterar alguns dos fundamentos basilares do direito minerário, modificando todo o procedimento administrativo empenhado à aquisição de títulos e, conseqüentemente, a sistemática jurídica relacionada à exploração e exploração mineral.

Dentre as alterações apresentadas no Projeto de Lei, destacam-se: a criação do Conselho Nacional de Política Mineral – CNPM; a criação da Agência Nacional de Mineração – ANM; o aumento das alíquotas de Compensação Financeira pela Exploração Mineral – CFEM; a redução do percentual devido a título de participação do proprietário do

¹ Graduada em Direito e pós graduanda em Regime Jurídico dos Recursos Minerais pela Faculdade de Direito Milton Campos. Membro participante do Grupo de Estudos em Direito Minerário da UnB.

² Sócio do escritório RV&LC Advogados. Pós-graduando em Direito Ambiental pelo Centro Universitário UNA. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos.

solo nos resultados da lavra; a instituição do procedimento de chamada pública para aquisição de títulos minerários; a extinção do regime de licenciamento; e a unificação das fases de pesquisa e exploração. Certamente, o conjunto destas propostas trarão significativas mudanças ao atual contexto regulatório minerário.

Daremos destaque, neste artigo, para a instituição do contrato de concessão em detrimento ao atual modelo de concessão de lavra, em face da sua relevância, a qual terá como consequência a modificação da natureza jurídica do título minerário.

2. ATO CONCESSIVO DO TÍTULO MINERÁRIO

O aproveitamento mineral, conforme previsto no Projeto de Lei, passará a ser tratado de forma global, com a unificação do título minerário, abrangendo a pesquisa, lavra, desenvolvimento e fechamento da mina, será concedido mediante procedimento de licitação ou chamada pública.

Ficarão sujeitas à licitação as áreas definidas pelo CNPM e consideradas estratégicas para o Estado.

Os demais minerais, com exceção daqueles que o Projeto enumera de forma taxativa e que, portanto, devem se submeter ao regime obrigatório de licitação ou emprego imediato após a extração, serão adquiridos pela chamada pública, em substituição ao atual regime de prioridade.

O processo de chamada pública poderá ser requerido pela própria administração pública ou por provocação de particulares, sendo, neste caso, consubstanciado em um instrumento de convocação que informará os dados básicos da área a ser concedida, tais como: localização, coordenadas, informações geológicas e também disporá sobre os requisitos para manifestação do interesse e critérios a serem adotados para escolha do vencedor. Havendo mais de um interessado no processo de chamada pública, será realizado pelo poder concedente, processo seletivo público.

Embora o Projeto de Lei determine que serão licitadas apenas as áreas especiais, não se pode olvidar que todos procedimentos como o regime de prioridade e a chamada pública, trazem, em seu íntimo, o caráter licitatório.

Isto porque a licitação, regulamentada pela Lei Federal 8.666/1993, é o processo administrativo formal utilizado para contratação de serviços, bem como para alienação de bens da administração pública, através do qual o vencedor é escolhido dentre aqueles que apresenta a maior oferta, melhor técnica, ou cumulativamente, os dois critérios.

Não obstante a chamada pública seja, juridicamente, um processo para formalização de dispensa de licitação, isto, tecnicamente, não ocorrerá quando houver dois ou mais interessados em uma área, uma vez que o fator que definirá a titularidade do direito minerário ofertado, será quem melhor satisfizer os critérios dispostos no instrumento de convocação da chamada.

No atualmente vigente regime de prioridade, as características do procedimento licitatório também se manifestam, embora de forma atípica. Caracterizado pelo fator temporal, pois quem primeiro requerer a área livre terá direito de prioridade, estabelecendo-se uma expectativa de direito à titularidade da concessão, que, uma vez satisfeita a análise da viabilidade técnica e econômica da lavra, com entrega do relatório final de pesquisa, será outorgado o direito de requerer a concessão da lavra.

Ainda, no processo de disponibilidade de área, o caráter licitatório é predominante. Assim como na chamada pública com mais de um requerente, serão analisados os critérios, no caso, técnico e econômico, de forma discricionária a escolher quem será o vencedor daquele procedimento.

A mudança quanto à forma de aquisição das concessões mine-rárias, portanto, não é completamente inovadora. A alteração mais significativa está relacionada ao critério de escolha do vencedor, que passará do primeiro requerente que constituiu seu direito, em se tratando de área livre, para o que melhor ofertar pelo direito de exploração da jazida. Ou seja, o elemento temporal para definição do exercício do direito de pesquisa e exploração de uma jazida será substituído pelo critério econômico, sagrando-se vencedor aquele que apresentar a melhor oferta pelo bloco no processo de chamada pública.

Ao vencedor, será outorgado um único título concessivo para pesquisa e lavra, com prazo de vigência de 40 (quarenta) anos, prorrogável por sucessivos períodos de 20 (vinte) anos, desde que o minerador comprove o cumprimento de suas obrigações legais.

O título único será formalizado via Contrato de Concessão, substituindo a atual concessão de lavra.

3. CONTRATO DE CONCESSÃO MINERÁRIA, UM MODELO IMPORTADO DO PETRÓLEO

Segundo Maria Sylvia di Pietro, Contrato de Concessão é o *contrato administrativo pelo qual a Administração confere ao particular a execução remunerada de serviço público ou de obra pública, ou lhe cedo o uso de bem público, para que o explore por sua conta e risco, pelo prazo e nas condições regulamentares e contratuais*³.

O tradicional conceito de contrato de concessão que se refere unicamente à execução de um serviço público já foi ultrapassado. Para que haja concessão, não deve necessariamente haver efetiva e contínua execução de uma atividade de responsabilidade do Estado outorgada a um particular. Neste sentido, Antônio Carlos Cintra do Amaral⁴, avança em seu conceito de contrato de concessão ao delimitar que:

A Concessão caracteriza-se, assim, como instrumento jurídico de prestação indireta, pelo poder Público, de serviço público ao usuário. Prestação indireta, essa, que se faz por intermédio de empresa estatal ou privada. Em função da Constituição de 1988 e das novas leis aprovadas – mas sobretudo em decorrência de uma política de reformulação do papel do Estado – têm surgido, nesse últimos anos, várias concessões outorgadas a empresas privadas. Nesse sentido, destacam-se concessões de rodovias, pontes e ferrovias, telecomunicações, energia elétrica, gás canalizado e algumas iniciativas no setor portuário.

As concessões, inicialmente possíveis apenas para serviços, passaram a ser muito utilizadas como artifício em prol do planejamento econômico do Estado. O contrato de concessão de petróleo, por exemplo, outorga ao particular o direito de exploração e lavra de um bem monopolizado pela União. Sua exploração e lavra não se trata de um serviço, mas de um ramo de atividade econômica, complexo

³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 275.

⁴ AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. *Concessão de serviço público*, p. 21.

e composto de um conjunto de atividades coordenadas que visam o aproveitamento de recursos da União.

A concessão de atividades provenientes da exploração de bens da União, tais como o petróleo, gás natural e dos recursos minerais, é denominada como concessão industrial ou, como preferimos denominá-las, concessão econômica.

É por intermédio das concessões econômicas que o Estado outorga a particulares o direito de aproveitamento de um bem da União, com a finalidade de desenvolver a economia nacional, através do exercício de atividades estratégicas ao país, tais como, as atividades petrolífera e de mineração.

Como meio de formalizar o direito de aproveitamento destas atividades econômicas, estratégicas e cujo desenvolvimento está diretamente relacionado ao interesse nacional do Estado, a Agência Nacional do Petróleo – ANP, através da Lei Federal 9.478/1997, quebrou o monopólio estatal para exploração e produção do petróleo e permitiu a exploração e produção do petróleo por particulares por intermédio de contratos de concessão.

Com o advento do novo marco regulatório da mineração, o mesmo instrumento jurídico utilizado para formalização do direito de aproveitamento das atividades econômicas estatais reservadas à iniciativa privada, concedido pela ANP, também será utilizado pela futura Agência Nacional da Mineração, ANM. A substituição das concessões de lavra por contratos de concessão tem gerado murmúrios no setor mineral, começando pela inevitável comparação e dúvida acerca da questionável aplicabilidade do modelo utilizado na licitação de blocos de petróleo em substituição ao vigente modelo de concessão de lavra.

Antes de adentrar à polêmica da substituição das concessões de lavra para os contratos de concessão, importante destacar que estes não podem ser confundidos com os tradicionais contratos administrativos de prestação de serviços. Enquanto nos tradicionais contratos de concessão, o Estado é o responsável pelas decisões, produção e estudos, transferindo ao particular apenas a execução do projeto sob contra-prestação do serviço prestado, *in casu*, nos contratos de concessão econômica, tal como nos de petróleo ou recursos minerais, a adminis-

tração pública outorga ao concessionário o direito de pesquisa e lavra de um bem da União, garantindo ao concessionário o produto de sua lavra. Neste contexto, a garantia ao produto da lavra é a primeira divergência a ser destacada entre a concessão petrolífera e a mineração.

Importante pontuar que o produto da lavra é muito mais que um elemento de composição das reservas, ele é a razão de ser de qualquer atividade de extração. Na atividade minerária, a transmissão da titularidade mineral se dá de forma completa com a lavra.

Neste sentido, o artigo 176 da Constituição da República protege o minério extraído garantindo ao seu concessionário a titularidade de todo o produto da lavra, de forma completa, seja já beneficiado ou não, com ou sem valor econômico.

Assim, explorado o minério, ocorrerá a tradição do bem mineral, da dominialidade da União para o concessionário, surgindo, desta relação, obrigações cogentes do titular com a União. Neste sentido, sobre o momento de tradição do produto da lavra, ensina William Freire⁵:

Ao definir minas e jazidas como bens públicos dominiais da União, cuidou-se de garantir ao concessionário o produto da lavra, de forma a se não criar embaraço jurídico ao aproveitamento dessas reservas. CELSO BASTOS ensina que “se os recursos minerais integram a dominialidade pública, só por lei eram possíveis de transferência do domínio privado. Diante da autorização constitucional, a transferência do domínio se opera com a mera lavra, isto é, a operação de exploração da mina.

Da mesma forma, na concessão petrolífera, também somente o produto da lavra integra a propriedade da concessionária, no entanto, a tradição ocorre apenas após a passagem pelo ponto de medição do óleo, não se tratando de uma propriedade plena, como ocorre com os minérios, uma vez que naqueles é resguardado à União o dever de controle, administração da produção e comercialização, exercida através da ANP.⁶

⁵ FREIRE, William. *Direito Minerário escrito e aplicado*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 19.

⁶ LIMA, Rayssa Cunha. Os contratos de concessão da indústria do petróleo e gás natural. *Jus Navigandi*, Teresina, n. 2765, 26 jan. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18356>>. Acesso em: 8 ago. 2013.

Nos contratos de concessão de petróleo⁷ o Estado, como titular da reserva petrolífera, recebe a chamada participação especial e *royalty* mínimo de 5% (cinco por cento) da produção a título de participações governamentais obrigatórias e inerentes ao exercício da atividade. Por outro lado, no setor minerário, a proposta de pagamento devida ao Estado, em se tratando de áreas de chamada pública, inicialmente, continuará sendo apenas de CFEM, embora a administração pública tenha se resguardado com previsão ampla que a possibilita instituir bônus como critério para qualificação do vencedor nos procedimentos de chamadas públicas.

A reflexão acerca das diferenças práticas entre as duas atividades e, conseqüentemente, sobre os reflexos da normatização destas, ainda que em modelos idênticos, reside na particularidade de cada atividade, e é exatamente este exercício acerca de suas peculiaridades que é essencial para análise da aplicabilidade, à mineração, dos Contratos de Concessão, os quais devem ser precedidos de licitação ou de chamada pública.

Quando o assunto envolve mineração, é comum associarmos a atividade a minerais como minério de ferro e de ouro, os quais, por serem de grande representatividade no mercado brasileiro, tiveram papel fundamental e de grande notoriedade no desenvolvimento histórico do país.

Ocorre que nosso Estado também possui boas reservas em constantes operações de lavra de calcário, magnésio, níquel, areia, água mineral, ardósia, minerais tão importantes quanto o ferro e o ouro. No entanto a legislação minerária é voltada para o desenvolvimento de grandes projetos, quando deveria também focar em pequenos empreendedores que, embora trabalhem com margens menores, representam quantitativamente grande percentual de projetos. No entanto, as

⁷ Sobre os Contratos de Concessão de Petróleo, importante diferenciá-los dos Contratos de Partilha de Produção. No segundo, não há transmissão do petróleo extraído ao particular, pertencendo a produção única e exclusivamente ao Estado, que em troca que irá conferir uma parte da produção. Neste sentido, via de regra, o critério que define o vencedor do contrato não é quem oferece um maior bônus de assinatura, como nos Contratos de Concessão, mas sim, quem confere uma maior produção em favor do Estado.

mudanças apresentadas no novo marco regulatório dificultarão ainda mais a assunção econômica da tão dispendiosa atividade minerária para as pequenas empresas, tornando-as ainda mais vulneráveis.

O trabalho de exploração que antecede a exploração dos minerais, por exemplo, comumente denominada simplesmente como pesquisa mineral, é essencial para a identificação de novos ativos minerais. Nesta fase, há grande dispêndio de esforços para a tentativa de identificação de uma possível jazida que seja técnica e economicamente viável. A respeito da fase de pesquisa, o novo marco regulatório introduziu significativas mudanças que alterarão a dinâmica operacional das pesquisas minerais: (i) as áreas serão abertas para requerimentos via instrumento de chamada pública, provocados pela administração pública ou por particulares, que conterão informações básicas da área, tais como: informações de localização, mineral existente, aspectos geológicos gerais, pesquisas preliminares, tudo desenvolvido pela Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais – CPRM, órgão que será vinculado ao Ministério de Minas e Energia; (ii) dependerá de regulamento próprio a classificação das áreas que estarão sujeitas a regime de licitação, sendo certo que o critério de classificação das áreas de interesse nacional serão flexíveis e alteráveis, gerando insegurança ao setor; (iii) a pesquisa será parte integrante da concessão minerária, dependendo, por tanto, de processo licitatório ou de chamada pública.

O novo marco regulatório atribuiu onerosidade à pesquisa mineral, ignorado o fato de que o percentual das áreas identificadas como técnica e economicamente viável para exploração ainda é muito baixo. No entanto, com fundamento no estímulo ao desenvolvimento da economia mineral, o governo acredita que vincular o título concessivo minerário às duas fases, pesquisa e lavra, é uma maneira de elevar o percentual de projetos exploráveis. Tal perspectiva será aplicável caso a pesquisa prévia realizada pela CRPM seja detalhada o suficiente de modo a permitir que o requerente da chamada pública conheça os riscos que poderá assumir ao assinar determinado contrato de concessão minerária.

Ainda, deve ser considerada a dificuldade do CPRM em realizar estudos diversificados que abranjam os múltiplos minerais existentes no subsolo brasileiro.

Neste mesmo contexto, a chamada pública também poderá atribuir maior onerosidade às concessões de pesquisa e lavra, na medida em que o novo marco deixou lacuna facultando a administração pública a possibilidade de estabelecer como critério de escolha para concessão de áreas e blocos, fatores econômicos, como por exemplo, o maior bônus a ser pago pela área, embora a comprovação da competência técnica para desenvolvimento da atividade também seja essencial.

Esta dinâmica transferida aos contratos de concessão minerária gera dúvidas sobre o emprego do modelo dos contratos de concessão de petróleo à mineração. Na mineração, diferentemente do petróleo, há lavra de diversos minerais, com características absolutamente diferentes, preços de mercado praticados de forma livre, com poucos minerais com preços e *commodities* estabelecidas em bolsas, características absolutamente diversas e distintos comportamentos perante a economia mineral. Não se trata de uma única substância com características geológicas semelhantes e equivalente comportamento econômico e no mercado, mas diversas em que o profundo conhecimento das áreas é fundamental para constatação de novas jazidas. Dificilmente um único órgão, mesmo que absolutamente qualificado, irá suprir as informações geológicas para todo o setor minerário, que é tão diversificado.

Embora aberta a possibilidade de provocação por particulares das chamadas públicas, estas poderão recair em um procedimento semelhante ao atual processo de disponibilidade caso haja dois ou mais interessados por uma determinada área. Nestes casos, a parte vitoriosa será quem melhor atender os requisitos dispostos no edital de chamada pública.

Assim como nos processos de disponibilidade, os critérios econômicos e técnicos estarão presentes como requisitos de análise das propostas de chamada pública, com o diferencial de que o novo marco deixou lacuna para que novos requisitos, amplos e pontuais, sejam fatores de definição do resultado do procedimento de chamada pública e licitatório. Neste sentido, o art. 13 do Projeto de Lei nº 5.807/2013, estabeleceu que:

O edital de licitação ou instrumento de convocação da chamada pública poderá estabelecer restrições, limites ou condições para a

participação de empresas ou grupos empresariais na licitação, com vistas a assegurar a concorrência nas atividades de mineração.

Note-se que a proposta do novo marco regulatório minerário é justamente de não delimitar os critérios que definirão os vencedores das chamadas públicas ou licitações. Neste sentido, cada instrumento de chamada poderá resguardar as peculiaridades de cada procedimento para concessão minerária, que poderá estabelecer bônus de assinatura, bônus de descoberta, programa exploratório mínimo distintos, particularidades que constarão em cada contrato de concessão.

Não obstante a existência de lacunas atribua incerteza aos critérios do procedimento, o contexto das mudanças indica que o critério econômico definirá o vencedor de cada procedimento, sendo certo que a mineração tenderá a excluir as mineradoras *juniors* do setor que, atualmente, já não é muito competitivo.

Ocorre que os riscos do negócio são inerentes a cada atividade, inclusive da minerária que tem característica de depender de altos investimentos, neste contexto, a majoração dos riscos decorrentes das alterações no sistema regulatório minerário e em especial na forma de aquisição dos títulos, é traduzida na aleatoriedade presente nos contratos de concessão econômica.

A aleatoriedade é um elemento que estará presente nos contratos de concessões minerária que decorre da característica de os concessionários adquirirem, mediante certame concorrencial (chamada pública ou licitação), blocos ou áreas sem garantia de viabilidade técnica e econômica sobre estas aquisições. Não obstante a realização de inúmeras pesquisas prévias pelo CPRM, mesmo que detalhadas, não há garantia por parte do Estado de que o concessionário terá economicidade proveniente de seu ativo ou mesmo obtenha os resultados que espera, tendo em vista a impossibilidade de verificação do aproveitamento da jazida quando da assinatura do contrato de concessão.

Embora estejamos tratando de forma mais direta o procedimento de chamada pública, importante destacar que as peculiaridades acima ressaltadas também se aplicam às licitações, com a diferença de que este procedimento será realizado para licitar blocos considerados estratégicos ao Estado e certamente haverá bônus de assinatura, bônus

de descoberta, participação nos resultados da lavra, programa exploratório mínimo e demais critérios que poderão ser estabelecidos no edital de licitação como julgamento da licitação.

De forma geral, ressalvadas as considerações já feitas acerca da onerosidade e concentração dos direitos minerários com as grandes mineradoras, o novo marco regulatório não traz significativas mudanças relacionadas à dinâmica de operacionalização das minas. As mudanças não visam a proteção do minerador e da atividade, mas atribuem garantias econômicas e de controle político da atividade pela administração pública.

4. CONTRATO DE CONCESSÃO MINERÁRIA

As alterações trazidas pelo novo sistema regulatório dizem respeito a mudanças procedimentais para aquisição de titularidade dos direitos minerários, bem como das normas que regulamentam o exercício de direito de pesquisa, exploração e comercialização destes bens.

De forma global, grande ponto de alteração trazida pelo novo marco se relaciona à flexibilidade dos critérios de aquisição de títulos minerários, questão esta que decorre da discricionariedade do poder administrativo que possui grande amplitude para delimitá-los quando da elaboração dos editais de convocação, seja para chamada pública ou licitação.

Outro ponto de alteração no sistema normativo minerário foi a implementação de novos mecanismos que visam o controle do aproveitamento dos recursos minerais, tais como a estipulação de investimentos mínimos estabelecidos de acordo com cada fase do projeto e fixação de prazo determinado de 40 (quarenta) anos para vigência dos contratos de concessão, embora o projeto de lei não restrinja a possibilidade de renovações sucessivas dos contratos por períodos de 20 (vinte) anos.

Posto isto, fica mais clara a análise de que não é a forma de concessão que trará as alterações ao regulamento minerário, os contratos de concessão mineraria serão meramente o instrumento que viabilizará as mudanças. Veja-se que caso as normas procedimentais permanecessem as mesmas, alterando apenas o regime de concessão de lavra para contrato de concessão, nenhuma mudança significativa aconteceria.

Neste sentido, o instrumento contratual é adequado à pretensão estatal, pois nele é possível estabelecer as peculiaridades a serem impostas a cada um dos concessionários, aos diferentes direitos minerários que possuem suas características e peculiaridades. É possível convencionar e outorgar obrigações previstas nos editais de chamada pública e licitação de forma individualizada, embora, contraditoriamente, estes contratos são classificados como contratos de adesão, embora não possua a característica da vulnerabilidade econômica, presente nos contratos de adesão de relações de consumo.

Neste ponto, importante salientar que a essência dos contratos de concessão minerária é de adesão, posto a impossibilidade de negociação das cláusulas contratuais entre o concessionário e a administração pública.

Também, são celebrados *intuito personae*, uma vez que estes contratos somente podem ser firmados com a pessoa vencedora do processo de chamada pública e/ou de licitação, que através da aprovação neste procedimento, provará ser apta técnica, jurídica e economicamente para explorar e lavrar uma reserva.

5. CONCLUSÃO

As alterações regulatórias trazidas pelo novo marco regulatório da mineração certamente agregarão maior onerosidade ao processo de outorga das concessões minerárias em decorrência do novo procedimento concorrencial, em que denota ser possível a cobrança de bônus até para as áreas sujeitas a chamada pública.

O modelo regulatório importado da lei do petróleo foi usado de forma indiscriminada sem observância às peculiaridades da atividade minerária. Tal fato não significa que o modelo de contratos de concessão não seja eficiente, mas poderia ser mais bem adequado às especificidades do setor.

O modelo contratual, por ter em sua essência característica da bilateralidade, permite que os termos dos editais de licitação e instrumento de chamada pública sejam inseridos nos contratos de concessão, assim como as particularidades de cada concessão. E ao abrir possibilidades para que cada contrato seja celebrado de forma individualizada, será mais ainda suscetível a pressões políticas.

Por fim, substituição na forma de concessão dos títulos para contratos de concessão nada alteraria sem as mudanças na essência regulatória minerária, sendo esta apenas o instrumento que viabilizará todas as alterações regulatórias que estão por vir.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Antônio Carlos Cintra do. *Concessão de serviço público*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BRASIL. Lei 9.478 de 6 de agosto de 1997. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências. *DOU*, de 7 ago. 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FREIRE, William. *Direito Minerário escrito e aplicado*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

LIMA, Rayssa Cunha. Os contratos de concessão da indústria do petróleo e gás natural. *Jus Navigandi*, Teresina, n. 2765, 26 jan. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18356>>. Acesso em: 8 de agosto de 2013.

TEIXEIRA, Nilza Maria. *Características da concessão de lavra*. Rio de Janeiro: PUC-RJ, 1980.

A Não-cumulatividade do PIS e da COFINS – Análise da Evolução do Conceito de Insumo para Fins de Creditamento à Luz da Jurisprudência do CARF

Michelle Neto Collin¹
Gustavo Lanna Murici²

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Com a introdução do regime não-cumulativo como método de apuração e arrecadação da Contribuição ao PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS no ordenamento jurídico brasileiro, por meio das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 diversos foram os questionamentos que surgiram a respeito do conceito de insumo para fins de creditamento na apuração das referidas contribuições.

Com efeito, conforme se verá adiante, em face da ausência de definição clara do conceito de insumo nas legislações acima citadas para fins de aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de bens, produtos e mercadorias inseridas pelas Empresas em seus processos produtivos, a Receita Federal do Brasil, bem como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao longo dos anos delimitaram tal conceito em relação ao PIS e à COFINS de formas distintas, ora restringindo-o ora ampliando-o.

¹ Advogada, Pós-graduanda em Direito Público pela Pontifca Universidade Católica de Minas Gerais

² Advogado, Professor de Direito Tributário da Faculdade Estácio de Sá, e Ex-professor em cursos de Pós-graduação em Direito Tributário da Pontifca Universidade Católica de Minas Gerais

Esta alternância ou vagueza na interpretação do conceito de insumo com vistas à aplicação do princípio da não-cumulatividade em relação ao PIS e a COFINS tem causado insegurança jurídica para os contribuintes, visto que, em face da ausência da delimitação de tal conceito, seja em âmbito administrativo ou judicial, constata-se frequente o risco de autuações por parte do Fisco Federal.

Diante desse cenário, faz-se necessário verificarmos se referido instituto jurídico se aplica da mesma forma em que é aplicado em relação ao Imposto sobre Produto Industrializado – IPI, ou se devem ser utilizadas as classificações previstas no Regulamento do Imposto de Renda – RIR, ou ainda se para fazer valer o princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, o conceito de insumo, em razão da hipótese de incidência e base de cálculo dessas exações, deve ser delimitado de forma distinta daquelas utilizadas para o IPI e o IRPJ.

Isto porque, como já destacado, tal diferenciação do conceito de insumo em relação ao creditamento de PIS e da COFINS deve ser feita também em razão do fato da legislação do PIS e da COFINS não estabelecer parâmetros para fins de delimitação do conceito de insumo, ao contrário da legislação do IPI e do IRPJ, razão pela qual há divergência tanto na doutrina quanto na jurisprudência quanto a tal conceito.

O presente artigo, portanto, tem como objetivo, com base na análise do conceito de insumo para creditamento do PIS e da COFINS esboçado pela doutrina e jurisprudência do CARF, delimitar tal instituto jurídico.

NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS E DA COFINS – LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

A não-cumulatividade do PIS e da COFINS surgiu no ordenamento jurídico brasileiro a partir da Medida Provisória n.º 66, convertida na Lei n.º 10.637/2002 (PIS) e da Medida Provisória n.º 135, convertida na Lei n.º 10.833/2003 (COFINS).

As normas acima citadas das referidas contribuições disciplinaram em seus artigos 1º que o fato gerador do PIS e da COFINS é

“o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denomi-

nação ou classificação contábil”³ bem como que “o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”. (art. 1º, §1º).

Dispuseram ainda que a base de cálculo dessas exações é o valor do faturamento, cujo conceito encontra-se disposto no dispositivo transcrito acima, excluídas as receitas disciplinadas no parágrafo 3º do artigo 1º de ambas as leis.

Já o princípio da não-cumulatividade se concretiza por meio da possibilidade de aproveitamento de créditos em função da aquisição de bens ou serviços pelos contribuintes para serem utilizados em seus processos produtivos elencados.

Assim, as contribuições ao PIS e à COFINS possuem, em geral, a mesma materialidade, tendo como fator distintivo apenas as suas alíquotas, que para o PIS é de 1,65%⁴ e para a COFINS 7,6%⁵.

Ao instituir a não-cumulatividade das referidas contribuições, tanto a Lei n.º 10.637/2002 quanto a Lei n.º 10.833/2003 dispuseram que,

³ Lei n.º 10.637/2002 Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Lei n.º 10.833/2003 Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

⁴ Lei 10.637/2002 Art. 1º [...]

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

[...] Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). Produção de efeito.

⁵ Lei 10.833/2003 Art. 1º [...]

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

[...] Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

para a determinação do valor da contribuição devida, do valor apurado a partir da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a alguns fatores. O cálculo dos créditos a serem descontados pode ser feito a partir da leitura do artigo 3º de ambas as leis, conforme exposto acima.

Houve, portanto, a instituição de um regime jurídico não-cumulativo sobre a receita/faturamento, que nas palavras de Fábio Pallaretti Calcini (2010, p. 43) sujeitou o contribuinte a

apurar a contribuição levando em consideração três etapas (i) apuração da base de cálculo (e exclusões previstas em lei), ou seja, de sua receita, aplicando-se a respectiva alíquota; (ii) apuração dos créditos (aplicação também da alíquota); e (iii) tributação sobre a receita menos créditos apurados, chegando-se ao valor a ser recolhido de tributos.

Importante destacar que mesmo com a publicação das referidas normas, o regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS ainda não estava previsto na Constituição da República, razão pela qual a sua constitucionalização ocorreu apenas com a Emenda Constitucional n.º 42, de 19 de dezembro de 2003, que alterou, entre outros, o art. 195⁶ da Carta Magna, incluindo em seu texto o parágrafo 12º.

O dispositivo constitucional atinente a não-cumulatividade do PIS e da COFINS teve como objetivo estabelecer diretrizes para que o legislador ordinário regulamentasse, com certa discricionariedade, a aplicação deste princípio para que produzisse efeitos, a partir da criação de leis integrativas.

⁶ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

[...] b) a receita ou o faturamento;

[...] IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

[...] § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Ressalte-se, porém, que esta discricionariedade não é absoluta, visto que com a constitucionalização da não-cumulatividade do PIS e da COFINS por meio do parágrafo 12º do art. 195 da Constituição Federal, sua regulamentação por meio de normas infraconstitucionais restou limitada, restringindo-se à delimitação do setor econômico que se submeterá ao regime, o que supostamente conclui-se que, teoricamente, não poderia o legislador restringir a sua aplicação em outros pontos, quando menos, do direito ao creditamento⁷.

Dessa forma, as Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não poderiam reduzir os créditos passíveis de deduções previstos nos arts. 3ºs de seus textos a *numerus clausus*, visto que tais créditos devem abranger todas as despesas indispensáveis ao processo de produção, em face do regime não-cumulativo no caso do PIS e da COFINS ser inserido em exações, cujo fato gerador é a receita ou faturamento.

Conclui-se, portanto, a partir da análise constitucional sobre o tema, que o PIS e a COFINS incidentes sobre a receita poderão, a critério do legislador, ser cobrados na forma cumulativa, ou na forma não-cumulativa, ocasião na qual deverá a norma infraconstitucional expressamente determinar quais os setores econômicos em que será aplicado o princípio da não-cumulatividade, respeitando a isonomia e não provocando desequilíbrios concorrenciais.

Caso decida pelo regime não-cumulativo do PIS/COFINS, o legislador ordinário deverá se ater às regras constitucionais atinentes a este instituto, visto tratar-se de norma hierarquicamente superior, consagrada pelo princípio da Supremacia da Constituição, cuja aplicação e interpretação devem ir de encontro à própria essência do princípio da não-cumulatividade, não podendo o legislador ordinário, portanto, jamais se olvidar da hipótese de incidência e da base de cálculo previstas na Carta Magna para tributação dessas exações para fins de aplicação desse regime.

⁷ Nesse sentido é o entendimento de Bergamini e Peixoto, (2010, p. 239): "*Desse modo, a lei infraconstitucional não poderia vedar, ou sequer restringir o crédito do montante incidente na operação anterior, pois a Constituição Federal determina que deverá ser observado o princípio da não-cumulatividade, facultando-se à lei ordinária, tão somente, a indicação dos setores da atividade econômica os quais estarão submetidos ao regime não-cumulativo.*"

NÃO-CUMULATIVIDADE E MÉTODOS

Vale observar que o presente artigo não possui como objeto a análise aprofundada do instituto da não-cumulatividade, razão pela qual utilizaremos do conceito delimitado por Hugo de Brito Machado (2004, p. 158) para o desenvolvimento deste artigo, a se ver:

A expressão não-cumulatividade do tributo pode ter vários significados. Um deles seria o de que sobre o mesmo fato não poderiam incidir vários tributos. Outro seria o de que um tributo sobre fato integrante de uma sucessão de fatos da mesma natureza não pode incidir sobre cada um desses fatos de forma autônoma, acumulando-se cada incidência com as incidências anteriores. É com este segundo significado que a expressão tem sido geralmente empregada em nosso sistema tributário.

Apesar do nome, o referido instituto, como regramento geral, não se caracteriza como tributação do valor agregado ao bem ou serviço em cada etapa de circulação. Ele incide apenas sobre o valor da venda da mercadoria ou serviço. Posteriormente é que se deduz do valor a ser pago o montante que incidiu na operação anterior, atingindo seu fim maior que é a neutralidade tributária, garantindo segurança jurídica ao livre exercício da atividade empresarial⁸.

Dessa forma, a não-cumulatividade dos tributos incidentes sobre a circulação de mercadorias ou produção de bens/serviços (ICMS e IPI) se concretiza por meio do abatimento do valor a ser pago daquele recolhido nas etapas anteriores, caracterizando a apuração crédito sobre fatura ou imposto-contra-imposto.

Há ainda o método da base-contra-base, que é aquele por meio do qual ocorre a dedução da base de cálculo do tributo do valor referente aos gastos com bens e serviços adquiridos pelo contribuinte, quando expressamente autorizados em lei. Somente após essa dedução é que se aplica a alíquota devida. Esse método é utilizado para que a não-cumulatividade atinja a base de cálculo do tributo, e não o e valor a ser pago.

⁸ BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Pis e Cofins: na teoria e na prática*. 2. ed., rev., atual., e ampl. São Paulo: MP, 2010, p. 238-239.

Diante dos conceitos acima expostos, e a partir da legislação do PIS e da COFINS, nos moldes das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, é possível inferir que a não-cumulatividade das referidas contribuições utiliza como método o da base-contra-base⁹, haja vista que para a determinação do valor a ser pago a título dessas contribuições, deverá ser levada em consideração a subtração da base de cálculo daqueles valores passíveis de dedução, para posteriormente aplicar a alíquota devida.

Nesse sentido também é o entendimento do Prof. Ives Gandra da Silva Martins (2011, p. 151):

A não cumulatividade, como princípio e como técnica, adotada pelo IPI e ICMS, obrigatória para tais impostos, é limitada à compensação de imposto contra imposto por apuração periódica, imposição constitucional inexistente para as contribuições sociais, que, por força do artigo 195, parágrafo 12, pode ser adotada com variada gama da agregação (base contra base, imposto contra imposto) conforme determinar a lei infraconstitucional. Pelas MPs n.ºs 66/2002 e 135/2003 o regime adotado foi o de base contra base, ou seja, a agregação de valores, ou de bases, aproximando-se de uma verdadeira imposição sobre valor agregado ou adicionado.

Não há, pois, como confundir ambos os regimes constitucionais, visto que um deles é claramente definido pela Lei Maior para IPI e ICMS (imposto sobre imposto) e o outro, permitido para PIS/Cofins, é um regime aberto, podendo ser estruturado pelo legislador infraconstitucional segundo as variadas técnicas não cumulativas.

Nesse sentido, tendo como base as Leis n.ºs 10637/2002 e 10.833/2003 e o princípio da não-cumulatividade esculpido no pa-

⁹ Ressalte-se que referida legislação ao aplicar o método da base-contra-base, não o aplica em sua plenitude, visto que no art. 3º, com as alterações instituídas pela Lei n.º 10.865/2004, veda alguns créditos, quais sejam: i) “de mão-de-obra paga a pessoa física”; e ii) “da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição”, criando assim uma forma própria de operacionalização da não-cumulatividade.

rágrafo 12º do art. 195 da Constituição Federal, passa-se à análise da problemática atinente ao direito de creditamento de PIS e COFINS não-cumulativos, e o posicionamento do CARF acerca dessa questão.

DISTINÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE PREVISTO NA LEGISLAÇÃO DO IPI E AQUELE RELACIONADO AO PIS E A COFINS E O CONSEQUENTE DIREITO AO CREDITAMENTO

Dispõe o art. 3º das Leis nºs 10637/2002 e 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) (destacou-se)

Será objeto de menção o inciso II dos arts. 3º dos diplomas legais, acima citados de modo a analisarmos o conceito de insumo e o enquadramento de determinados encargos, custos e despesas como passíveis ou não de creditamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, visto que o referido inciso não delimitou o conceito de insumo para fins de direcionar quais os bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, dariam direito ao creditamento.

Vale lembrar que, em momento anterior à edição das Leis nºs 10637/2002 e 10.833/2003, o princípio da não-cumulatividade e o conceito de insumo para fins de creditamento estavam relacionados apenas ao IPI e ao ICMS, em face de previsão para aplicação de tal princípio na Constituição, a partir do método imposto sobre imposto,

tendo em vista que tais impostos incidem sobre a industrialização e a circulação de mercadoria, respectivamente¹⁰.

A partir da análise dos métodos acima expostos e do conceito do instituto da não-cumulatividade no sistema jurídico, é possível sopesar a intenção do legislador ao delimitar os créditos passíveis de deduções na base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como as restrições de créditos feitas pela Receita Federal do Brasil, a partir de Instruções Normativas e a atual jurisprudência do CARF sobre o tema.

Analisando a matriz constitucional do IPI, verifica-se que esta está relacionada à saída de produto industrializado. Já com relação a do PIS e da COFINS, sua matriz constitucional está relacionada à receita ou faturamento, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Percebe-se, portanto, que a materialidade dos referidos tributos é distinta.

A partir dessa simples distinção, é possível concluir que não pode o legislador ordinário se valer da não-cumulatividade nos moldes do IPI para o PIS e a COFINS, já que com relação ao IPI, a hipótese de incidência versa sobre a industrialização de um produto, podendo nesse caso discriminar-se os eventos físicos que compõem a referida industrialização, sendo viável considerar no caso do IPI apenas os gastos com os bens que integram o produto industrializado como passíveis de creditamento.

No caso do PIS e da COFINS, por se tratarem de exações incidentes sobre a receita ou o faturamento, não é possível analisar apenas o processo de formação de um produto para fins de balisamento do aproveitamento de créditos, principalmente no caso de empresas prestadoras de serviço, por exemplo, visto que a receita e/ou faturamento podem estar ligados ou não à fabricação de um produto. Nesse caso, é imprescindível levar em consideração o modo como é gerada a receita

¹⁰ Bergamini e Peixoto tem o mesmo entendimento (2010, p. 583): “O valor perseguido pela Constituição Federal ao disciplinar a não-cumulatividade do ICMS e do IPI é a desoneração da circulação de mercadorias e industrialização de produtos, razão pela qual esses impostos (ICMS e IPI) incidem apenas sobre o valor agregado às mercadorias e produtos ao longo das várias etapas da cadeia econômica”.

e/ou faturamento, neles incluídos todos os elementos necessários para o seu alcance¹¹.

Nesse sentido, é importante frisar o ensinamento de Leandro Paulsen (2010, p. 195) de que *a não cumulatividade em tributo sobre a receita é uma ficção que, justamente por ter em conta a receita, induz uma amplitude maior que a da não cumulatividade dos impostos sobre operações com produtos industrializados ou mesmo sobre a circulação de mercadorias*.

Assim, em razão dos pressupostos fáticos que diferem referidos tributos, é de se concluir que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS é mais ampla que aquela do IPI, possuindo características próprias, devendo ser regularizada em função da receita, abarcando maiores possibilidades de creditamento.

Comunga desse entendimento de Bergamini e Peixoto (2010, p. 584):

A existência de uma diferença clara entre os objetivos mirados pela não-cumulatividade aplicável ao IPI, ao PIS e COFINS é assaz relevante. Afinal, demonstra que o valor constitucional (desoneração) será alcançado se, e somente se, a interpretação de custos, despesas e cargos creditáveis variar de acordo com a materialidade de cada tributo. E isto influencia (e muito) a caracterização do conceito de insumo aplicável ao PIS e à COFINS.

Não obstante a distinção feita acima, o Fisco Federal, por meio da edição de Instruções Normativas, conforme se verá a seguir, buscou interpretar a não-cumulatividade do PIS e da COFINS a partir do método imposto-contrainposto, visto que utilizou do conceito de insumo previsto na legislação do IPI para se orientar em relação aos parâmetros para fins de delimitação de bens e produtos passíveis de creditamento em relação ao PIS e à COFINS, sem levar em consideração a materialidade das referidas contribuições, com nítido intuito de arrecadação, dispensando, portanto, critérios científicos para tanto.

¹¹ Bergamini e Peixoto tem o mesmo entendimento (2010, p. 584): "*Evidentemente, a não-cumulatividade das contribuições não tem o escopo de desonerar a circulação/produção de mercadorias (como o é no ICMS e IPI), mas sim o faturamento dos contribuintes*".

Isto porque, tanto a IN 247/2002¹² (alterada pela IN 358/2003) quanto a IN 404/2004, reproduziram integralmente o conceito de insumos passíveis de creditamento previsto na legislação do IPI, já que limitaram/restringiram tal conceito a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais bens e consumidos no processo produtivo, a se ver dos dispositivos desses atos normativos.

Aqueles que defendem a limitação do conceito de insumo para fins de creditamento na apuração do PIS e da COFINS, nos moldes das referidas Instruções Normativas da Receita Federal, o fazem utilizando-se para tanto dos termos “na produção” e “na fabricação” previstos no inciso II, do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, no sentido de que a intenção do legislador foi se referir a apenas aqueles produtos e serviços utilizados diretamente no processo produtivo, ou seja, que são transformados no processo produtivo.

¹² IN 247/2002

Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I – das aquisições efetuadas no mês:

[...]

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na fabricação de produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea “b” do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II – utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Este já foi o entendimento emanado pelo CARF em diversos acórdãos, em total desacordo com o nosso entendimento. Quando do julgamento do acórdão n.º 203-12.469¹³ entendeu o CARF que “*O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF n.º 247, de 2002, com as alterações da IN SRF n.º 358, de 2003.*”

Na ocasião, tratava-se de contribuinte cujo objeto social era a fabricação de calçados, e os insumos objeto de glosa foram: material de uso geral; peças de reposição; material de segurança; seguros; água; amortização de gastos pré-operacionais; conservação e limpeza; manutenção predial; dentre outras.

Naquele acórdão, entendeu a 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes (hoje o CARF), que o legislador, quando instituiu o regime da não-cumulatividade do PIS¹⁴, definiu com clareza o conceito de insumos para fins de creditamento, qual seja, “*quaisquer bens, além da matéria-prima, material de embalagem e produto intermediário, que, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, sofram desgaste, dano ou perda.*”

Definiu ainda aquele órgão que aqueles serviços prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País e que fossem aplicados ou consumidos no processo produtivo da Empresa também seriam passíveis de creditamento.

De fato, conforme disposto no acórdão, o conceito de insumo inicialmente foi criado para fins de utilização na não-cumulatividade do IPI, e tendo em vista que “insumo” não pode ter um conceito próprio para cada imposto/contribuição, seria necessário que se aplicasse o mesmo conceito do IPI ao PIS e à COFINS, por supostamente, ser o conceito mais adequado para definir o que o legislador quis dizer com “*insumos utilizados na fabricação de produtos*”.

¹³ Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Acórdão n.º 203-12.469, de 17 de outubro de 2007.

¹⁴ Embora as argumentações do acórdão em comento se refiram apenas ao PIS, estas podem ser aplicadas à COFINS, tendo em vista a semelhança entre referidas contribuições.

Outro motivo utilizado no acórdão ora analisado para justificar a aplicação do conceito de insumo do IPI para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS consistiu na ideia de que se o conceito de insumo passível de creditamento fosse mais abrangente, na redação do inciso II do ar. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não constariam as expressões “lubrificantes” e “combustíveis”, visto que determinados produtos não se enquadram no conceito de insumo da legislação do IPI, razão pela qual foi necessário acrescentá-los em apartado.

Rebatendo o argumento de que a materialidade das referidas contribuições são distintas e que por essa razão não seria possível equiparar o conceito de insumo, dispôs o acórdão que tal argumento não prospera, visto que os insumos previstos nas Instruções Normativas não são os únicos itens passíveis de creditamento, haja vista a possibilidade de creditamento de outros valores conforme dispõe nos demais incisos descritos no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como que a ideia da não-cumulatividade do PIS seria um conceito “estipulativo”, o que significa dizer que por não se identificar com as características das referidas contribuições (por incidirem sobre a receita e não sobre a circulação de riquezas) apenas é cabível o conceito do IPI.

O mesmo entendimento foi exarado no acórdão n.º 3302-00.858¹⁵ que concluiu [...] *os insumos são consumidos ou aplicados diretamente na produção ou fabricação de bens e produtos. Os outros dispêndios não relacionados diretamente com a produção dos bens são custos indiretos e somente geram direito a crédito se houver expressa previsão legal.*

Ocorre que, independentemente da ausência de legislação que expressamente determine o conceito de insumo para o PIS e a COFINS, certo é que o conceito de insumo do IPI não pode ser aplicado para fins de apuração da base de cálculo dessas contribuições, ainda mais por meio de um regulamento autônomo, por, repita-se, tratar-se de tributos de materialidade distinta, bem como em razão do conceito de

¹⁵ Terceira Câmara da 2ª Turma do CARF – Acórdão nº 3302-00.858, de 01 de março de 2011.

insumo para o IPI ser restrito, por referir-se apenas a insumos utilizados diretamente no produto final¹⁶.

Conforme bem defendeu Bergamini e Peixoto (2010, p. 585):

Ora, é justamente em razão dessa dessemelhança entre as hipóteses de incidência do IPI, PIS e COFINS que decorre a diferença entre os métodos de não-cumulatividade aplicáveis a cada qual. É em razão de tal dessemelhança que o conceito de insumo aplicável a um e outro pode (e deve) variar.

Com efeito, em razão das referidas contribuições incidirem sobre a receita bruta, e não sobre a produção de bens/serviços, é impossível agravar a receita acrescida em todo o processo produtivo, visto que estas podem advir de diversas origens, como por exemplo, venda de um ativo imobilizado, aplicação financeira, ou seja, origens estas diversas do produto final ou prestação de serviço relacionado à atividade empresarial. Por esta razão, a base de cálculo do PIS e da COFINS é mais ampla, em comparação com a base de cálculo do IPI, já que estão vinculadas a uma operação de circulação de riquezas, devendo o conceito de insumo ser utilizado de forma a adequar à hipótese de incidências das contribuições.

Ainda, o sentido de um bem, no caso os insumos, não se dá em razão das suas características/propriedades, mas sim pela circunstância em que este está inserido e pela função que ele exerce na atividade. Assim, não há apenas o conceito de insumo previsto na legislação do IPI. O insumo pode ter outro significado, como ocorre no presente caso, quando previsto em leis distintas, devendo ser este entendido a partir da legislação que o estabelece.

Assim, nas palavras de Marco Aurélio Greco (2008, p. 1)

O sentido do termo “insumo” está diretamente vinculado ao contexto em que o dispositivo se insere. Não apenas o contexto imediato da frase em que aparece (inciso II), mas principalmente o contexto mediato da não-cumulatividade das contribuições que é

¹⁶ Dispôs o acórdão n.º 9303-01.740: “A impropriedade do conceito de insumo adotado pela Instrução Normativa 247/02 se destaca, a medida que o mesmo, inegavelmente, encontra-se associado à materialidade do IPI que é o produto industrializado, e não a receita do contribuinte, como se impõe, tratando-se de contribuições incidentes sobre esta realidade e não sobre aquela”.

definido pelo seu pressuposto de fato (receita/faturamento). Assim, é a maneira ou o modo como o bem ou o serviço é utilizado que determinado se ele é ou não insumo.

Deve-se, portanto, verificar a situação na qual o bem ou o serviço é utilizado e a necessidade deste para o processo produtivo da Empresa, para fins de caracterizá-lo com insumo passível de creditamento, visto que, conforme bem delimitou Bergamini e Peixoto (2010, p. 321) *“Se as materialidades do PIS e da COFINS e IPI são diferentes, se os métodos de não-cumulatividade aplicáveis a cada qual também são diferentes, evidentemente que os critérios a serem adotados à apuração dos respectivos créditos não podem ser os mesmos;”*.

Destaque-se, por fim que, no que se refere ao modo operacional da não-cumulatividade, a técnica utilizada para o PIS e a COFINS se difere daquele do IPI, haja vista que não procede do creditamento de gastos das entradas de bens nos quais haverá nova incidência tributária nas etapas seguintes da cadeia produtiva, não havendo, portanto, um mecanismo não-cumulativo.

Embora o mecanismo do princípio da não-cumulatividade estar delimitado na Constituição apenas com relação aos impostos sobre consumo, tal situação, por si só não induz a possibilidade de aplicá-lo em relação a não cumulatividade da COFINS e do PIS ante a ausência de previsão para estas contribuições. Deveras, utilizando-nos das palavras de Marco Aurélio Greco (2004, p 30-31)

A não-cumulatividade criada pelas mencionadas Leis não foi desdobramento de determinação constitucional. Embora possível reconhecer terem tais Leis se inspirado em algumas características do modelo constitucional, a não-cumulatividade de PIS e Cofins é criação puramente legal e possui as características que as Leis lhe conferem, não cabendo um transplante para PIS e Cofins de características e conclusões extraídas no âmbito de IPI e ICMS.

Desta forma, o intuito da não-cumulatividade não é desonerar o contribuinte, mas sim o seu processo de produção, sendo insumo tudo aquilo que for indispensável para sua produção ou que agregue alguma qualidade necessária para seu padrão adequado, e não apenas aqueles insumos que são transformados no processo produtivo, razão pela qual se encontra equivocado o entendimento segundo o qual se aplica o conceito restrito de insumo para o PIS e a COFINS.

DISTINÇÃO ENTRE A NÃO-CUMULATIVIDADE PREVISTA NA LEGISLAÇÃO DO IRPJ COM RELAÇÃO ÀQUELA APLICÁVEL AO PIS E À COFINS

Conforme já demonstrado, tendo em vista que a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS é o total das receitas ou faturamento auferidos pelo contribuinte, sua materialidade também não poder ser equiparada à materialidade do IRPJ, que possui como base de cálculo a diferença entre as receitas e as despesas passíveis de dedução, ou seja, o acréscimo de patrimônio. Assim, a materialidade das referidas contribuições é mais abrangente do que aquela esculpida no referido imposto.

Aqueles que defendem que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve ser entendido partindo da legislação do Imposto de Renda, o fazem por entenderem que a base de cálculo das referidas contribuições se assemelha mais à base de cálculo deste imposto do que a base de cálculo do IPI.

Isto porque, assim como o IRPJ, o PIS e a COFINS possuem bases de cálculo que não se limitam à produção de determinado produto ou prestação de determinado serviço, abrangendo todos os bens e serviços necessários para o alcance da receita, no caso das contribuições e a obtenção do lucro, no caso do IRPJ.

Para os adeptos a esta corrente, os conceitos de custos de produção¹⁷ e despesas necessárias¹⁸, previstos do Regulamento do Imposto de Renda são conceitos que melhor se encaixariam ao conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, ao invés

¹⁷ Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º) :

I – o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;

II – o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;

III – os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;

IV – os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;

V – os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

¹⁸ Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

daquele constante na regulamentação do IPI, razão pela qual apenas estes tipos de custos devem ser interpretados como passíveis de creditamento.

Corroborando essa corrente, o CARF assim se expressou no passado em alguns acórdãos.

De fato, quando do julgamento do acórdão n.º 3202-00.226¹⁹, entenderam por unanimidade de votos os Conselheiros da 2ª Turma da 2ª Câmara do CARF, que

o conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

Naquela ocasião, argumentaram os Conselheiros da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara que o conceito de insumo do IPI não poderia ser aplicado para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, tendo em vista a diferença entre o fato gerador e a base de cálculo daquele imposto com o fato gerador e da base de cálculo do PIS e da COFINS, visto que o primeiro se refere à circulação de riquezas e os outros (PIS e COFINS) à receita, e esta, por revelar ingresso de recursos financeiros decorrentes da atividade empresarial, não possui qualquer pertinência com operações anteriores, ao contrário do que ocorre que o IPI.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 2º).

¹⁹ 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF. Acórdão nº 3202-00.226, de 08 de dezembro de 2010.

Alegaram ainda que, aplicar o conceito de insumo do IPI ao PIS e da COFINS é ofender o princípio da legalidade, tendo em vista a ausência de lei que expressamente determine a aplicação da legislação do IPI ao caso, bem como ao art. 109 do CTN²⁰, por distorção do próprio conceito de insumo.

Dispôs ainda o acórdão em comento que o intuito do legislador foi alargar o conceito de insumo do PIS e da COFINS, uma vez que dentro deste incluiu as prestações de serviço e que, por esta razão, o conceito certo a ser utilizado seria aquele previsto na legislação do Imposto de Renda, no que se refere aos custos de produção e às despesas necessárias, conforme exposto acima.

Segundo essa corrente, para auferir lucro (hipótese de incidência do IRPJ) é necessário que antes obtenha receita (fato gerador do PIS e da COFINS), tratando-se, portanto de materialidades próximas, razão pela qual insumo para fins de apuração da base de cálculo dessas exações deve significar todos os fatores necessários para que a empresa desenvolva sua atividade, vinculados ao seu faturamento.

Tratava-se, na ocasião, de contribuinte cujo objeto social era a fabricação e a venda de móveis, e os créditos glosados foram: serviços de materiais sob encomenda para empresa preponderantemente exportadora; aquisições de materiais para manutenção de máquinas e equipamento e custos com energia elétrica. Apenas os créditos decorrentes da aquisição de materiais para manutenção de máquinas foram reconhecidos.

O mesmo entendimento foi exarado no acórdão n.º 203-12.741²¹, que entendeu ser possível o creditamento dos valores gastos com seguros para fins de cálculos do PIS, tendo em vista serem gastos vinculados à atividade empresarial, qual seja, o transporte de cargas em geral.

Ocorre que, ao contrário do que foi defendido naqueles acórdãos, o conceito de custos de produção e de despesas necessárias previstos

²⁰ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

²¹ Terceira Câmara do 2º Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 203-12.741, de 11 de março de 2008.

na legislação do IRPJ²², por serem tão abrangentes, não podem ser utilizados para definir o termo insumo previsto na legislação do PIS e da COFINS, uma vez que não são todos os custos de produção e todas as despesas necessárias, de forma ampla que devem ser objeto de creditamento do PIS e da COFINS – não-cumulativos, mas somente aqueles insumos ligados à atividade empresarial e indispensáveis a esta.

Se o conceito de insumo para fins de creditamento no caso do PIS e da COFINS fosse aquele previsto na legislação do IRPJ, todos os gastos com bens e serviços contabilizados como custo de produção, ou seja, que contribuem para a atividade da empresa, seriam insumos, e não apenas aqueles indispensáveis para o processo produtivo²³.

Ocorre que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS possui como objetivo reduzir do valor a ser pago a título das referidas contribuições, aquelas despesas inerentes, direta ou indiretamente à atividade da empresa, sejam elas ativos imobilizados, despesas operacionais, insumos, ou bem de uso e consumo.

Daí porque, no caso de uma Empresa cujo objeto social é a produção e venda de produtos agrícolas, esta não pode se creditar para fins de redução do PIS e da COFINS a serem pagos, dos gastos com produtos de limpeza da sede administrativa; materiais administrativos

²² Assim dispôs o acórdão 9303-01.740: “*As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade*”.

²³ Corroborando esse argumento, veja-se as lições de Bergamini e Peixoto (2010, p. 324): *Conforme já adiantamos nas linhas anteriores, somos da opinião de que o conceito de insumos aplicável ao IPI não é correto. Também entendemos não ser correto aplicar o conceito de despesas necessárias à apuração do lucro real, afinal, o PIS e a COFINS não têm o escopo de tributar o lucro do contribuinte, razão pela qual, para as contribuições, a natureza do conceito de insumos deve se referir apenas aos gastos incorridos para que o produto fique pronto à venda. Nada mais natural, já que, se o PIS e a COFINS tributam a receita bruta de vendas, então a desoneração estará estreitamente relacionada aos créditos apropriados em razão desses gastos que viabilizaram a obtenção de receita ao final tributada*”.

como papel, caneta, corretivos, etc., visto que tais gastos não são indispensáveis para a sua produção.

Deve-se partir da análise da imprescindibilidade do produto/serviço para o processo produtivo industrial e a atividade fim da Empresa, e caso referido gasto seja tributado pelas referidas contribuições, ter-se-á direito ao seu creditamento.

A indisponibilidade do produto/serviço pode ser verificada se se enquadrar nas seguintes hipóteses: i) for necessário para a própria existência do produto/serviço final; ii) for necessário para atingir determinada qualidade especial ou; iii) for necessário para a durabilidade/continuidade do produto-serviço final.

Atualmente, pode-se verificar que tanto a doutrina quanto a jurisprudência, encontram-se caminhando no sentido desse posicionamento, segundo o qual para fins de análise do conceito de insumo, deve-se levar em consideração a indisponibilidade do bem ou serviço para a atividade empresarial.

NÃO-CUMULATIVIDADE PRÓPRIA DO PIS E DA COFINS (NOSSO ENTENDIMENTO E JURISPRUDÊNCIA ATUAL DO CARF)

É possível identificar que a intenção do legislador ao instituir a não-cumulatividade para o PIS e a COFINS teve como intuito desonerar da receita tributável por essas contribuições aqueles gastos indispensáveis à atividade empresarial, sejam eles utilizados diretamente ou não no processo produtivo ou na prestação do serviço²⁴.

Assim a não-cumulatividade do IPI, por incidir sobre a circulação de mercadorias, e a do IRPJ, por incidir sobre o lucro, diferem da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, visto que, conforme bem caracterizou o acórdão n.º 9303-01.740 proferido pelo CARF (acórdão este que inovou o posicionamento daquele órgão julgador nesse sentido):

na apuração do tributo devido sobre a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, seja descontados créditos correspondentes ao valor resultando da aplicação da alíquota a certos dispêndios

²⁴ Vide GRECO, 2004, p. 37.

efetuados pelo contribuinte na aquisição de bens e serviços e na realização de custos e despesas afetos na realização da receita tributária. E a meu ver são esses dispêndios, esses custos e despesas, utilizados na produção ou fabricação de bens, que se encontram compreendidos no termo insumo empregado no artigo 3º, inciso II da Lei n.º 10.833/03, e dão a este o seu correto significado.

Ou seja, para verificar se determinado bem ou produto é caracterizado como insumo para fins de creditamento das referidas contribuições, deve-se analisar se sem ele é inviável, ou mais, se é impossível a consecução do processo industrial de uma Empresa, seja ele qual for.

Sendo a base de cálculo das referidas contribuições a receita auferida, será insumo passível de creditamento do PIS e da COFINS todos aqueles gastos, vinculados e indispensáveis ao processo produtivo que, sem eles, não se alcançará a receita ou faturamento, desde que seja objeto de tributação da pessoa jurídica cujo produto ou serviço foi adquirido.

Utilizando-nos das ilustres palavras de Marco Aurélio Greco (2004, p.44) *“Isso quer dizer que todo e qualquer fator de produção (visto da perspectiva econômica ou da funcional) que componha o processo que resulta na prestação de serviços ou na fabricação ou produção de bens e produtos, está abrangido pela previsão do citado inciso II.”*

Para tanto, partimos do pressuposto de que insumo é tudo aquilo comprado pelos contribuintes para utilização em seu processo produtivo, visando um fim específico, qual seja a consecução de sua atividade-fim, que pode ser a venda de determinado produto, ou ainda a prestação de serviços.

Deve-se levar em consideração a essencialidade do produto ou do serviço para a atividade empresarial, razão pela qual serão insumos apenas aqueles produtos ou serviços cuja ausência inviabiliza o processo produtivo da Empresa, não gerando receita, excluindo-se as restrições expressamente previstas em lei²⁵.

²⁵ Assim restou determinado no acórdão n.º 9303-01.740 que insumo passível de creditamento são “[...] todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pelas contribuições ao PIS e COFINS”.

Tanto os insumos gastos no processo de produção quanto os insumos gastos na prestação de serviços geram o direito ao creditamento de PIS e COFINS. Porém, não são todos os insumos que geram direito à restituição/creditamento, haja vista as limitações impostas pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Coadunando esse posicionamento, verificam-se diversos julgados do CARF, como por exemplos os acórdãos n.º 9303-01.740; 3803-003.717; 3403-002.044; 3803-003.749²⁶, dentre outros, razão pela qual se pode concluir, com cautela, que o entendimento do CARF vem se sedimentando nesse sentido.

No julgamento do acórdão n.º 9303-01.740, entendeu a 3ª Turma do CARF que *“os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da COFINS não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição.”*

Tratavam-se os autos de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face da decisão a qual deu parcial provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte, para reconhecer o direito ao creditamento do PIS e COFINS daqueles gastos relativos às despesas com aluguel de guincho e tratamento inicial das águas usadas na lavagem e congelamento de aves, bem como quanto às despesas com as indumentárias, sob o fundamento de que todos esses gastos estariam diretamente vinculados à fabricação dos bens explorados, visto tratar de contribuinte cujo objeto social é o abate de aves.

Dessa forma, entendeu a 3ª Turma, ao negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, que insumo, para fins de creditamento do PIS e da COFINS (por terem como base de cálculo a receita bruta de bens e serviços auferida pelo contribuinte) é todo dispêndio relacionado diretamente com a produção do contribuinte, sendo indispensável a

²⁶ 3ª Turma do CARF. Acórdão n.º 30301.740, de 09 de novembro de 2011.

3ª Turma Especial do CARF. Acórdão n.º 3803-003.717, de 27 de novembro de 2012.

4ª Câmara da 3ª Turma Ordinária do CARF. Acórdão n.º 3403-002.044, de 23 de abriu de 2013.

3ª Turma Especial do CARF. Acórdão n.º 3803-003.749, de 28 de novembro de 2012.

esta, visto que participam, ou afetam sua atividade, e consequentemente a sua receita tributável.

Resume o acórdão que insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS são:

- i) O bem ou serviço tenha sido adquirido para ser utilizado na prestação do serviço ou na produção, ou para viabilizá-los (pertinência ao processo produtivo);
- ii) A produção ou prestação do serviço dependa daquela aquisição (essencialidade ao processo produtivo); e
- iii) Não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação do serviço em contato direto com o produto (possibilidade de emprego indireto no processo produtivo).

O mesmo entendimento foi exarado no acórdão n.º 3403-002.044 da 3ª Turma da 4ª Câmara do CARF decidindo que *“No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e “serviços” que integram o custo de produção.”*

Os ensinamentos de Marco Aurélio Greco (2008, p. 5) são no sentido de que *“[...] “utilizar como insumo” é extrair dos bens ou dos serviços todas as utilidades que lhes sejam próprias para o fim de fazer com que o processo produtivo ou o produto destinado a venda existam ou tenham as características almejadas.”*

Há de se ressaltar que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ainda é incerta com relação ao tema, mas o CARF vem, a cada dia, consolidando o entendimento de que o conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e de COFINS possui um sentido próprio, o qual, a nosso ver, é o mais correto.

Corretamente decidiu o acórdão n.º 9303-01.740 nesse sentido: *“Será efetivamente insumo esse serviço sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.”*

Por essa razão, o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve ser analisado caso a caso, levando em consi-

deração o objeto social da Empresa, seu empreendimento, seu método produtivo e a relação do bem ou serviço com sua atividade, de modo que sua ausência seja capaz de inviabilizar a sua existência, não havendo uma resposta única para o que seja insumo.

REFERÊNCIAS

BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Pis e Cofins: na teoria e na prática*. 2. ed., rev., atual., e ampl. São Paulo: MP, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 30 jul. 2013.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. *DOU*, 31 dez. 2002, Edição Extra, p. 2. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm>. Acesso em: 30 jul. 2013.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. *DOU*, 30 dez. 2003, Edição Extra, p. 1. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 30 jul. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 203-12.469, de 17 de outubro de 2007. Contribuição para o PIS/Pasep. Disponível em: <[http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/9cc65ace42d8f541032573fb0027bbf1/\\$FILE/20312469.pdf](http://161.148.1.141/domino/Conselhos/SinconWeb.nsf/b51ea9ebd0dcdaee032566f7006e567c/9cc65ace42d8f541032573fb0027bbf1/$FILE/20312469.pdf)>. Acesso em: 31 jul. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 203-12.741, de 11 de março de 2008. Contribuição para o PIS/Pasep. Disponível em: <http://files.deciso.es.com.br/pdf/pdf2/20312741_137910_10932000016200578_017.PDF>. Acesso em: 31 jul. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 3202-00.226, de 08 de dezembro de 2010. Contribuição para o PIS/Pasep. Disponível em: <http://files.deciso.es.com.br/pdf/pdf-02/320200226_11020001952200622_201012.PDF>. Acesso em: 31 jul. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 330200.858, de 1º de março de 2011. Contribuição para o financiamento da seguridade social Cofins. Disponível em: <http://files.deciso.es.com.br/pdf/pdf-02/330200858_10930003134200558_201103.PDF>. Acesso em: 31 jul. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 3403-002.044, de 23 de abril de 2013. Contribuição para o financiamento da seguridade social Cofins. Disponível em: <http://files.deciso.es.com.br/pdf_sincronismo/CARF_AC_3403002044.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 3803-003.717, de 27 de novembro de 2012. Contribuição para o PIS/Pasep. Disponível em: <http://files.deciso.es.com.br/pdf_sincronismo/CARF_AC_3803003717.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 3803-003.749, de 28 de novembro de 2012. Contribuição para o financiamento da seguridade social Cofins. Disponível em: <http://files.deciso.es.com.br/pdf_sincronismo/CARF_AC_3803003749.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Contribuintes. Acórdão nº 930301.740, de 09 de novembro de 2011. Contribuição para o financiamento da seguridade social Cofins. Disponível em: <http://files.deciso.es.com.br/pdf_sincronismo/Ac._9303-01.740.pdf>. Acesso em: 31 jul. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 247, de 21 de novembro de 2002. Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. *DOU*, 26 nov. 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2472002.htm>>. Acesso em: 30 jul. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004. Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº-10.833, de 2003, e dá outras providências. *DOU*, 15 mar. 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in4042004.htm>>. Acesso em: 30 jul. 2013.

BRASIL. Decreto nº 3.000, 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *DOU*, 17 jun. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 30 jul. 2013.

BRASIL. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. *DOU*, 16 jun. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 30 jul. 2013.

CALCINI, Fábio Pallaretti. PIS e Cofins: algumas ponderações acerca da não cumulatividade. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 176, p. 41-64, maio 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 6, n. 34, jul./ago. 2008.

GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na Cofins. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 2, n. 12, nov./dez. 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do Tributo no sistema Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direito Tributário e reforma do sistema*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2004. Pesquisas Tributárias; 9.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não cumulatividade no direito brasileiro. A técnica do valor agregado para o PIS e a Cofins exterioriza o regime de compensação base sobre base – incentivos fiscais da Zona Franca de Manaus não podem ser eliminados por le-

gislação infraconstitucional – inteligência possível de compensação para a hipótese descrita. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 188, p. 137-156, maio 2010.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

Breves Comentários sobre o Desenvolvimento da Arbitragem no Brasil

Olívia Fernanda Ferreira Aragon¹

I. INTRODUÇÃO

Apesar da recente estruturação legislativa desse instituto no Brasil, para muitos estudiosos deste tema, a existência da arbitragem, ou de um procedimento com conceito similar, é contemporânea às próprias relações sociais, na medida em que diversas civilizações utilizavam a metodologia da designação de um terceiro, que poderia ser uma pessoa de confiança das partes, ou até mesmo, um sábio reconhecido, para solução de determinada controvérsia.

Nesse cenário, não se pode olvidar de que conflitos sempre existem, mesmo antes da constituição da própria estrutura estatal de resolução de controvérsias, ou seja, antes da formalização da interferência do Estado por meio do Poder Judiciário, as partes buscavam alternativas para solucionar seus conflitos, seja pela autotutela, pela autocomposição ou pelas formas de heterocomposição².

¹ LLM-Master of Laws pela University Technology Sydney (UTS) – Austrália. Especialista e pós graduada em Direito Processual Civil pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (COGEAE/SP), graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Membro do Comitê Brasileiro de Arbitragem (CBar) e do Comitê de Arbitragem do CESA.

² “Autotutela significa a imposição de determinada resolução ao conflito por uma das partes, a outra, independentemente da anuência desta a solução escolhida. As formas pertencentes a esta categoria valem-se da força física para a sua realização, como no caso da *vendetta* (aplicação de uma sanção a um infrator por parte do ofendido ou de seus familiares). A autocomposição por seu turno, diz respeito as formas de solução de conflitos obtidas a partir do consenso entre as partes. Pertencem a esse grupo a desistência, a submissão e a transação (res-

O procedimento arbitral é enquadrado como uma medida de heterocomposição, caracterizada pela doutrina contemporânea como um dos mecanismos extrajudiciais de solução de controvérsia (também conhecido como Mesc³), cuja utilização se afigura adequada para solução de litígios que versem sobre direitos patrimoniais disponíveis.⁴

No Brasil, acredita-se que até por uma questão cultural, o Poder Judiciário sempre foi tido como mecanismo vital para a solução dos conflitos existentes na sociedade, no entanto, apesar da intervenção estatal, por meio da atuação dos juízes nos processos judiciais, ainda ser a medida de heterocomposição mais utilizada, o crescimento da utilização da arbitragem para solução de conflitos se deu de forma consistente, o que certamente se justifica pela conjunção de inúmeros fatores que fortaleceram o instituto.

Nesse contexto, se apresenta em uma posição de destaque a promulgação da Lei nº 9.307/1996 que regulamentou o instituto arbitral, seguida pela globalização da economia que acabou por fomentar a internacionalização de diversas empresas em distintos segmentos, consolidando a arbitragem como um mecanismo natural de solução de controvérsias.

Além disso, mencione-se a eficácia do instituto na solução de relações comerciais internacionais, bem como a possibilidade de ob-

pectivamente, a renúncia a pretensão, a conformação com a resistência oposta e a realização de concessões mútuas). Por fim, a heterocomposição abrange os mecanismos de solução de conflitos de que participam terceiros, como a defesa de terceiro, a conciliação, a mediação, o processo estatal (judicial) e a arbitragem.” (CINTRA, Antonio Carlos de Araujo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Candido Rangel. *Teoria geral do Processo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 25).

³ Essa expressão é originária da definição em língua inglesa conhecida por *Alternative Dispute Resolution* – ADR. Por seu turno, segundo a doutrina internacional: “*It might be thought that the term Alternative Dispute Resolution would be used to describe any methods of resolving disputes, other than those adopted by courts of law as part of the system of justice established and administrated by the State.*” (REDFERN, Alan; HUNTER Martin, *Law and practice of international commercial arbitration*, Londres: Sweet & Maxwell, 2003, p. 32).

⁴ A própria legislação pátria limita a utilização do procedimento arbitral, conforme disposto no Art. 1º “As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis”. (Lei nº 9.307/1996).

tenção de decisões na esfera nacional com uma agilidade relevante, especialmente considerando-se que o Poder Judiciário Brasileiro tem tido dificuldades para absorver a grande quantidade de demandas que se acumulam nos cartórios e varas judiciais, prejudicando a efetividade da tutela jurisdicional. Por fim, não se pode deixar de indicar como um ponto favorável à expansão do instituto, o crescimento das Câmaras de Arbitragem no país, com aumento expressivo no número de procedimentos arbitrais ao longo dos últimos anos e o constante reconhecimento pelos Tribunais Superiores sobre a validade e a eficácia das sentenças proferidas pelos Tribunais Arbitrais.⁵

Evidentemente que o instituto ainda enfrenta desafios, o que pode ser constatado pelo aumento no número de seminários, palestras e encontros (nacionais e internacionais) envolvendo a comunidade arbitral para discussão de temas tormentosos, tais como: a constituição de um código de conduta para advogados atuantes na arbitragem, a expansão da utilização do procedimento para questões tributárias e para questões relacionadas às relações de consumo; as formas de intervenção de terceiros no procedimento arbitral, dentre outros inúmeros temas. Contudo, não se pode olvidar de que, dada à vigência de menos de duas décadas da legislação, a evolução do instituto merece destaque.

Considerando, portanto, esse crescimento da arbitragem em território nacional e a existência de algumas dúvidas daqueles que ainda não estão habituados aos procedimentos arbitrais, buscou-se sintetizar alguns temas básicos que possam auxiliar na formação de uma visão bastante geral sobre o instituto.

Para tanto, foi elaborada uma síntese de alguns pontos contidos na legislação arbitral, mesmo admitindo-se que essa regulamentação ainda se encontra em fase de maturação e sedimentação sob o ponto de vista prático, seguida da demonstração do entendimento recente dos Tribunais Superiores sobre o assunto, destacando-se também o crescimento e reconhecimento das Câmaras de Arbitragem do Brasil, bem

⁵ Não se pode deixar de mencionar a ratificação da Convenção de Nova York de 1958 pelo Brasil, por meio do Decreto 4311 de 23 de julho de 2002, relativa ao Reconhecimento e à Execução de Laudos Arbitrais Internacionais.

como as principais vantagens do procedimento arbitral na solução de conflitos especialmente daqueles que versam sobre litígios de grande monta e que envolvam questões técnicas de relevante complexidade.

2. PRINCIPAIS PONTOS DA LEI DE ARBITRAGEM – (LEI Nº 9.307/1996)

A Arbitragem vem se tornando cada vez mais conhecida no Brasil, especialmente com o advento da Lei nº 9.307/1996⁶ que, com sete capítulos e quarenta e quatro artigos, sistematizou o instituto sobre a ótica do direito material e processual, de modo que, desde então, a utilização de procedimentos arbitrais tem aumentado significativamente, tornando viável afirmar-se que, atualmente, o Brasil é reconhecido como um dos expoentes no tema, especialmente na América do Sul.

Comparada às legislações arbitrais de outros países, muitos já com a cultura arbitral incorporada há muitos anos como uma forma válida e eficaz de solução de conflitos, a legislação pátria apresenta as diretrizes básicas necessárias para o fomento do instituto, englobando regras gerais de procedimento, normas de enquadramento para a convenção de arbitragem, trazendo à baila as atribuições e forma de atuação dos árbitros, além de uma definição sobre os requisitos da sentença arbitral e sobre a forma de homologação das sentenças estrangeiras. Evidentemente, muito se complementa com a sujeição aos Regulamentos das Câmaras Arbitrais que também trazem normas e regras que devem nortear o procedimento arbitral.

De todo modo, para muitos estudiosos e operadores do direito, essa regulamentação, por meio de uma legislação específica, acabou por “dar vida” ao instituto arbitral, fazendo surgir inclusive um interesse no cenário nacional em relação às mudanças operadas na arbitragem.

Um primeiro ponto de destaque nas disposições contidas na legislação arbitral refere-se à concessão de força vinculante à cláusula compromissória. De fato, antes da vigência dessa norma legal, o Código de Processo Civil não permitia a instauração da arbitragem sem

⁶ Também conhecida por Lei Marco Maciel publicada em 23.09.1996.

que as partes firmassem um compromisso arbitral quando já instaurado o litígio, não bastando, portanto, a existência da cláusula arbitral em determinado contrato, o que muitas vezes mantinha a disputa no próprio Poder Judiciário.

A perda de força da cláusula arbitral, na antiga sistemática, ainda era reforçada pelo entendimento dos Tribunais de que eventual descumprimento em relação à sujeição das partes a cláusula arbitral poderia ensejar eventual discussão a título de perdas e danos decorrentes de um mero inadimplemento contratual, mantendo-se, no entanto, a disputa propriamente dita na seara judicial.

Por outro lado, com as novas disposições legais, especialmente delineadas no Capítulo II⁷ da Lei nº 9.307/1996, passou-se a assumir, de forma irrevogável, que qualquer conflito decorrente de um contrato contendo uma válida cláusula arbitral deve ser encaminhado à arbitragem, ficando as partes, assim, impedidas de negar a obrigatoriedade do juízo arbitral.

Essas diretrizes legais demonstram que a intenção do legislador foi justamente fortalecer o instituto, determinando que a escolha e a inserção da cláusula arbitral pelas partes em determinado contrato, configura uma opção irrevogável pela utilização do procedimento arbitral em substituição ao Poder Judiciário.

Frise-se ainda que nem mesmo a invalidade de alguma cláusula contratual fere o quanto disciplinado na cláusula arbitral⁸ e, com isso, fica mantida a liberdade das partes de optarem por esse procedimento para solução dos conflitos fora da intervenção estatal.

⁷ Art. 3º As partes interessadas podem submeter a solução de seus litígios ao juízo arbitral mediante convenção de arbitragem, assim entendida a cláusula compromissória e o compromisso arbitral.

Art. 4º A cláusula compromissória é a convenção através da qual as partes em um contrato comprometem-se a submeter à arbitragem os litígios que possam vir a surgir, relativamente a tal contrato.

⁸ Art. 8º A cláusula compromissória é autônoma em relação ao contrato em que estiver inserta, de tal sorte que a nulidade deste não implica, necessariamente, a nulidade da cláusula compromissória.

Esclareça-se, por oportuno, que esse modelo foi inclusive adaptado das regras da UNCITRAL⁹ e apesar de, em um primeiro momento, ter sido questionado sob o princípio vigente de que o acessório segue o principal, atualmente, não resta dúvida de que uma eventual nulidade do contrato efetivamente não afetará a cláusula arbitral nele contida.

Outro ponto de destaque na legislação arbitral está disciplinado no Capítulo III onde estão dispostas questões atinentes a escolha, forma de atuação e atribuição dos árbitros que constituirão o Tribunal Arbitral e serão os responsáveis pela condução do procedimento, destacando-se a preocupação do legislador em resguardar qualquer tipo de impedimento ou suspeição daqueles que efetivamente irão atuar na arbitragem, mantendo-se inclusive as mesmas hipóteses de impedimento ou suspeição aplicadas aos juízes responsáveis pela condução dos processos judiciais.¹⁰

Além disso, a forma de nomeação e eventual impugnação de árbitros indicados para atuação em determinado procedimento, também se encontram descritas de forma mais detalhada nos regulamentos das Câmaras de Arbitragem e visam garantir a transparência do procedimento, evitando eventual alegação futura que possa ser capaz de macular a sentença arbitral.

Sobre a escolha dos árbitros é importante destacar que o procedimento arbitral acabou por viabilizar a escolha de *experts* em determinada controvérsia, fator que deve ser amplamente explorado pelas partes na escolha dos árbitros nomeados para atuação em cada procedimento específico, tornando mais plausível a compreensão do direito discutido entre as partes perante àquele que já lidou com a mesma modalidade de controvérsia e que possui amplo conhecimento e experiência no assunto a ser debatido na arbitragem.

⁹ A lei de Arbitragem Brasileira foi elaborada com base na Lei Modelo UNCITRAL e na Lei Espanhola de Arbitragem de 1988, sem fazer distinção entre as arbitragens domésticas e as arbitragens internacionais.

¹⁰ Art. 14. Estão impedidos de funcionar como árbitros as pessoas que tenham, com as partes ou com o litígio que lhes for submetido, algumas das relações que caracterizam os casos de impedimento ou suspeição de juízes, aplicando-se-lhes, no que couber, os mesmos deveres e responsabilidades, conforme previsto no Código de Processo Civil.

Ademais, no Capítulo IV da legislação arbitral existem algumas disposições procedimentais que devem ser analisadas em conjunto com os regulamentos aplicáveis das Câmaras escolhidas para a condução do procedimento, mas que, de toda forma, especialmente no § 2^a do artigo 21 da Lei nº 9.307/1996 garantem o respeito a princípios constitucionais consagrados, quais sejam, o princípio do contraditório, igualdade das partes, imparcialidade do árbitro e livre convencimento. Certamente, a extensão desses princípios, amplamente resguardados nos procedimentos judiciais, aos procedimentos arbitrais, traz maior segurança e validade ao instituto.

Restou ainda abrangida na legislação, especialmente no § 4º do artigo 22, a hipótese de acionamento do Poder Judiciário, caso sejam necessárias medidas coercitivas ou cautelares, sem que isso retire o caráter autônomo ou enfraqueça o procedimento arbitral. Na verdade, a utilização do Poder Judiciário é apenas uma ferramenta a mais para garantir a efetividade e a validade da arbitragem.

Outra inovação que fortaleceu o procedimento foi a independência conferida à jurisdição arbitral, destacada no artigo 31 da referida legislação, por meio do qual se garantiu a eficácia da sentença arbitral sem necessidade de homologação pelo Poder Judiciário.¹¹

Além disso, deve-se destacar o quanto disciplinado no artigo 35¹², consolidando também a validade das sentenças arbitrais estrangeiras apenas mediante homologação do laudo arbitral perante o Supremo Tribunal Federal, dispensando, portanto, para o reconhecimento desta decisão em território nacional, a prévia homologação pelo Judiciário de origem.

De fato, o que os inúmeros julgados demonstram é que mesmo que a legislação procure abranger todos os temas necessários para a efetiva utilização do instituto, evidentemente que a prática do procedimento arbitral levará a diversas discussões e até mesmo a eventuais adequações, mas o que grande parte dos estudiosos do assunto

¹¹ Art. 31. A sentença arbitral produz, entre as partes e seus sucessores, os mesmos efeitos da sentença proferida pelos órgãos do Poder Judiciário e, sendo condenatória, constitui título executivo.

¹² Art. 35. Para ser reconhecida ou executada no Brasil, a sentença arbitral estrangeira está sujeita, unicamente, à homologação do Supremo Tribunal Federal.

defende é que, de um modo geral, o que foi disciplinado pela Lei nº 9.307/1996 deu a autonomia necessária para o crescimento do instituto.

De toda forma, não se pode deixar de comentar que, sob forte oposição de muitos doutrinadores e operadores da arbitragem, que consideram precoce qualquer tipo de alteração ou mesmo aperfeiçoamento da legislação ainda em fase de amadurecimento, foi instalada uma comissão para sugestão de um anteprojeto de Reforma da Lei de Arbitragem, presidida pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Luis Felipe Salomão, composta por 21 juristas¹³ com prazo de 180 dias (iniciado em abril/2013) para a apresentação do anteprojeto.

Até o momento, ainda não se tem clara a motivação da referida reforma em tão curto espaço de vigência da legislação e não se consegue antever com exatidão em que pontos se conseguiria implementar mudanças sem prejudicar a evolução do instituto. De qualquer maneira, o fato é que, a comissão está constituída e a comunidade arbitral deve aguardar os elementos mais concretos de avaliação sobre os efeitos dessa mudança dentro do cenário arbitral, sem retirar o prestígio e destacar a qualidade da legislação em vigor.

3. RECONHECIMENTO DA VALIDADE DAS SENTENÇAS ARBITRAIS PELO PODER JUDICIÁRIO BRASILEIRO

Antes da vigência da Lei de Arbitragem, apenas àqueles que celebravam contratos internacionais com cláusula compromissória e par-

¹³ “Segundo o ministro Luis Felipe Salomão, o objetivo da comissão é fortalecer a arbitragem como meio viável e rápido de resolução de conflitos. Além dele, irão compor a comissão o ministro Walton Alencar Rodrigues, do Tribunal de Contas da União, a ministra Ellen Gracie, aposentada do Supremo Tribunal Federal, e o ex-senador Marco Maciel. Completam o grupo os advogados José Antônio Fichtner, Caio César Rocha, José Rogério Cruz e Tucci, Marcelo Rossi Nobre, Francisco Antunes Maciel Müssnich, Tatiana Lacerda Prazeres, Adriana Braghetta, Carlos Alberto Carmona, Eleonora Coelho, Pedro Paulo Guerra Medeiros, Sílvia Rodrigues Pachikoski, Francisco Maia Neto, André Chateaubriand Martins, José Roberto Neves e Marcelo Henriques de Oliveira.”
Fonte: Website Superior Tribunal de Justiça.

ticipavam de arbitragens no exterior tinham familiaridade com esse procedimento, sendo mínimas as arbitragens no âmbito nacional¹⁴.

Ademais, também previamente ao advento da Lei nº 9.307/1996, o entendimento uníssono da jurisprudência nos Tribunais Superiores era totalmente distinto, assumindo-se que a cláusula compromissória existente nos contratos tinha apenas a natureza de um “*mero contrato preliminar ao compromisso arbitral*”, cujo descumprimento sujeitaria a parte a eventuais perdas e danos, sem admitir-se um efeito vinculativo ou mesmo a incompetência do juiz natural¹⁵.

Já com a vigência da lei arbitral, os Tribunais foram acionados para definição da constitucionalidade da legislação, sendo certo que o reconhecimento da validade sobre o enfoque da Carta Magna se consolidou com a decisão do Superior Tribunal Federal proferida em um acórdão detalhado e extenso, no incidente de homologação de uma sentença arbitral estrangeira proferida na Espanha de n.SE 5.206/ES. A partir desse julgado, passou-se a adotar o entendimento de que se as partes optarem pelo procedimento arbitral para solução de conflitos, a utilização da arbitragem não ofende o princípio constitucional da inafastabilidade da tutela jurisdicional pelo Poder Judiciário¹⁶.

¹⁴ Os exemplos de arbitragem na década de 90 se restringem a apenas dois julgados sobre o tema o Recurso Especial nº 15.231-RS e o Recurso Especial nº 616-RJ (Ivarans Rederi e Companhia de Navegação Lloyd Brasileiro).

¹⁵ “A jurisprudência era pacífica sob a vigência do Código de Processo Civil de 1973 no sentido de negar à cláusula compromissória o efeito de impedir o acesso à justiça estatal. Consequentemente, só o compromisso constituía óbice à regular formação do processo e a cláusula compromissória (simples promessa, dependente de novo acordo dos contratantes) não impedia que as partes pleiteassem seus direitos perante as cortes estatais. Depois da edição da Lei 9.307/96, na medida em que é possível instaurar a arbitragem independentemente de compromisso arbitral, perdeu a cláusula o caráter pré-contrato de compromisso, para produzir desde logo efeitos próprios.” (CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e o processo: um comentário à Lei nº 9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 100).

¹⁶ Lei de Arbitragem (Lei 9.307/96): Constitucionalidade, em tese, do juízo arbitral; discussão incidental da constitucionalidade de vários dos tópicos da nova lei, especialmente acerca da compatibilidade, ou não, entre execução judicial específica para a solução de futuros conflitos da cláusula compromissória e a garantia constitucional da universalidade da jurisdição do Poder Judiciário (CF, art. 5º, XXXV). Constitucionalidade declarada pelo plenário, considerando o Tribunal, por maioria de votos, que a manifestação de vontade da parte na cláu-

O que se entendeu naquela oportunidade é que não se está violando o acesso à jurisdição estatal, mas tão somente garantindo a validade da opção das partes pelo procedimento arbitral, como uma figura similar à eficácia e validade da liberdade das partes de contratar.

Por outro lado, não se está excluindo a apreciação pelo Poder Judiciário sobre eventual lesão ao direito das partes, na medida em que, se forem verificados vícios na convenção arbitral, no procedimento, ou mesmo na sentença arbitral, caberá a atuação da jurisdição estatal na apuração da existência dos alegados vícios e na eventual invalidação de determinado procedimento.

Com efeito, essa confirmação da constitucionalidade da lei garantiu o reconhecimento e o desenvolvimento da arbitragem como uma forma extrajudicial de solução de controvérsias para direitos disponíveis, restringindo a atuação do Poder Judiciário somente às hipóteses em que se configurar eventual violação ao direito, garantindo ainda que a sentença arbitral produza os mesmo efeitos das sentenças judiciais.

O que não se pode admitir, e vem sendo inclusive rechaçado pelos Tribunais Superiores, é que eventual irresignação do vencido em um procedimento arbitral seja utilizada como fundamento para a declaração de invalidação deste procedimento e da sentença dele decorrente, mais uma razão para o fortalecimento do instituto.

Superada a questão da constitucionalidade, a partir de 2002, a arbitragem ganhou ainda mais força, aumentando sua utilização e as discussões acadêmicas sobre o tema.

Mas a atuação dos Tribunais Superiores na consolidação do instituto foi além, tendo sido avaliado com precisão o momento efetivo de início da aplicabilidade da legislação arbitral, quando a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do pedido de homologação de sentença estrangeira nº 349/EX (21.05.2007), de Relatoria da Ministra Eliana Calmon “[...] *pacificou entendimento no sentido de que as disposições contidas na Lei 9.307/96 têm incidên-*

sula compromissória, quando da celebração do contrato, e a permissão legal dada ao juiz para que substitua a vontade da parte recalcitrante em firmar o compromisso não ofendem o artigo 5º, XXXV da CF (...).” (SE 5206 AgR, Pleno, j. 12.12.2001, Relator Ministro Sepúlveda Pertence).

cia imediata nos contratos em que estiver incluída cláusula arbitral, inclusive naqueles celebrados anteriormente à sua vigência, ante a natureza processual da referida norma”¹⁷.

No mesmo sentido, e anos depois, se posicionou a 1ª Turma do mesmo Colendo Tribunal, no AgRg na MC 14.130-RJ, de Relatoria da Ministra Denise Arruda, seguida pelo Eminent Relator Luis Felipe Salomão também da 4ª Turma, no Resp 934.771, cujo trecho da ementa relata claramente que: “[...] Arbitragem. Cláusula Compromissória pactuada e, data pretérita ao advento da Lei 9.307/1996. Incidência imediata, mesmo em contratos celebrados antes de seu advento, desde que neles esteja inserida a cláusula arbitral”¹⁸. E, recentemente, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 485¹⁹ consolidando em definitivo esse tema.

Além da questão referente à retroatividade e aplicabilidade imediata da legislação arbitral, como forma de garantir a validade das cláusulas compromissórias firmadas contratualmente, do procedimento arbitral e especialmente das decisões dos Tribunais Arbitrais, as decisões dos Tribunais Superiores pátrios, não deixam dúvidas de que, quando há uma sentença arbitral estrangeira homologada sobre determinada causa de pedir e pedido, deve ser reconhecida a falta de jurisdição da Justiça Estadual local na apreciação de ação judicial que verse sobre a mesma matéria.

Nesses casos, deve-se operar a extinção do processo sem julgamento de mérito, como bem defendido no v. acórdão do Recurso Especial nº 1.203.430-PR, da 3ª Turma do STJ, de Relatoria do Eminent Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em 20.09.2012, no qual se conclui que:

[...] se a sentença arbitral estrangeira, depois de sua homologação, adquire eficácia no território nacional e não pode, em razão da sua obrigatoriedade, ser revista ou modificada pelo Poder Judiciário,

¹⁷ Julgada em 05/09/2005 e na SEC 5.847-1 do STF, Rel. Ministro Maurício Corrêa, DJ 17/12/99.

¹⁸ Julgamento datado de 25/05/2011.

¹⁹ Súmula 485: “A Lei de Arbitragem aplica-se aos contratos que contenham cláusula arbitral, ainda que celebrados antes da sua edição”.

não há como se admitir a continuidade de processo estatal com o mesmo objeto da sentença homologada.

Os entendimentos salientados nas decisões dos Tribunais Superiores confirmam o quanto disposto no Protocolo de Genebra de 1923, subscrito pelo Brasil, por meio do qual já se consolidou a obrigação das partes de submeter conflitos à arbitragem, afastando a solução judicial, quando houver eleição de compromisso arbitral ou cláusula arbitral.

Frise-se que no aludido Protocolo:

[...] está previsto que os Estados contratantes reconhecem a validade quando as partes estão submetidas a jurisdições diversas, de compromissos ou de cláusulas compromissórias, pelas quais as partes se obrigam, contratualmente, em matéria comercial ou em qualquer outra suscetível de ser resolvida mediante arbitragem, a submeter suas divergências ao juízo de árbitros, ainda que a arbitragem se verifique num país de jurisdição diferente²⁰.

Portanto, o que se observa é que a partir da constituição do Tribunal Arbitral se opera a chamada incompetência superveniente da justiça estatal, resguardando-se, apenas a possibilidade de ajuizamento de medidas cautelares.

Contudo, é de se frisar que, mesmo com a possibilidade da parte se socorrer do judiciário, por meio do ajuizamento de medida cautelar, para assegurar o resultado útil do procedimento arbitral, eventual tutela conferida por meio da intervenção estatal deve ser reapreciada pelo Tribunal Arbitral, que, por seu turno, está proibido de tomar medidas coercitivas²¹. O que se observa é a busca pela somatória de esforços para prestação da tutela pretendida, mantendo-se a independência das formas de heterocomposição.

Também é fato que o controle judicial da homologação da sentença arbitral estrangeira encontra limitação (artigos 38 e 39 da Lei nº 9.307/1996), sendo cabível apenas a análise da presença dos requisi-

²⁰ Resp 238.174-SP, trecho extraído do voto vencido do Ministro Carlos Alberto Menezes Direito.

²¹ Recurso Especial nº 1.297.974- RJ, 3º Turma, Relatora Nancy Andriighi, julgado em 12/06/2012.

tos formais na decisão e, por outro lado, sendo vedada a apreciação do mérito do direito material afeto ao objeto de determinada sentença submetida à homologação em nosso país, exatamente como forma de respeitar as decisões proferidas nos Tribunais Arbitrais, tornando efetivo o procedimento e as decisões dele decorrentes.

À evidência, existem particularidades que aos poucos vão sendo levadas aos Tribunais para formação da convicção sobre o tema, é esse o caso da decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1.231.554/RJ de Relatoria da Ministra Nancy Andrighi²² no qual se decidiu sobre a nacionalidade de uma sentença arbitral que, apesar de proferida no Brasil, era decorrente de um procedimento cuja instauração ocorreu na Corte Internacional da CCI. A aludida decisão admitiu a validade da escolha das partes envolvidas no procedimento arbitral pela legislação brasileira e defendeu que o ordenamento pátrio elegeu o critério geográfico para determinação da nacionalidade das sentenças arbitrais, com a aplicação do quanto previsto no artigo 34, parágrafo único, da Lei nº 9.307/1996 e com base no quanto disciplinado no artigo I, 1, da Convenção de NY (Decreto 4.331/2002).

Com isso, fortaleceu-se o entendimento de que, mesmo que o requerimento de instauração do procedimento arbitral tenha sido apresentado perante uma Corte Internacional, a sentença proferida em território nacional deve ser considerada como brasileira, valendo como título executivo (artigo 475-N, IV do CPC e artigo 31 da Lei nº 9.307/1996).

Sendo assim, as decisões recentemente prolatadas evidenciam a consolidação de alguns pontos importantes em relação às sentenças arbitrais nacionais e estrangeiras, ressaltando-se a impossibilidade de revisão ou modificação pelo Poder Judiciário de questões de direito material já discutidas em procedimento arbitral, além da demonstração inequívoca da plena eficácia das sentenças estrangeiras no território nacional.

Além disso, dados e pesquisas recentes realizadas pelo Comitê Brasileiro de Arbitragem (CBar) e pelo Conselho Nacional de Me-

²² STJ, Resp nº1.231.554-RJ, Ministra Nancy Andrighi, 3ª Turma, Julgado em 24/05/2011.

dição e Arbitragem (Conima)²³ demonstram que grande parte das sentenças arbitrais tem sido integralmente cumpridas, de forma voluntária, sendo certo que mesmo nas poucas hipóteses em que a sentença arbitral é levada a questionamento perante o Poder Judiciário, por meio da interposição de ações anulatórias, são raras às vezes em que o mérito da decisão é apreciado pelo Poder Judiciário.

Ainda mais raras são as efetivas anulações das sentenças arbitrais pelo Poder Judiciário²⁴ e, em sua maioria, eventual anulação decorre de questões relacionadas a forma técnica, violação aos limites da Lei de Arbitragem ou estão relacionados à cláusula compromissória, de todo modo, saliente-se a consolidação da tendência do Poder Judiciário de respeitar a competência dos árbitros em relação a resolução da controvérsia propriamente dita.

Portanto, o que se observa é que a compreensão dos magistrados sobre o instituto e o afastamento das ações temerárias ajuizadas, muitas das vezes, pelos vencidos no procedimento arbitral, com certeza constituem um fator de destaque para o crescimento do instituto em território nacional, garantindo a segurança jurídica necessária para sua valorização.

4. DESENVOLVIMENTO DAS CÂMARAS DE ARBITRAGEM BRASILEIRAS E EVOLUÇÃO DOS PROCEDIMENTOS ARBITRAIS

A arbitragem, nos últimos anos, passou a ser utilizada para a solução de diversas modalidades de conflitos: societários, contratuais em geral, construção civil, além de questões relacionadas à engenharia, energia, óleo e gás, dentre outros inúmeros temas.

²³ Cbar: <<http://cbar.org.br/site/>> e Conima: <www.conima.org.br>

²⁴ Uma pesquisa da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (Direito FGV/SP) e do Comitê Brasileiro de Arbitragem (CBar) nos Tribunais Estaduais e Superiores (excluídos os Tribunais Trabalhistas) compilou 790 decisões desde a vigência da Lei de Arbitragem até fevereiro de 2008 e apurou o número reduzido de sentenças arbitrais anuladas em desacordo com a Lei de Arbitragem. Outra particularidade constatada nesse levantamento foi que as anulações envolviam pessoas físicas e valores reduzidos.

Com o aumento gradual do interesse pela arbitragem, notou-se um crescimento e maior valorização das principais Câmaras Arbitrais do Brasil, que também auxiliaram a evolução e a própria sedimentação do instituto, não somente em território nacional, mas frente à comunidade internacional arbitral.

Atualmente é difícil definir quais as Câmaras que mais se destacam, no entanto, entre os operadores da arbitragem, não se pode deixar de dar destaque à Câmara de Comércio Brasil Canadá (CCBC), Corte de Arbitragem Internacional da Câmara de Comércio Internacional (CCI), Câmara de Arbitragem FIESP – CIESP, Câmara FGV de Conciliação e Arbitragem, Câmara de Arbitragem do Mercado (CAM- BOVESPA), CAMARB, Centro Brasileiro de Mediação e Arbitragem, Câmara Americana de Comércio – AMCHAM e *American Arbitration Association*.²⁵

Com efeito, a evolução e a qualidade dos Regulamentos dessas Câmaras, contendo regras processuais claras e ao mesmo tempo não retirando do procedimento arbitral a sua flexibilidade e a valorização do quanto acordado entre as partes, contribuíram para a sua consolidação e para o aumento de sua visibilidade internacional.

As associações e comitês arbitrais também têm aumentado sua atuação com um significativo crescimento no número de integrantes, o que vem se consolidando diante do interesse de empresas dos mais variados ramos da economia que passam a construir uma imagem de que o Brasil é um terreno seguro para o desenvolvimento da arbitragem buscando sua utilização na solução de conflitos complexos, muitas vezes estratégicos e com valores envolvidos bastante relevantes.

Um exemplo da importância da arbitragem no Brasil foi a realização do maior evento mundial sobre o assunto, ou seja, do Congresso do *International Council for Commercial Arbitration (ICCA)* em maio de 2010, na cidade do Rio de Janeiro, contando com número

²⁵ Em uma pesquisa com profissionais da arbitragem realizada pelo CBAr essas foram as Câmaras mais mencionadas com destaque para a CCBC (82%), seguida da CCI (54%) e da FIESP-CIESP (49%). Fonte: Relatório elaborado por André Albuquerque Cavalcanti Abbud – Arbitragem no Brasil – Pesquisa CBar – Ipsos.

recorde de inscritos²⁶, além da realização de diversas e constantes mesas de debates com a comunidade arbitral.

Além disso, diante da percepção predominante entre professores, pesquisadores e advogados que estudam e atuam com a arbitragem, o instituto tem passado por uma verdadeira revolução em nosso país, incorporando-se cada vez mais na cultura de solução de conflitos, sendo essa noção confirmada pelas estatísticas de diversos órgãos arbitrais nacionais e internacionais.

Nesse sentido, as estatísticas da Corte de Arbitragem Internacional da Câmara de Comércio Internacional (CCI), o mais importante centro de arbitragem do mundo, retratam um crescimento extraordinário do número de arbitragens e confirmam que, em 2009, a cidade de São Paulo foi a sede escolhida por 18% (dezoito por cento) de todos os procedimentos administrados pela Câmara, ultrapassando os percentuais de cidades importantes no cenário arbitral, como Paris, Nova York e Londres.

De acordo com as estatísticas divulgadas pela CCI sobre o número de partes brasileiras em processos administrados por este órgão, o Brasil passou de 3 (três) partes em 1996, ano de promulgação da Lei de arbitragem, para 67 (sessenta e sete) partes em 2006. Isso fez com que o Brasil se tornasse o 4º país do mundo com mais partes envolvidas na CCI e o primeiro da América Latina, seguido pelo México e pela Argentina. Em 2007, embora não ocupe mais o 4º lugar, o país manteve um patamar elevado: 35 (trinta e cinco) partes em novos casos, o que equivale ao 11º lugar.²⁷

Outro ponto de destaque se refere aos valores envolvidos nos procedimentos arbitrais em trâmite perante as principais Câmaras de Arbi-

²⁶ O evento contou com 900 pessoas, sendo 600 estrangeiros e além do intercâmbio de experiência profissional e informações sobre o desenvolvimento do instituto, incluiu visitas ao Superior Tribunal de Justiça consolidando, de certa forma, o apoio do Poder Judiciário ao desenvolvimento da arbitragem. *Revista Direito ao Ponto – Arbitragem e Progresso- CIESP/FIESP*, ano 6, n. 8, 2013.

²⁷ Informações constantes no Relatório Final da pesquisa realizada em conjunto pela Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas e pelo CBar (Comitê Brasileiro de Arbitragem) que pode ser integralmente visualizada no website: <http://cbar.org.br/PDF/Relatorio_final_pesquisa_GV_CBAR.pdf>.

tragem de São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte que, no período de 2005 a 2010, totalizava R\$ 4,9 bilhões de reais distribuídos em 286 procedimentos. Já em um segundo levantamento, realizado nas cinco maiores Câmaras Brasileiras que refletiu apenas o ano de 2011, se constatou a existência de 122 (cento e vinte e dois) procedimentos arbitrais em trâmite que totalizavam, em valores envolvidos, aproximadamente R\$ 3 bilhões de reais²⁸. Números bastante expressivos e que confirmam a ampliação significativa da importância das Câmaras Arbitrais nacionais.

Não se pode olvidar ainda de que a existência de regulamentos bem delineados também contribui para o aumento do potencial das Câmaras Arbitrais, especialmente porque o procedimento arbitral também é norteado pelo regulamento interno da Câmara escolhida pelas partes para condução do procedimento arbitral.

Desta forma, o que se pode assumir diante das recentes pesquisas elaboradas inclusive por renomadas cortes internacionais é a comprovação do crescimento substancial da arbitragem, tanto na quantidade, quanto na qualidade dos procedimentos, o que se deve em grande parte a flexibilidade e qualidade da Lei nº 9.307/1996, ao envolvimento dos profissionais e acadêmicos que se debruçam sobre o tema, corroborado pela atuação das Câmaras e dos árbitros que compõem os Tribunais Arbitrais.

5. CONCLUSÕES E VANTAGENS NA UTILIZAÇÃO DA ARBITRAGEM

Superada a questão legislativa, quando se pensa em procedimento arbitral alguns pontos são suscitados de maneira clara pelas partes envolvidas: custo, celeridade e qualidade.

Em um primeiro momento, os custos do procedimento arbitral são avaliados por muitos como um entrave para a utilização dessa modalidade de solução de conflito. No entanto, uma análise um pouco mais apurada demonstra que, apesar dos custos do procedimento efetivamente serem expressivos – incluindo as custas iniciais determi-

²⁸ Fonte: CBAr – Comitê Brasileiro de Arbitragem.

nada por cada Câmara e cujo patamar depende diretamente do valor envolvido no litígio, as custas mensais durante o período de trâmite do procedimento, honorários dos árbitros, despesas com o procedimento e, em alguns casos, honorários periciais – a celeridade da sentença arbitral definitiva quando comparada ao regular andamento dos processos judiciais que se arrastam por anos nos Tribunais pátrios, consumindo tempo e também dinheiro, pode ser uma vantagem que represente inclusive um custo final menor do que o próprio custo do procedimento arbitral.

Isso sem mencionar a maior efetividade trazida pelos procedimentos arbitrais com a celeridade nas decisões que, nas principais Câmaras são proferidas, em média, em um prazo inferior a um ano enquanto que, no judiciário, muitos processos complexos acabam perdurando por anos em primeira instância aguardando por decisão que ainda estará sujeita a uma série de recursos cabíveis.

Outra vantagem é a especialidade dos árbitros, que não só traz mais dinamismo ao procedimento arbitral, mas também viabiliza uma decisão técnica fundamentada em um prazo curto de tempo. Ademais, o Tribunal Arbitral, em geral, é composto por três árbitros que trabalham em poucos procedimentos, analisam com serenidade e tempo toda a documentação encartada pelas partes, especialmente se comparado ao volume estrondoso de sentenças que um magistrado tem que proferir diariamente sobre assuntos totalmente distintos.

Além disso, como as decisões da arbitragem são definitivas, deve haver pelos árbitros mais rigor na análise do mérito do litígio e extrema seriedade nos argumentos utilizados na fundamentação da sentença arbitral, como forma de manter a qualidade dos procedimentos em território nacional e até a confiança das partes em relação a seriedade e correção do instituto.

Sem dúvidas, a questão da confidencialidade também é apontada por muitos como um ponto bastante favorável à utilização do procedimento arbitral. Muitos assuntos discutidos na arbitragem são de relevância estratégica para as partes envolvidas e a divulgação do litígio pode gerar uma instabilidade indesejada. Com efeito, sobre esse tópico caberiam inúmeras digressões, no entanto, como se pretende

apenas pontuar, basta que se indique como uma característica vislumbrada como positiva pelos usuários do procedimento.

Os brevíssimos comentários traçados nesse estudo são incapazes de esgotar ou mesmo de aprofundar qualquer análise sobre os temas propostos, além disso, existem problemas inerentes à necessidade de sedimentação cultural e procedimental da arbitragem no país, bem como questões polêmicas, que, certamente, mereceriam estudo mais aprofundado.

De todo modo, em se tratando de arbitragem no Brasil, de uma forma bem genérica, pode-se concluir que a legislação deu impulso ao instituto, seguida pelo reconhecimento da arbitragem pelo Poder Judiciário, que conseguiu vislumbrar no instituto uma alternativa viável e legítima das partes para solução de seus conflitos, o que, certamente, fomentou o volume de procedimentos arbitrais e incrementou o envolvimento da sociedade com a arbitragem.

Certo é que o país ainda é muito jovem na seara arbitral, o que traz à tona um vigor saudável capaz de impulsionar o futuro da arbitragem como um meio de solução de controvérsias de maneira célere, eficaz e válida, sem nenhum demérito ao Poder Judiciário, totalmente necessário para o exercício da prestação jurisdicional, mantendo-se, no entanto, o crescimento do instituto em território nacional nos próximos anos, seja em relação às arbitragens domésticas, seja em relação às arbitragens internacionais. É isso que se espera.

REFERÊNCIAS

ABBUD, André Albuquerque Cavalcanti. Relatório – Arbitragem no Brasil – Pesquisa CBar – Ipsos.

ARRUDA ALVIM NETTO, José Manoel de. *Manual de Direito Processual Civil*. 14. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <www.stj.jus.br>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal Ementário de Jurisprudências. Disponível em: <www.stf.jus.br>.

CAHALI, Francisco José. *Curso de arbitragem*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

CARMONA, Carlos Alberto. *Arbitragem e o processo: um comentário à Lei nº 9.307/96*. São Paulo: Atlas, 2009.

CONIMA – Conselho Nacional das Instituições de Mediação e Arbitragem. Disponível em: <www.conima.org.br>.

CINTRA, Antonio Carlos de Araujo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Candido Rangel. *Teoria geral do Processo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CORRÊA, Antônio *Arbitragem no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

CBar. Comitê Brasileiro de Arbitragem. Disponível em: <<http://cbar.org.br/site/>>.

GASPAR, Renata Alvares. *Reconhecimento de sentenças arbitrais estrangeiras no Brasil*. São Paulo: Atlas, 2009.

REDFERN, Alan; HUNTER Martin. *Law and practice of international commercial arbitration*. Londres: Sweet & Maxwell, 2003.

REVISTA Direito ao Ponto – Arbitragem e Progresso – CIESP/FIESP, ano 6, n. 8, 2013.

THEODORO Júnior, Humberto. A Arbitragem como meio de solução de controvérsia. *Revista Síntese de Direito Civil e Processual Civil*, Porto Alegre, 1999.

Penalidades Gradativas Exigidas pela Lei 6.729/79 (Lei Ferrari) x Natureza *Intuitu Personae* dos Contratos de Concessão Comercial para a Distribuição de Veículos Automotores

Patrícia Piló Bittencourt Redig¹
Roberta Ribeiro Alexandre²
Felipe Renault C. da Silva Pereira³

I. INTRODUÇÃO

A partir da década de 20, os primeiros automóveis passaram a ser montados no Brasil, mas só em meados dos anos cinquenta é que a indústria automobilística começou a tomar corpo com a criação, pelo então Presidente Juscelino Kubitschek, do GEIA – Grupo Executivo da Indústria Automobilística, responsável pela implementação de medidas fiscais para o fomento e crescimento da indústria automotiva no país.

Os incentivos fiscais oferecidos pelo governo não só beneficiaram as fábricas de automóveis já implantadas no Brasil, as quais passaram a ter como objetivo a produção dos veículos de passeio em maior escala, como também atraíram a atenção de outros fabricantes

¹ LLM – Masters of Law pela Michigan State University – em curso. Graduada em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos. Membro da American Bar Association (ABA). Membro da comissão de Mediação e Arbitragem da OAB/MG.

² Graduada pela Universidade de Itaúna.

³ Graduado pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).

dos Estados Unidos e da Europa, que viram no país um mercado promissor.

Em 1957, a fabricação de caminhões e veículos comerciais leves era significativa, alcançando mais de 27 mil unidades⁴, enquanto a produção de veículos de passeio sequer chegava a 2 mil unidades⁵. Dada à baixa produção de automóveis à época, desnecessária foi a implementação de uma “rede” de concessionários responsável pela venda e prestação de serviços de reparo e manutenção dos veículos. Tampouco os contratos firmados entre os fabricantes de veículos e as suas “distribuidoras” seguiam uma norma e/ou padrão específicos que pudessem garantir a hegemonia das relações derivadas da compra e venda de veículos automotores.

Os contratos comumente eram regidos pelas normas gerais contratuais e, principalmente, pelas normas dos contratos de agência e distribuição, institutos que mais se assemelhavam ao modelo de concessão então utilizado.

Todavia, com o aumento da produção de automóveis, que, em 1960, já atingia 416 mil unidades, sendo mais de 306 mil só de veículos de passeio⁶, tornou-se necessária a expansão, profissionalização e organização dos concessionários, bem como a criação de um modelo contratual que equilibrasse e retratasse as reais especificidades das relações entre as montadoras e distribuidoras de veículos automotores.

Assim, em 1979, quando o setor automotivo já produzia mais de 1 milhão de veículos (passeio, comerciais, ônibus e caminhões), a Lei 6.729/1979⁷, mais conhecida como Lei Ferrari⁸, foi sancionada pelo presidente João Batista Figueiredo, depois do veto do então presidente Ernesto Geisel.

⁴ Dados extraídos do *Anuário da Indústria Automobilística Brasileira 2013* (Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores ANFAVEA, São Paulo, 2013, p. 58).

⁵ Idem.

⁶ Idem.

⁷ Alterada a redação dos artigos 2º, 5º, 6º, 8º, 13 e 28 e revogado o art. 14 pela Lei nº 8.132/1990.

⁸ Renato Ferrari foi presidente da antiga ABRAVE – Associação Brasileira de Revendedores Autorizados de Veículos e autor da Lei 6.729/1979.

Finalmente, o Brasil passou a ter uma lei específica para regulamentar o setor automotivo e, especificamente, as relações comerciais entre montadoras e distribuidoras.

Considerando-se a importância da Lei Ferrari para o entendimento da natureza jurídica do contrato de concessão e das questões que se relacionam à sua rescisão, bem como a escassa doutrina sobre o tema, nosso objetivo é trazer à discussão a não obrigatoriedade, em hipóteses excepcionais, do cumprimento do artigo 22, §1º, da Lei 6.729/1979⁹, que dispõe sobre um dos requisitos para a rescisão contratual.

Assim, em que pese a Lei Ferrari dispor detalhadamente acerca dos direitos e obrigações inerentes ao concessionário e concedente, bem como sobre as normas contratuais que, obrigatoriamente, devem reger os contratos de concessão, a análise à qual nos propusemos para a elaboração do presente trabalho será restrita aos aspectos relativos à confiança mútua que permeia as relações entre concedentes e concessionários.

2. ANÁLISE DO OBJETO DA CONCESSÃO COMERCIAL NO SETOR AUTOMOTIVO NOS TERMOS DA LEI 6.729/1979 (LEI FERRARI)

A Lei 6.729/1979 estabelece que a distribuição de veículos automotores¹⁰ será realizada por meio de concessão comercial entre os concedentes e seus concessionários, considerando-se como concedentes as empresas fabricantes ou montadoras de veículos e como concessionários as empresas que realizam a comercialização e a prestação de assistência técnica aos veículos automotores fabricados/montados pelo concedente.

⁹ Art 22. Dar-se-á a resolução do contrato:

[...]

III – por iniciativa da parte inocente, em virtude de infração a dispositivo desta Lei, das convenções ou do próprio contrato, considerada infração também a cessação das atividades do contraente.

§1º A resolução prevista neste artigo, inciso III, deverá ser precedida da aplicação das penalidades gradativas.

[...]

¹⁰ Considera-se veículo automotor, para os fins da Lei Ferrari, o automóvel, caminhão, ônibus, trator, motocicleta e similares (art. 2º, inciso III da Lei 6.729/1979).

Por meio do modelo adotado pela legislação especial, a montadora/fabricante obrigatoriamente utiliza da sua rede de distribuição para alcançar o consumidor final, exceto em casos específicos previstos no art. 15 da norma em estudo, nos quais a venda pode ser realizada diretamente pela concedente e a entrega do veículo é intermediada pelo concessionário.

Percebe-se, pela análise inicial do modelo de venda estabelecido pela Lei Ferrari, que o concedente depende exclusivamente da sua rede de concessionários para realizar o seu objeto social, qual seja, a venda de veículos automotivos. Sem a figura do concessionário, portanto, não seria viável o escoamento da produção.

O objeto da concessão, tópico imprescindível para a discussão que ora se propõe, definido no artigo 3º e seus incisos, tem como pontos centrais o uso gratuito da marca do concedente, a venda de veículos e a prestação de serviços de assistência técnica ao consumidor final.

Por sua vez, o artigo 16 da Lei Ferrari explicita a relação de confiança e interdependência inerente ao contrato de concessão ao estabelecer, também, como objeto da concessão, “*o resguardo de integridade da marca e dos interesses coletivos do concedente e da rede de distribuição*”.

A referida interdependência e espírito de confiança foi ressaltada na exposição de motivos¹¹ da Lei 6.729/1979, tendo o seu autor defendido a existência de uma:

[...] relação múltipla entre um concedente e vários concessionários, que formam uma rede de distribuição. As normas contratuais, portanto, extrapolam para todos os concessionários, que constituem verdadeira comunhão de interesses de tal sorte que o procedimento de cada um não pode prejudicar aos demais; não é sem razão que se considera a rede de concessionários uma unidade integrada de inúmeros componentes.

Desse modo, pode-se dizer que o concessionário é a “vitrine” do concedente, e que este, por sua vez, em razão da teoria da aparência e

¹¹ Projeto de Lei N.º31, de 1979 – CN, Diário do Congresso Nacional, outubro 1979, pg. 2198.

do próprio modelo de distribuição adotado pela legislação, confunde-se com o concessionário aos olhos do consumidor.

Por esse e outros motivos (os quais não serão objeto da discussão em tela) é que as montadoras são extremamente rigorosas e exigentes quando o assunto é a escolha e/ou o credenciamento de um novo concessionário, sob pena do seu ativo mais precioso, a marca, ser maculado em razão de atos praticados pelo concessionário. Por sua vez, afetada a integridade da marca, a rede de concessionários também é alcançada.

Nesse passo, pode-se defender, conforme discutiremos no próximo tópico, que, embora a Lei Ferrari determine que o contrato de concessão tenha, obrigatoriamente, o mesmo padrão e conteúdo para toda a rede, a relação dele derivada é baseada na cooperação e confiança mútua (capacidade financeira e de gestão, experiência comercial dentre outros), ou seja, depende diretamente de atributos pessoais (*intuitu personae*) do concessionário.

Assim, inexistindo confiança quanto à capacidade de representação da marca ou gestão do negócio, razão alguma há para a celebração ou manutenção do contrato de concessão.

Nos termos do já mencionado artigo 22, §1º, a rescisão contratual pretendida pela parte inocente deverá, obrigatoriamente, ser precedida de penalidades. Indaga-se, no entanto, se a perda de confiança seria suficiente para afastar a obrigatoriedade do cumprimento dos requisitos necessários à rescisão do contrato de concessão, na medida em que nenhuma penalidade seria suficiente para resgatar a confiança ou os atributos pessoais que outrora motivaram a celebração do negócio. Esse é o desafio que pretendemos enfrentar mais adiante.

3. AS CARACTERÍSTICAS E A NATUREZA INTUITU PERSONAE DOS CONTRATOS DE CONCESSÃO PARA A DISTRIBUIÇÃO DE VEÍCULOS

Em que pese a divergência doutrinária acerca da conceituação dos contratos de concessão¹², ao nosso entender, o negócio jurídico em

¹² A síntese das diversas posições doutrinárias pode ser obtida em SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Contratos de distribuição e o novo contex-*

comento é aquele mediante o qual o produtor (concedente) e o distribuidor (concessionário) regulam entre si a atividade de distribuição de veículos automotores para o consumidor ou usuário final, em caráter não eventual, em determinado espaço geográfico, contendo, obrigatoriamente, as cláusulas previstas pela Lei 6.729/1979.

O contrato tipificado pela Lei Ferrari é um instrumento complexo¹³, uma vez que reúne em si não somente as disposições características da compra e venda, como também convenções sobre o licenciamento gratuito da marca do produtor (art. 19, II), comodato, dentre outros.

Seguindo a clássica classificação da doutrina¹⁴, pode-se afirmar que o contrato de concessão é sinalagmático, uma vez que os direitos e obrigações das partes são recíprocos e independentes; comutativo, pois as prestações ajustadas se equivalem em termos de valor; oneroso; consensual, uma vez que o simples acordo de vontades lhe confere eficácia; e formal, visto que deve ser celebrado por escrito e de forma padronizada para toda a rede de distribuidores, como previsto pelo art. 20 da Lei 6.729/1979.

A forma padronizada dos contratos de concessão, aliás, leva parte da doutrina a classificá-los como contratos por adesão, o que, ao nosso entender, não se mostra correto, uma vez que a própria Lei Ferrari confere às partes a possibilidade de negociação das cláusulas contidas nos contratos de concessão em função do contexto fático-econômico em que estes se inserem.

Em outras palavras, embora todos os contratos celebrados por determinado produtor tenham, necessariamente, de conter cláusulas relativas aos produtos comercializados, área demarcada, cotas de veículos etc., por força do já mencionado art. 20 da Lei de referência, a especificação dos produtos, a dimensão da área demarcada e a quantidade de produtos que deverão ser adquiridos podem ser livremente

to do contrato de representação comercial. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 70-72.

¹³ RIZZARDO, Arnaldo. *Contratos*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 761.

¹⁴ GOMES, Orlando. *Contratos*. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 465.

estipulados pelas partes contratantes, em função de fatores ligados ao mercado e aos seus próprios interesses.

Não se deve, portanto, confundir um contrato de forma padronizada com cláusulas gerais de conteúdo variável, como o contrato de concessão, com o contrato de adesão, no âmbito do qual “*uma das partes tem de aceitar, em bloco, as cláusulas definidas pela outra, aderindo a uma situação contratual que encontra definida em todos os seus termos*”¹⁵.

Fator essencial para a diferenciação das duas espécies de contratos é o âmbito da autonomia da vontade dos contratantes, presente nos contratos de concessão. Neste sentido argumenta Iso Chaitz Scherkerkewitz¹⁶:

O distribuidor, comerciante que é, está apto a sopesar se vale a pena ou não a contratação. A sua vontade é livre e desvinculada de pressão, motivo pelo qual as regras de interpretação dos contratos de adesão, no caso, devem ser minoradas. [...] Não estamos diante de um consumidor indefeso em face de uma multinacional poderosa. Estamos diante de pessoas jurídicas que possuem (ou deveriam possuir) pleno conhecimento do mercado, dos seus custos e de suas margens, não podendo ser reputadas abusivas as cláusulas que são características da figura contratual de distribuição.

¹⁵ GOMES, Orlando, *op. cit.*, p. 128.

¹⁶ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz, *op. cit.*, p. 78. A posição do aludido autor é reforçada por entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, notadamente em casos atinentes à validade das cláusulas de eleição de foro estipuladas em contratos de concessão. Neste sentido:

“*CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONTRATO DE CONCESSÃO COMERCIAL. MONTADORA E CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS. FORO DE ELEIÇÃO. VALIDADE. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE CONSUMO. HIPOSSUFICIÊNCIA. NÃO-DEMONSTRAÇÃO. MATÉRIA DE DIREITO. I. O contrato de concessão comercial, firmado entre empresas de porte, não consubstancia relação de consumo, na qual pudesse ter significância a hipossuficiência de uma parte em relação à outra, que justificasse a nulidade da cláusula contratual de eleição do foro. II. Hipossuficiência, de todo modo, que somente pode ser reconhecida com a análise dos elementos fáticos da causa, que demonstrem a real impossibilidade de prejuízo para a defesa do direito, nunca com a comparação entre os litigantes. III. Agravo regimental improvido. (BRASIL. STJ. Quarta Turma, AgRg no REsp 927911/RS, Rel. Min. Aldir Pasarinho Júnior, DJ 04/06/2007).*”

Prosseguindo na caracterização dos contratos regidos pela Lei Ferrari, notam-se nestes instrumentos elementos que sugeririam se tratar de contratos relacionais¹⁷, o que não seria de todo equivocado afirmar, embora se deva reconhecer, de acordo com a melhor doutrina¹⁸, que há notáveis diferenças entre os negócios jurídicos em questão. Tais elementos são: a longa duração dos contratos (trato sucessivo) e a forma de relacionamento entre as partes.

Primeiramente, no que diz respeito à duração dos acordos para distribuição de veículos automotores, deve-se ressaltar que a própria Lei 6.729/1979, em seu artigo 21 e parágrafo único, determina que os contratos por ela regidos devem vigorar por prazo indeterminado ou determinado, nunca inferior a 5 (cinco) anos, prorrogáveis em determinadas condições.

A característica de duração dos contratos de concessão se relaciona diretamente com dois aspectos essenciais da relação de distribuição de veículos automotores. O primeiro refere-se ao resguardo dos interesses do concessionário no que toca à amortização dos altos investimentos necessários para o exercício de tal atividade econômica (imóveis, instalações, publicidade, formação de estoque etc.).

O segundo, e talvez seja este o ponto mais importante, a duração dos contratos de concessão se relaciona com a atenção do objetivo final e maior interesse comum¹⁹ do negócio jurídico: o resguardo da marca e o sucesso da colocação do produto no mercado consumidor, desde a área operacional concedida a um distribuidor até, em última

¹⁷ Para maiores informações acerca de contratos relacionais, vide MACEDO JR, Ronaldo Porto: *Contratos relacionais e da defesa do consumidor*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

¹⁸ “É preciso situar essa teoria no campo dos contratos de distribuição (contratos comerciais) e não nos deixarmos contaminar por algumas conclusões que podem até ser válidas no campo do direito do consumidor.[...]. Embora a colocação do contrato de distribuição como relacional seja adequada para revelar pontos fundamentais da sua estrutura e do relacionamento entre as partes, não se pode pretender que lhes seja dado um tratamento dissociado do ordenamento jurídico brasileiro, ainda mais no campo do direito empresarial”. (FORGIONI, Paula Andrea: *Contrato de distribuição*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 76-77).

¹⁹ Idem, p. 122.

análise, o mercado nacional, o que, claramente, não ocorre de forma instantânea.

Finalmente, é peculiar dos contratos de distribuição e, notadamente dos de concessão, a forma de relacionamento das partes contratantes, uma vez que a relação entre produtor e distribuidor é permeada, ao mesmo tempo, por interesses comuns e conflitantes²⁰.

Como anteriormente mencionado, o maior interesse comum das partes de uma cadeia de distribuição é a consolidação da marca e dos seus produtos comercializados junto ao mercado consumidor.

A consecução deste objetivo exige das partes contratantes uma postura que extrapola os ditames da boa-fé e da função social do contrato (art. 422 do Código Civil). Exige-se, tanto do concedente quanto do concessionário, uma efetiva e mútua cooperação, o que tem como pressuposto a confiança bilateral.

Com efeito, um produtor de automóveis apenas celebrará o contrato de concessão caso ele acredite que o contraente reúne em si as características necessárias para o desempenho satisfatório das atividades de distribuição: capacidade financeira, organização administrativa, experiência em outros empreendimentos etc.

Da mesma forma, o indivíduo ou sociedade que desejar exercer as atividades de distribuição de veículos automotores irá, racionalmente, celebrar o contrato de concessão com o fabricante que lhe confira condições favoráveis ao negócio, tais como política comercial competitiva, força da marca, condições negociais favoráveis, dentre outros.

Em suma, a celebração de um contrato de concessão decorre essencialmente dos atributos pessoais das partes. Estes se tornam um elemento causal do contrato.

É justamente essa particularidade dos contratos de distribuição e, especificamente, dos contratos de concessão, que nos permite, com o suporte da literatura especializada²¹, caracterizá-los como contratos pessoais ou *intuitu personae*, assim definidos pela doutrina:

²⁰ A discussão acerca dos interesses conflitantes, embora de grande relevância para as relações de concessão, foge ao escopo do presente trabalho.

²¹ “*Diante da necessidade da integração do distribuidor na cadeia de distribuição criada pelo produtor, existe a necessidade de confiança mútua entre as partes*”

Um contrato é *intuitu personae* quando a consideração da pessoa de um dos contraentes é, para o outro, elemento determinante de sua conclusão. A uma das partes convém contratar somente com determinada pessoa porque seu interesse é de que as obrigações contratuais sejam cumpridas por essa pessoa. Por isso, a pessoa do contratante passa a ser elemento causal do contrato²².

[...] há obrigações e, conseqüentemente, contratos, em que a pessoa do contratado é fundamental. Nesse caso, o contrato é *intuitu personae*. [...] Aqui, levamos em conta o fator subjetivo da confiança ou qualidade técnica ou artística da parte²³.

A constatação da natureza pessoal dos contratos de concessão é relevante devido às suas conseqüências para as relações entre produtores e distribuidores de veículos. A primeira delas gira em torno das obrigações pactuadas, seja isoladamente, seja em contratos de alienação de estabelecimento (*trespasse*)²⁴⁻²⁵. Neste contexto, podem ser frequentemente encontradas, nas cláusulas contidas nos contratos de concessão, vedações à sua cessão ou subcontratação, e até mesmo à realização de alterações societárias sem o consentimento da parte concedente, dentre outras.

Por outro lado, a principal conseqüência do caráter pessoal dos contratos regulados pela Lei Ferrari diz respeito à sua extinção, tema discutido a seguir.

e, mais, de um bom relacionamento comercial e institucional entre o distribuidor e o produtor; daí que não é demasiado falar que os contratos de distribuição possuem um pendor para serem contratos de intuitu personae". In: SHERKERKEWITZ, Isso Chaitz, op. cit., p. 95.

²² GOMES, Orlando, op. cit., p. 97.

²³ VENOSA, Sílvio de Salvo: *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 470.

²⁴ Assim dispõe o art. 1.148 do Código Civil: "Salvo disposição em contrário, a transferência importa a subrogação do adquirente nos contratos estipulados para a exploração do estabelecimento, se não tiverem caráter pessoal, podendo os terceiros rescindir o contrato em noventa dias a contar da publicação da transferência, se houver justa causa, ressalvada, neste caso, a responsabilidade do alienante".

²⁵ "Exemplificativamente, constituem razões para a rescisão contratual a cessão do fundo de comércio pelo concessionário, eis que o contrato, no dizer de Bernard Buisson, Michel de Lacguer e Xavier Tandeau de Marsac, é celebrado em razão das qualidades próprias, ou, em se tratando de sociedade, em consideração da personalidade de seus diretores [...]". (RIZZARDO, Arnaldo, op. cit., p. 768-769.

4. A EXTINÇÃO DO CONTRATO DE CONCESSÃO E AS PENALIDADES GRADATIVAS IMPOSTAS PELA LEI FERRARI

Inicialmente, há que se chamar a atenção para a confusão existente quanto à terminologia utilizada tanto na doutrina e na jurisprudência, como na própria lei, acerca da extinção dos contratos, bem como a divergência nos conceitos, classificações e distinções empregados pelos operadores do direito.

Segundo Orlando Gomes²⁶, é necessário, em primeiro lugar, *separar as causas anteriores ou contemporâneas à formação do contrato das causas supervenientes*, afirmando que as primeiras determinariam a extinção do contrato por anulação, ao passo que as segundas dariam ensejo à dissolução, que, por sua vez, poderia se operar de três modos: a) resolução; b) resilição; ou c) rescisão.

No entanto, como dito, não havendo consenso quanto aos termos e conceitos utilizados sobre a matéria em questão, adota-se nesse trabalho o termo genérico “extinção”, que, como assevera o já citado Orlando Gomes, é utilizado para todos os casos em que o contrato deixa de existir.

E dessa forma se procede porque a própria Lei Ferrari, ao dispor sobre as quatro possibilidades de extinção do contrato de concessão comercial para distribuição de veículos automotores de via terrestre, conforme se verá adiante, o faz intitulado-as genericamente, como hipóteses de “resolução” do contrato de concessão.

Como ressaltado no tópico anterior, os contratos regidos pela Lei 6.729/1979, em regra, são celebrados por prazo indeterminado, podendo, contudo, serem inicialmente ajustados por prazo determinado, nunca inferior a 5 (cinco) anos, sendo que, na hipótese de nenhuma das partes manifestar, formalmente, a sua intenção de não prorrogá-los, os contratos se tornarão, automaticamente, de prazo indeterminado, conforme dispõe o art. 21, parágrafo único, da Lei Ferrari²⁷.

²⁶ GOMES, Orlando: *Contratos*. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 202-203.

²⁷ Art. 21. A concessão comercial entre produtor e distribuidor de veículos automotores será de prazo indeterminado e somente cessará nos termos desta Lei.

Observa-se, pois, o nítido propósito do legislador em atribuir caráter duradouro aos contratos de concessão comercial de veículos automotores, o que se relaciona diretamente, como já visto no tópico anterior, com os dois aspectos essenciais da relação de distribuição em comento: i) resguardo dos interesses do concessionário visando à amortização dos altos investimentos necessários para o exercício de tal atividade econômica; e ii) atingimento do objetivo final e maior interesse comum do negócio jurídico, que corresponde ao sucesso da colocação do produto junto ao mercado consumidor, local e nacional, com o conseqüente fortalecimento da marca.

Por outro lado, os contratos têm um ciclo vital: nascem do acordo de vontades, produzem os efeitos e se extinguem. Como assinala Humberto Theodoro Junior, em estudo sobre a denúncia dos contratos de distribuição,

A imposição de obrigações eternas ou vitalícias, sem fundamento na lei ou na vontade declarada, fere o senso de liberdade humano e se aproxima da noção de escravidão, tão repudiada pelo Direito e pela Justiça. É por isso que se tem como proibidos os pactos que levam à subordinação perpétua. Ninguém está obrigado a se vincular eternamente a um contrato²⁸.

Não obstante, portanto, o seu caráter duradouro, como ocorre com toda e qualquer modalidade contratual, o instrumento de concessão comercial para distribuição de veículos automotores de via terrestre também se extingue. De acordo com o art. 22 da Lei Ferrari, quatro possibilidades se apresentam para a “resolução” do contrato. São elas:

I – por acordo das partes ou força maior;

II – pela expiração do prazo determinado, estabelecido no início da concessão, salvo se prorrogado nos termos do artigo 21, parágrafo único;

Parágrafo único. O contrato poderá ser inicialmente ajustado por prazo determinado, não inferior a cinco anos, e se tornará automaticamente de prazo indeterminado se nenhuma das partes manifestar à outra a intenção de não prorrogá-lo, antes de cento e oitenta dias do seu termo final e mediante notificação por escrito devidamente comprovada.

²⁸ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Apontamentos sobre a responsabilidade civil na denúncia dos contratos de distribuição, franquia e concessão comercial*, p. 20.

III – por iniciativa da parte inocente, em virtude de infração a dispositivo desta Lei, das convenções ou do próprio contrato, considerada infração também a cessação das atividades do contraente.

A primeira hipótese de extinção do contrato prevista pela Lei Ferrari pressupõe a vontade dos dois contratantes (concedente e concessionário) e se consubstancia no Distrato, instrumento jurídico destinado a romper o vínculo contratual. Corresponde, segundo o entendimento majoritário da doutrina, a uma das espécies do gênero “resilição” contratual. Com efeito, opera-se a extinção do contrato de concessão comercial de veículos automotores quando o concedente e o concessionário resolvem, por mútuo consentimento, romper a relação contratual havida entre as partes, podendo, inclusive, por meio do referido instrumento, renunciar expressamente a eventuais direitos ou, lado outro, estabelecer, de comum acordo, obrigações/indenizações, acertos etc.

A segunda hipótese de extinção, que também foi inserida no inciso I do art. 22 da Lei Ferrari, diz respeito à força maior, da qual advém a impossibilidade superveniente do cumprimento da obrigação contratual, caracterizando, assim, a inexecução involuntária que dá ensejo à resolução do contrato.

Com efeito, a extinção contratual decorre de inexecução involuntária, ou seja, de fatos inevitáveis, alheios à vontade das partes, que impossibilitam o cumprimento da obrigação. Nessa hipótese, o inadimplente não fica responsável pelo pagamento de perdas e danos, salvo se expressamente se obrigou a ressarcir os prejuízos resultantes do caso fortuito ou força maior, ou se estiver em mora (arts. 393 e 399 do Código Civil).

Deve ser ressaltado, contudo, que a impossibilidade superveniente há de ser objetiva (não referente à própria pessoa do devedor), total e definitiva²⁹.

No que concerne à terceira possibilidade, prevista no inciso II do art. 22 da Lei Ferrari, constitui ela uma das formas de extinção normal do contrato. Uma vez estipulado o contrato de concessão comercial de veículos automotores por prazo determinado (conforme permite o parágrafo único do art. 21 da referida Lei), o advento do seu termo final lhe acarreta a extinção, por execução.

²⁹ GOMES, Orlando, *op. cit.*, p. 212.

Nessa hipótese, embora se possa afirmar que, uma vez executado o contrato, estão extintas, por conseguinte, as obrigações e direitos que originou, releva destacar que a Lei Ferrari, em seu artigo 23³⁰, impõe uma obrigação ao concedente, caso este não venha a prorrogar, por prazo indeterminado, o contrato ajustado nos termos do parágrafo único do art. 21: a de reaquirir o estoque de veículos e componentes novos do concessionário e comprar-lhe os equipamentos, máquinas, ferramental e instalações à concessão pelo preço de mercado, excluídos os imóveis.

Tal imposição corrobora o firme propósito do legislador em atribuir caráter duradouro aos contratos de concessão comercial de veículos automotores, resguardando os interesses do concessionário de forma a compensar os altos investimentos necessários para o exercício da atividade de distribuição em comento. Nesse particular, observa-se que, no caso de a iniciativa de não prorrogar o contrato partir do concessionário, ficará ele desobrigado do pagamento de qualquer indenização ao concedente, conforme preceitua o parágrafo único do art. 23 da Lei Ferrari.

Finalmente, prevê a Lei Ferrari, em seu artigo 22, inciso III, a hipótese de resolução do contrato por iniciativa da parte inocente, em virtude da violação de preceito da lei que o rege, das convenções³¹ e do próprio contrato, considerando também como infração a cessação das atividades do contratante.

³⁰ Art. 23. O concedente que não prorrogar o contrato ajustado nos termos do art. 21, parágrafo único, ficará obrigado perante o concessionário a:

I – readquirir-lhe o estoque de veículos automotores e componentes novos, estes em sua embalagem original, pelo preço de venda à rede de distribuição, vigente na data de reaquisição:

II – comprar-lhe os equipamentos, máquinas, ferramental e instalações à concessão, pelo preço de mercado correspondente ao estado em que se encontrarem e cuja aquisição o concedente determinara ou dela tivera ciência por escrito sem lhe fazer oposição imediata e documentada, excluídos desta obrigação os imóveis do concessionário.

Parágrafo único. Cabendo ao concessionário a iniciativa de não prorrogar o contrato, ficará desobrigado de qualquer indenização ao concedente.

³¹ Artigos 18 e 19 da Lei 6.729/1979

Nessa última hipótese, abre-se um leque de possibilidades para que a parte, que se sentir lesada pelo inadimplemento da outra, possa pleitear a extinção do contrato, tratando-se, portanto, de modalidade de resolução contratual por inexecução culposa ou voluntária.

Arnaldo Rizzardo³² cita, exemplificativamente, como razões para a extinção do contrato de concessão, a cessão do fundo de comércio pelo concessionário (reconhecendo o caráter pessoal do instrumento em discussão e, para tanto, fazendo menção aos dizeres de Bernard Buisson, Michel de Lacger e Xavier Tandreau de Marsac, segundo os quais o contrato de concessão é celebrado *em razão das qualidades próprias, ou, em se tratando de uma sociedade, em consideração da personalidade de seus dirigentes*), a prática de atos atentatórios à marca e ao renome da firma concedente e a falência do concessionário.

Segundo Iso Chaitz Scherkerkewitz³³, *qualquer atitude do distribuidor que abale o bom nome do produtor e prejudique o sistema de distribuição é justa causa para a rescisão contratual*, citando, como exemplos, a não prestação correta da assistência técnica, a violação da zona de venda acordada, a comercialização de produtos concorrentes, o não pagamento das faturas/inadimplência financeira, a não prestação de informações solicitadas pelo produtor (quer no tocante às vendas efetuadas, quer no tocante à própria situação financeira da empresa), o não enquadramento do distribuidor nas posturas gerais de comercialização impostas pelo produtor e a não aquisição da cota mínima estipulada.

Em relação ao produtor ou concedente, o mesmo autor acima citado exemplifica algumas posturas configuradoras da justa causa à rescisão, tais como a concorrência predatória entre os distribuidores, não impedida ou até mesmo estimulada pelo produtor; o não fornecimento tempestivo de produtos ao distribuidor; a queda na qualidade dos produtos fornecidos; a estipulação de cotas de vendas inatingíveis ou em dissonância com o mercado; a ocorrência de fatos que abalem o bom nome do produtor e acarretem repulsa social, tais como violações aos direitos

³² RIZZARDO, Arnaldo. *Contratos*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 768-769.

³³ SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz: *Contratos de distribuição e o novo contexto do contrato de representação comercial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 109-110.

humanos (utilização de trabalho escravo ou de menores) e violações ao meio ambiente; e práticas comerciais abusivas pelo produtor em detrimento do distribuidor ou da rede de distribuição visando à diminuição da margem de lucro ou redução do mercado de atuação do distribuidor.

Finalmente, releva destacar que a resolução contratual prevista no inciso III do art. 22 da Lei Ferrari deve ser precedida da aplicação de sanções mais brandas, as chamadas “penalidades gradativas” (que são instituídas pelas convenções de marcas, nos termos do art. 19, XV, da Lei Ferrari). É o que preceitua o § 1º do dispositivo em análise³⁴.

Em tese, portanto, não é permitido à parte inocente rescindir o contrato de concessão de veículos automotores, de plano ou abruptamente, sem a aplicação das referidas penalidades, sendo esse o entendimento dominante da jurisprudência pátria.

Por outro lado, há entendimento, principalmente nos Tribunais de Justiça do Rio Grande do Sul e São Paulo, que considera que determinadas atitudes praticadas pelo concedente podem cumprir a finalidade prevista pela Lei Ferrari, suprindo a utilização das penalidades gradativas.

Acórdão exemplificativo de tal posicionamento jurisprudencial é aquele da *Apelação Cível n° 70024202574*, proferido em abril de 2009, no qual TJRS considerou como justos motivos para a rescisão do contrato de concessão os atrasos no pagamento de mercadorias adquiridas pelo concessionário e seu baixo desempenho comercial. O concedente, embora não tenha aplicado penalidades gradativas ao concessionário, com ele firmou um “plano de ação”, visando a continuidade do contrato e a recuperação do concessionário, que não prosperou. A propositura deste plano de recuperação do concessionário foi tido como suficiente pelo TJRS, para fins de atendimento ao art. 22, §1º, da Lei Ferrari.

Ainda nesse sentido se posicionou o TJSP, no julgamento da *Apelação com Revisão n° 0072061-44.2009.8.26.0000*, ocorrido em julho de 2012. Naquela ocasião, a 31ª Câmara de Direito Privado considerou que o envio de notificações e advertências ao concessionário

³⁴ § 1º A resolução prevista neste artigo, inciso III, deverá ser precedida da aplicação de penalidades gradativas.

a respeito de suas dívidas para com o concedente afastou o caráter *ex abrupto* da rescisão contratual, conforme previsto no art. 22, §1º, da Lei Ferrari. Ainda, no acórdão dos *Embargos de Declaração nº 9220778-10.2007.8.20.0000/50000*, o TJSP entendeu que:

[...] a montadora impôs sim uma penalidade gradativa, eis que teria advertido previamente a embargante, por diversas vezes e por escrito, quanto à necessidade de se obter a sua prévia anuência para a transferência das quotas da concessionária e a cessão do contrato, o que acarretou a rescisão contratual por justa causa.

Há, ainda, quem entenda pela prescindibilidade da aplicação prévia das penalidades gradativas, na hipótese de a infração praticada ser gravíssima, geradora da quebra de confiança e, portanto, incompatível com a própria continuidade do vínculo contratual, tese defendida no tópico seguinte.

5. OBRIGATORIEDADE DA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES GRADATIVAS VERSUS A NATUREZA INTUITU PERSONAE DOS CONTRATOS DE CONCESSÃO

Como mencionado anteriormente, uma das hipóteses de extinção do contrato de concessão, prevista pelo art. 22, III, da Lei 6.729/1979, é ocasionada pelo inadimplemento culposo de uma das partes, devendo ser precedida da aplicação das penalidades gradativas previstas no §1º do referido artigo.

A instituição das penalidades gradativas pode ser interpretada como uma opção legislativa em prol da continuidade das relações de concessão, bem como uma tentativa de se preservar a cooperação entre os contratantes.

É interessante notar que, apesar de grande parte dos litígios envolvendo a Lei Ferrari ter como objeto a rescisão dos contratos de concessão, raros são os julgados que tratam especificamente das penalidades gradativas, que, frequentemente, constituem elementos secundários na discussão³⁵.

³⁵ Embora o presente estudo tenha tomado como base a jurisprudência dos tribunais superiores e estaduais, preponderam os julgados provenientes do Estado de

Por outro lado, pode-se afirmar que o comando contido no art. 22, §1º, da Lei de referência é respaldado pelos poucos julgados que efetivamente tratam da questão³⁶.

Excepcionalmente, alguns julgados afastam a aplicabilidade destas sanções devido a particularidades existentes nas relações entre algumas montadoras e seus respectivos concessionários, a partir de um raciocínio derivado do disposto no artigo 19, XV, da própria Lei Ferrari, que inclui os regimes de penalidades gradativas no rol de matérias a serem reguladas por convenções de marcas, acordos celebrados entre determinada montadora e a associação representativa dos seus concessionários.

Neste contexto, os defensores desta tese argumentam que o art. 19, XV, da Lei 6.729/1979 tornaria o §1º do art. 22 da mesma Lei uma norma de eficácia contida, cuja aplicação prescindiria da existência da convenção de marca pertinente: inexistindo a convenção de marca específica, não se poderia exigir a aplicação das penalidades gradativas³⁷⁻³⁸.

São Paulo, onde se localizam as sedes de grande parte das montadoras instaladas no país, o que reflete, frequentemente, na determinação do foro contratual.

³⁶ Julgado recente do STJ reforça essa noção, ao sustentar que “*nos termos da Lei nº 6.729/79 (Lei Renato Ferrari), para a resolução unilateral, a parte inocente que alegar descumprimento da lei, do contrato ou convenção deverá cercar-se de um amplo e contundente contexto probatório a justificar a culpa da parte adversa, haja vista que as relações reguladas pelo mencionado diploma, envolvem valores expressivos, múltiplas contratações, além de penalidades gradativas que devem ser obedecidas e devidamente demonstradas*”. (STJ, Terceira Turma, AgRg no AREsp 250873/SP, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, DJ 11/04/2013 – grifado).

³⁷ Neste sentido: TJSP, 35ª Câmara de Direito Privado, Apelação Cível nº 0017819-05.2004.8.26.0100, Rel. Des. Mendes Campos, DJ 12/07/2013; TJSP, 29ª Câmara de Direito Privado, Apelação Cível nº 9057611-11.2007.8.26.0000, Rel. Des. S. Oscar Feltrin, DJ 16/05/2012. Decisão não alterada. Não se trata, todavia, de entendimento pacífico, haja vista a existência de acórdãos que atribuem eficácia plena à norma do art. 22, §1º da Lei Ferrari. Por exemplo, TJSP, 27ª Câmara de Direito Privado, Apelação Cível nº 9215327-33.2009.8.26.0000, Rel. Des. Morais Pucci, DJ 09/04/2013.

³⁸ Ainda no tocante à inexistência de convenções de marca, entendem os tribunais pátrios que não se pode imputar responsabilidade à qualquer das partes, visto que a obrigação legal assiste tanto ao concedente quanto à associação de concessionários. Neste sentido: TJSP, 28ª Câmara de Direito Privado, Apelação Cível nº 992.05.090953-2, Rel. Des. Celso Pimentel, DJ 24/11/2009.

Não obstante o entendimento acima explicitado, vê-se que a aplicação das penalidades gradativas anteriormente à rescisão do contrato de concessão por culpa de uma das partes não encontra exceções na Lei, e é reforçada pela jurisprudência, o que pode levar a uma situação – de certa forma, corriqueira – em que a continuidade das relações comerciais é inviabilizada em razão de infração cometida por uma das partes.

Vislumbram-se aqui situações em que o cometimento, ainda que isolado, de uma infração por uma das partes é suficiente para promover a ruptura do vínculo de confiança detido pela parte *inocente* que, mesmo assim, não estaria autorizada a rescindir o contrato.

A propósito, em nosso entendimento, seria possível sustentar que a aplicação das penalidades somente se justificaria se a falta cometida pelo concessionário não fosse relacionada diretamente aos seus atributos pessoais, ou seja, não fosse suficiente para caracterizar a perda de confiança por parte do concedente. Para exemplificar, imaginemos uma situação hipotética em que um concessionário tenha, de forma deliberada, enganado o consumidor ou manipulado informações financeiras solicitadas pelo concedente. Nas duas hipóteses, a eventual aplicação de penalidade não teria o condão de reparar o erro e, tampouco, resgatar o sentimento de confiança.

Seria razoável defender que a penalidade tem como objetivo coibir nova infração durante a vigência do contrato. Todavia, se a infração é de tal monta que não permite a manutenção da relação jurídica, qual seria a motivação e a eficácia da penalidade imposta pela Lei Ferrari?

Trata-se de um antagonismo entre aspectos fundamentais do contrato de concessão, em que a falta de confiança de uma parte em relação à outra se torna um óbice à própria continuidade da avença. Neste caso, não é demasiado concluir que a atual conjuntura jurisprudencial não se revela razoável para o deslinde da questão.

Em julgado datado de 1999, o extinto Primeiro Tribunal de Alçada Cível do Estado de São Paulo³⁹ reconheceu que a aplicação literal do

³⁹ Primeiro Tribunal de Alçada Cível do Estado de São Paulo (atual 2ª Câmara de Direito Privado do TJSP), Apelação Cível nº 0061341-04.1998.8.26.0000, Rel. Des. Alves Bevilacqua, DJ 23/02/1999. Decisão não alterada.

art. 22, §1º, da Lei 6.729/1979 não atenderia propriamente à sua própria finalidade, e consignou que:

[...] segundo a melhor exegese dessa Lei, o regime de aplicação de penalidades gradativas deve ser aplicado às infrações que decorrem das relações normais relacionadas com o contrato celebrado entre a concedente e as concessionárias, que ensejam a aplicação de advertência e multa, infrações essas que não implicam em total incompatibilidade da continuação do contrato, mas que se reiteradas várias vezes podem acarretar a resolução do contrato.

Mas a infração gravíssima, que ocasiona a quebra da confiança entre as partes e que seja totalmente incompatível com a continuidade das relações comerciais, permite a resolução imediata do contrato, sem a aplicação das penalidades gradativas.

A Lei não previu outras hipóteses que não se referem às relações normais entre os contratantes e que sejam incompatíveis com a continuidade do contrato. O regime de aplicação de penalidades gradativas deve ser tutelado somente no que se refere às infrações que decorrem das relações normais do contrato; as anormais não.

Apesar de a rescisão do contrato no caso tratado pelo acórdão acima transcrito ter se dado a partir da apuração de um fato criminoso, ao nosso ver, a conclusão nele retratada se apresenta mais compatível com a realidade das relações entre produtores e distribuidores, capaz de ser aplicado também em situações menos extremas como, por exemplo, a alienação de estabelecimento e alteração de estrutura societária, nas quais o caráter *intuitu personae* da relação é prejudicado.

Tal entendimento foi retomado – ainda que *en passant* – pelo TJSP no início de 2010, quando aquele Tribunal sustentou ser “*possível a admissão de possibilidade de rompimento em caso de infrações graves*” ao contrato de concessão⁴⁰. Apesar de correta, ao nosso entender, deve-se convir que se trata de uma posição minoritária entre os poucos julgados dedicados ao tema em discussão.

A omissão da Lei Ferrari sobre as eventuais exceções relacionadas a aplicação de penalidades gradativas, a ausência de doutrina sobre a

⁴⁰ TJSP, 32ª Câmara de Direito Privado, Apelação Cível nº 9142013-25.2007.8.26.0000, Rel. Des. Kioitsi Chicuta, DJ 10/03/2010. Decisão não alterada.

matéria e a escassez de julgados que abordem a questão sob a ótica do real objetivo das penalidades ora mencionadas, não podem ser óbice à discussão do tema ora tratado.

Entendemos que as especificidades e as características do contrato de concessão, em especial o seu caráter pessoal, permitem defender com propriedade a não obrigatoriedade do cumprimento do 22, §1º, da Lei 6.729/1979, nas hipóteses em que a infração cometida pelo concessionário abala a estrutura da relação de confiança havida com o concedente e inviabiliza a continuidade do contrato. Nesses casos, se a manutenção da relação comercial torna-se impossível, ilógica seria a aplicação de eventual penalidade, cujo objetivo, frise-se, é coibir novas infrações.

6. CONCLUSÃO

Tentamos demonstrar, por meio do presente trabalho, algumas características específicas dos contratos de concessão para a venda de veículos automotores, as quais poderiam afetar a forma de interpretação da Lei Ferrari, no que tange à obrigatoriedade ou não da aplicação de penalidades em situações extremas.

A melhor doutrina tem entendido que o contrato de concessão, não obstante a sua forma padronizada determinada pela legislação especial, tem natureza pessoal (*intuitu personae*), ou seja, a condição precípua para a celebração do negócio é a confiança mútua entre as partes. Os atributos pessoais, portanto, são imprescindíveis para que se forme a relação jurídica entre concedente e concessionário.

A legislação especial estabeleceu a aplicação de penalidades gradativas, para os casos em que a rescisão do contrato de concessão é exercida, pela parte inocente, em razão do inadimplemento contratual ou legal da outra parte. A aplicação das penalidades seria, portanto, pré-requisito para a extinção do contrato.

Todavia, trouxemos à discussão a eventual possibilidade de supressão da aplicação das penalidades nas hipóteses em que a infração cometida pelo concessionário seja tão grave que afete a confiança (pessoalidade) que motivou a celebração do contrato de concessão.

Defendeu-se o argumento de que as penalidades previstas na Lei Ferrari têm o objetivo de coibir novos abusos e infrações, possibilitando-se, assim, a continuidade do contrato de concessão. Não seria razoável, portanto, a aplicação de penalidade, especialmente gradativa, se não existe mais o caráter pessoal que motivou a relação contratual, e muito menos o interesse na sua continuação.

Embora a parca jurisprudência acerca da matéria seja favorável à obrigatoriedade da aplicação das penalidades, independente da sua gravidade, no nosso entendimento é possível sustentar, por meio de uma construção doutrinária, a possibilidade de rescisão do contato de concessão, com base no art. 22, §1º, da Lei 6.729/1979, sem a aplicação de penalidade prévia.

Certo é que essa não será a única discussão acerca de eventual exceção ao art. 22, §1º, da Lei Ferrari, matéria que precisa ser ainda apreciada pelo Judiciário.

REFERÊNCIAS

ANFAVEA – Associação Nacional dos Fabricantes de Veículos Automotores. *Anuário da Indústria Automobilística Brasileira 2013*. São Paulo, 2013.

BRASIL. Lei nº 6.279, de 28 de novembro de 1979. Dispõe sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6729.htm>. Acesso em: 10 ago. 2013.

BRASIL. Lei nº 10.146, de 10 de janeiro de 2002. Novo Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 10 ago. 2013.

BRASIL. Congresso Nacional. Projeto de Lei n. 31, de 1979. *Diário do Congresso Nacional*, out.1979.

FORGIONI, Paula Andrea: *Contrato de distribuição*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

GOMES, Orlando: *Contratos*. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MACEDO JR, Ronaldo Porto: *Contratos relacionais e da defesa do consumidor*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

RIZZARDO, Arnaldo. *Contratos*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

SCHERKERKEWITZ, Iso Chaitz. *Contratos de distribuição e o novo contexto do contrato de representação comercial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Evolução dos Tipos Societários na Vigência do Código Civil de 2002

Paulo Shigueru Yamaguchi¹
Filippe Henrique Ribeiro²

I. INTRODUÇÃO

Não há dúvidas de que o advento da Lei 10.406/2002, chamada de novo Código Civil, trouxe significativa atualização nos temas do direito societário, ao incorporar em si a normatização das sociedades.

Mas além das inovações no Direito Empresarial Brasileiro, durante a vigência do novo Código Civil tivemos também a introdução do conceito legal das sociedades de grande porte e de um novo tipo societário, a empresa individual de responsabilidade limitada.

Nesse contexto, o presente trabalho tem o propósito de discorrer acerca da evolução verificada nos tipos societários previstos no Código Civil, e que foram afetados por alterações na legislação ocorridas a partir da sua entrada em vigor.

2. O “NOVO” CÓDIGO CIVIL: MUDANÇAS OCORRIDAS

Com foco nas mudanças no que tange ao direito societário no Código Civil, esta normatização das sociedades mostra-se relevante e

¹ Especializado em Direito da Economia e da Empresa pela Fundação Getúlio Vargas (FGV SP). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

² Graduado em Direito pela Universidade Fumec. Pós-Graduado Lato sensu em Controladoria e Finanças pela Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG.

inovadora, revisando o teor do então vigente Decreto 3.708/1919, que regulava a então Sociedade por Quotas, de Responsabilidade Limitada, apresentando uma perspectiva moderada e diferenciada.

Para fins ilustrativos, dentre as principais alterações trazidas pelo novo Código Civil, destacam-se:

- (a) Segregação da Sociedade Empresária – aquela que exerce atividade econômica organizada – da Sociedade Simples – exerce atividade econômica não empresarial (profissão intelectual de natureza artística, científica e literária);
- (b) aplicação da Teoria da Empresa para as Sociedades Empresárias: conceitua-se a atividade empresarial como o exercício profissional de atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços (arts. 981 e 966, do Código Civil);
- (c) Vedação de sociedade entre cônjuges, no regime da comunhão universal ou separação total de bens;
- (d) Regras mais específicas quanto à administração da sociedade: diferente da forma como tratada no regime anterior, em que se permitia ampla liberdade quanto à administração das sociedades, a nova legislação trouxe maior controle dos atos societários, estabelecendo quóruns de deliberação de determinadas matérias, obrigatoriedade da realização de reunião de sócios naquelas sociedades que tiverem mais de 10 sócios, bem como procedimento para nomeação e destituição do administrador da sociedade, sócio ou não-sócio.
- (e) Faculdade da aplicação subsidiária da Lei 6.404/1976 (Lei das S. A.);
- (f) Manutenção da responsabilidade do sócio retirante pelas obrigações que possuía como sócio por 2 (dois) anos, após a averbação de sua saída;

Como não poderia deixar de acontecer, quando da edição do Código Civil, seguiram-se imediatos e intensos estudos e debates sobre as novidades introduzidas quanto às sociedades. Superado o prazo da *vacatio legis* e conseqüente entrada em vigor, coube às sociedades obrigação de adequar-se às regras da nova legislação,

devendo cumprir o prazo estipulado pelo artigo 2.031³ do Código Civil para adaptarem seus contratos sociais aos novos ditames estabelecidos.

Desde então, vemos o natural assentamento e consolidação dos entendimentos da doutrina e jurisprudência sobre a aplicabilidade dos dispositivos do Código Civil quanto às matérias societárias, sem contar da prática diária nas juntas comerciais e nos cartórios de registro das pessoas jurídicas.

Pode ser também destacado o incrível avanço tecnológico experimentado na realização do arquivamento dos atos societários perante as juntas comerciais e demais órgãos públicos no decorrer deste mesmo período – a introdução dos cadastros eletrônicos, transmissão de informações via internet e os regimes integrados entre os órgãos merecem destaque.

Passados mais de 10 anos da entrada em vigor da nova normatização, paralelamente ao processo de consolidação do entendimento sobre os novos preceitos legais, verificamos a inclusão de relevantes novidades no Direito Empresarial Brasileiro aplicadas às sociedades, destacando-se o conceito legal da sociedade de grande porte e a introdução da empresa individual de responsabilidade limitada. São estes os temas a serem discutidos a seguir.

3. SOCIEDADES DE GRANDE PORTE

3.1 Contexto e Conceito

A preceituação da sociedade de grande porte no ordenamento jurídico nacional ocorreu na esteira da alteração legislativa na Lei das S.A., em movimento visando a convergência das normas brasileiras de contabilidade com as normas contábeis internacionais (International Financial Reporting Standards – IFRS, sigla em inglês adotada), quando da edição da Lei 11.638/2007.

³ Art. 2.031. As associações, sociedades e fundações, constituídas na forma das leis anteriores, bem como os empresários, deverão se adaptar às disposições deste Código até 11 de janeiro de 2007.

Conforme disposto no artigo 3º, da Lei nº 11.638/2007⁴, são definidas como de grande porte aquelas sociedades ou conjunto de sociedades sob controle comum que possuam ativos superiores a R\$240.000.000,00 ou receita bruta anual superior a R\$300.000.000,00, independente do seu tipo societário – se constituída na forma de uma sociedade por ações ou empresária limitada –, impondo-se a estas sociedades a obrigação de escriturar e elaborar as suas demonstrações financeiras na forma da Lei das S.A., além de auditá-las por auditor independente.

3.2 Propósitos

A adoção dos padrões do IFRS buscou alinhar as práticas contábeis brasileiras aos padrões contábeis internacionais e, desta forma, permitir maior transparência e confiabilidade nas demonstrações financeiras das empresas nacionais.

A convergência às normas de escrituração contábil do IFRS igualmente serve à inclusão das empresas brasileiras num cenário em que os negócios são realizados em bases cada vez mais globais e, conseqüentemente, possibilitar que grupos internacionais tenham melhor entendimento dessas empresas. Portanto, a plena aplicação dos padrões contábeis internacionais servirá como facilitador para atração daqueles investidores estrangeiros interessados em fazer negócios no Brasil.

Desta maneira, as sociedades de grande porte deverão seguir os mesmos padrões contábeis exigidos das sociedades anônimas, que, alinhado com o que determinou a Lei 11.638/2007, devem atentar aos padrões do IFRS, que são internacionalmente aceitos.

4 Art. 3º. Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

3.3 Aplicabilidade da qualificação às sociedades limitadas

Até pelo próprio conceito legal, não há dúvidas quanto à possibilidade das sociedades limitadas serem consideradas como de grande porte. Esta classificação, portanto, não é exclusiva das sociedades anônimas.

É certo que há sociedades limitadas atuantes em alguns setores da economia nacional, tais como indústria automobilística, farmacêutica, de alimentos, que possuem faturamentos de bilhões de reais. Algumas dessas sociedades limitadas integram grandes grupos econômicos nacionais ou são subsidiárias de multinacionais – para as quais a adoção destes padrões vem no intuito de trazer maior transparência nas demonstrações financeiras.

Todavia, não é unânime o entendimento quanto à obrigatoriedade de publicação das demonstrações financeiras pelas sociedades limitadas, discussão que será abordada à diante.

3.4 Debate

3.4.1 Obrigatoriedade da publicação das demonstrações financeiras

Quanto a este ponto, há correntes em defesa da obrigatoriedade, assim como pela não-obrigatoriedade.

Para aqueles que defendem a obrigatoriedade, a necessidade de publicação é decorrente do entendimento de que as demonstrações financeiras exigidas na forma da Lei das S.A. são disciplinadas pelo art. 176⁵ da Lei, cujo parágrafo 1º estabelece a obrigatoriedade da

⁵ SEÇÃO II

Demonstrações Financeiras

Disposições Gerais

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

[...]

publicação das demonstrações financeiras, contendo os valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

Logo, a publicação das demonstrações financeiras seria intrínseca ao cumprimento das obrigações estabelecidas no comando citado e, para que estas estejam completas, seria necessária a sua publicação. Para tanto, deveriam igualmente observar o disposto no art. 289, da Lei das S.A., publicando-as na imprensa oficial e jornal de grande circulação no local da sede da sociedade.

Os que defendem a não-obrigatoriedade sustentam que o texto de lei foi bastante enfático, não incluindo a obrigatoriedade da publicação das demonstrações financeiras na literalidade do texto de lei. A redação do dispositivo legal contemplou a obrigação de realizar a escrituração nos termos da Lei das S.A. e auditoria por auditor independente, somente. O normativo poderia ter incluído expressamente a necessidade da publicação, todavia, deixou de fazê-lo e, ao não impor esta disciplina, não teria tornado obrigatória sua publicação.

Nesse sentido, transcrevemos as palavras do advogado Fábio Appendino (2009), que diz:

Seria realmente salutar que a obrigação de publicação das demonstrações financeiras não fosse atrelada ao tipo societário. O ideal seria que tal obrigação estivesse vinculada ao porte das sociedades, em virtude da inegável importância econômica e social que as grandes empresas desempenham na economia moderna. Infelizmente a correção dessa distorção exigirá nova lei.

Conclui-se que as únicas três novas obrigações que a Lei 11.638/07 criou para as sociedades de grande porte regidas pelo Código Civil são a escrituração, a elaboração e a auditoria (por auditor independente registrado na CVM) de suas demonstrações financeiras. (grifo nosso)

Corroborando com tal entendimento, o texto do projeto de lei que deu origem à Lei 11.638/2007 teve a menção quanto à publicação das demonstrações suprimida, indicando de forma clara a inexigibilidade

§ 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

da publicação das demonstrações financeiras pelas sociedades de grande porte regidas pelo Código Civil.

Desta forma, a Lei 11.638/2007 trouxe apenas a obrigatoriedade de se realizar a escrituração e a elaboração das demonstrações, adotando-se o formato determinado na Lei das S.A.

Em complemento, a CVM manifestou-se no sentido de que, ainda que não estivesse expressa a obrigação da publicação, a divulgação voluntária pelas sociedades ou para cumprimento de solicitação específica determinada por normas regulatórias, deveriam ter o devido grau de transparência em linha com a nova lei⁶.

Portanto, considerando as disposições da Lei e a melhor doutrina sobre o tema, verifica-se a não-obrigatoriedade de publicação das demonstrações financeiras pelas sociedades de grande porte constituídas sob a forma sociedade limitada.

3.4.2 A regulamentação pelo DNRC

Cumpra também tratar da regulamentação do dispositivo legal em tela pelo então principal órgão de registro do comércio, o Departamento Nacional de Registro do Comércio (“DNRC”), apressou-se em editar normativo para determinar a obrigatoriedade da publicação das demonstrações financeiras.

O Ofício Circular 99/2008/DNRC estabeleceu a obrigatoriedade da publicação das demonstrações financeiras no Diário Oficial e em jornal de grande circulação do local da sede da sociedade, na forma do art. 176, da Lei das S.A., ou por outros meios de divulgação, para fins

⁶ Como já mencionado, a Lei nº 11.638/07 estendeu às sociedades de grande porte, assim consideradas aquelas que, individualmente ou sob controle comum, possuam ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta superior a R\$ 300 milhões, a obrigatoriedade de manter escrituração e de elaborar demonstrações financeiras com observância às disposições da lei societária. Assim, embora não haja menção expressa à obrigatoriedade de publicação dessas demonstrações financeiras, qualquer divulgação voluntária ou mesmo para atendimento de solicitações específicas (credores, fornecedores, clientes, empregados, etc.), as referidas demonstrações deverão ter o devido grau de transparência e estar totalmente em linha com a nova lei (art. 3º)

de arquivamento do ato societário na respectiva junta comercial. Ou seja, o DNRC, em patente extrapolação ao disposto no art. 3º, da Lei 11.638/2007 (e ao art. 289, da Lei das S.A.), inovou, criando a possibilidade das empresas de utilizarem outros meios de divulgação das suas demonstrações financeiras, mas sem defini-los. Resta a questão: quais seriam estes outros meios?

A Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP adotou inicialmente o posicionamento e as instruções emanadas pelo DNRC.

Porém, tal entendimento foi repellido em decisão da MM. Juíza Federal Maíra Felipe Lourenço, da 25ª Vara Federal Cível de São Paulo, nos autos da Ação Ordinária nº 2008.61.000.030305-7, movida pela Associação Brasileira de Imprensas Oficiais – ABIO, em antecipação de tutela em sede liminar. A decisão proferida determinou a suspensão dos efeitos do Ofício 99/2008/DNRC quanto à divulgação das demonstrações financeiras por outros meios e reafirmou a obrigatoriedade da publicação destas, que deve respeitar o disposto nos artigos 176 e 289, da Lei das S.A.

Destacamos dois trechos da decisão prolatada pela Douta Juíza em sede liminar:

Com a modificação introduzida pelo artigo 3º da Lei 11.638/07, aplicam-se às sociedades de grande porte as normas do Capítulo XV, da Lei 6.404/76, e o seu artigo 289.

[...]

O primeiro aspecto a ser salientado é que o Ofício Circular 099/2008 DNRC foi editado em manifesta violação ao mencionado dispositivo legal (refere-se a incisos do art. 4º da Lei 8.934/94, lei do registro público de empresas mercantis), na medida em que, sob a justificativa de solucionar dúvidas quanto à interpretação da lei, e prestar orientação às Juntas Comerciais (incisos III e IV), autorizou que as Juntas Comerciais adotem procedimento claramente contrário ao disposto no artigo 3º, da Lei 11.638/07.

A decisão judicial determina, desta forma, que todas as sociedades de grande porte sujeitam-se ao regime jurídico das sociedades anônimas quanto à escrituração e à obrigatoriedade da publicação de suas

demonstrações financeiras, sendo que esta deve ser feita em órgão oficial e em jornal de grande circulação do local da sede da sociedade.

Em vista de tal decisão, a JUCESP imediatamente adaptou seu procedimento, para acatar o quanto determinado na decisão judicial citada.

A Junta Comercial do Estado de Minas Gerais – JUCEMG, por sua vez, em março de 2010, publicou a Instrução de Serviço IS/03/2010, pela qual disciplinou os procedimentos a serem observados para publicação das demonstrações financeiras das sociedades limitadas de grande porte, porém, sem menção à possibilidade de divulgação por outros meios.

3.4.3 *Sigilo das demonstrações financeiras?*

Ao contrário do sustentado por alguns, não parece razoável sustentar que as demonstrações financeiras das sociedades limitadas ou das anônimas fechadas desobrigadas da publicação formam um conjunto de informações sobre as quais recai sigilo contemplando proteção especial.

A divulgação das demonstrações vem somente em socorro do empresário, uma vez que lhe permite ter acesso a capital externo por taxas menores, dado ser possível demonstrar de forma transparente a saúde da empresa, como ressaltado pela CVM em Comunicado ao Mercado:

Originalmente, o Projeto de Lei n.º 3.741, mediante proposta de alteração do art. 289, buscava ainda reduzir os custos de publicação dessas demonstrações, tendo em vista, inclusive, o expressivo aumento das informações complementares (notas explicativas e quadros suplementares) que deverá advir em função desse processo de convergência. Muito embora este último objetivo não tenha sido alcançado no final da tramitação do projeto, a Lei n.º 11.638/07, ao possibilitar essa convergência internacional, irá permitir, no futuro, o benefício do acesso das empresas brasileiras a capitais externos a um custo e a uma taxa de risco menores.

Não fosse suficiente, há outro grande entrave para se verificar a efetividade do comando: como distinguir com absoluta certeza a con-

dição de sociedade de grande porte no caso das sociedades limitadas, se para estas não há a obrigatoriedade de disponibilizar as suas demonstrações financeiras? Em suma, não será das juntas comerciais a atribuição de constatar e comprovar se uma sociedade limitada qualquer enquadra-se ou não no conceito sociedade de grande porte.

Ainda sob este aspecto, e a despeito da existência da obrigatoriedade imposta pela norma, não se verifica sanção prevista no normativo, aplicável especificamente pelo descumprimento de tal dispositivo. Poder-se-ia remeter às obrigações que são impostas aos administradores da sociedade o dever de diligência, na forma do art. 1.011, do Código Civil e/ou do art. 115, da Lei das S.A., conforme o tipo societário.

A JUCEMG, também na Instrução de Serviço IS/03/2010⁷, tratou de eximir-se da responsabilidade de enquadrar as sociedades limitadas como sociedade de grande quando do arquivamento de tomada das contas do administrador ou da aprovação das demonstrações financeiras, exigindo a apresentação de declaração de que a sociedade não se enquadra como sociedade de grande porte, sob as penas da lei.

4. INTRODUÇÃO DA EIRELI

Fruto de longa espera e há muito aguardada, a introdução da empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI no Direito Empresarial brasileiro finalmente ocorreu com o advento da Lei nº 12.441/2011.

A EIRELI atende aos anseios de grande parcela do empresariado brasileiro e acompanha a evolução da legislação empresarial pelo mundo, já que essa modalidade empresarial é prevista em diversos países da Europa (Alemanha, França, Itália, Espanha e outros) e da América Latina (Paraguai, Colômbia e outros).

⁷ Art. 7º A sociedade limitada ao requerer o registro/arquivamento de ato de empresa que contiver deliberação sobre a tomada de conta dos administradores e sobre o balanço patrimonial e de resultado econômico, deverá declarar, no corpo da ata, se é ou não sociedade de grande porte, nos termos do artigo 3º da Lei Nº 11.638/07, ou juntar declaração devidamente assinada por um de seus administradores ou representante legal com poderes específicos para assinatura daquela declaração (Anexo).

4.1 Características

A EIRELI veio criar a possibilidade de *um empreendedor estabelecer-se por meio de uma pessoa jurídica de responsabilidade limitada, de forma individual e sem a necessidade de constituir uma sociedade*⁸, trazendo em si significativa alteração na tradição do Direito Societário Brasileiro.

Trata-se de uma pessoa jurídica autônoma, cujo patrimônio se distingue daquele de seu titular, e cuja responsabilidade está limitada ao valor do seu capital social, assim definida no art. 44, VI, do Código Civil e art. 980-A, do Código Civil.

A EIRELI precisa ter capital mínimo de 100 salários-mínimos vigentes (consolidou-se o entendimento de que para tal cálculo deve ser utilizado o valor do salário-mínimo nacional), totalmente subscrito e integralizado no momento da sua formação.

4.2 Vicissitudes

O advento da EIRELI vem em socorro àqueles empresários que pretendem desenvolver suas atividades econômicas, dispensando a necessidade de empreender por meio de uma sociedade, o que exigia a indicação de um segundo sócio para montar a pluralidade do quadro societário.

Logo, serviu para facilitar a constituição de uma pessoa jurídica para aqueles empreendedores individuais (e assim fomentar a atividade econômica, formalizando negócios inclusive) e também empresários que necessitavam apontar sócios para formação da sociedade que não passavam de meros figurantes e nada além disso⁹.

⁸ CARDOSO, Paulo Leonardo Vilela. *O empresário de responsabilidade limitada*. São Paulo: Saraiva. 2012, p. 65.

⁹ Prática comum e ainda hoje vista era a utilização de toda sorte de sócios, para cumprir formalidade na formação de uma sociedade – parente, pais, cônjuge, amigos ou mesmo pessoas que emprestavam seu nome – e que na sua grande maioria recebiam quantia mínima de quotas, sem qualquer poder de gerência ou influência no curso dos negócios da sociedade. Em virtude deste quadro, ocorriam um sem-número de casos, que causavam todo tipo de distúrbio na consecução dos negócios – falecimento, desentendimento, desaparecimento, separação

Assim, a inclusão da EIRELI permite o pleno desenvolvimento da atividade empresária e exercício da livre iniciativa por um único empresário, dotando-o de plena autonomia na condução dos negócios, sem a necessidade de associar-se com um terceiro e ficar à mercê da (in)gerência de sócio figurante, evitando toda sorte de aborrecimentos, bem como a necessidade de constituir uma falsa sociedade.

4.3 Implantação na forma da IN nº 117/2011, do DNRC

O DNRC editou a Instrução Normativa nº 117, publicada em 30.11.2011 e posteriormente republicada em 22.12.2011, que regulamentou os procedimentos para o registro da EIRELI perante as juntas comerciais, com a publicação do Manual para guiar a constituição do novo tipo societário. A utilização da EIRELI vem se difundindo, já representando um considerável percentual de novas EIRELIs constituídas.

A regulamentação pelo DNRC, por sua vez, não foi de muito boa aceitação pelos operadores do Direito Empresarial Brasileiro, como será discutido a seguir.

4.3.1 Pessoa jurídica como titular

Provavelmente, trata-se do aspecto de maior polêmica sobre a EIRELI. A previsão legal, na forma do art. 980-A, do Código Civil, incluído pela Lei 12.442/2011, disciplinou que a EIRELI pudesse ser formada por um único titular, sem distinguir entre pessoa natural ou jurídica:

Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

A publicação original da IN/DNRC nº 117, ocorrida em 30.11.2011, previa no Manual anexo, a possibilidade da EIRELI ser constituída por pessoa física ou jurídica, residente ou não-residente, sem restrições.

ou divórcio, que impediam ou postergavam a tomada de medidas no âmbito da sociedade e que, com o advento da EIRELI, poderão certamente ser evitados.

Porém, este mesmo normativo, alegadamente por conta de “incorrecção” no texto original, foi republicado, em 22.12.2011. Na nova redação do Manual, foram excluídas as disposições que diziam respeito à constituição da EIRELI que tenha como titular uma pessoa jurídica. E mais além. O novo Manual foi publicado com dispositivo vedando expressamente a constituição da EIRELI por pessoa jurídica e assim perdura até hoje, na forma do item 1.2.11 deste.

Desconsiderada qualquer discussão quanto à forma pela qual foi realizada a alteração do Manual da IN/DNRC 117/2011, fato é que a vedação imposta à pessoa jurídica para figurar como titular da EIRELI afronta o exposto texto de lei.

Nas idas e vindas da tramitação legislativa do Projeto de Lei nº 4.605/2009, de autoria do Deputado Federal Marcos Montes e que culminou na Lei nº 12.441/2011, constava inicialmente expressa previsão de que a EIRELI constituir-se-ia apenas por uma pessoa natural. Todavia, no trâmite do processo legislativo, o Projeto de Lei da EIRELI alterou a proposta da redação do comando, culminando com a redação do art. 980-A, na forma como editado.

Neste sentido, se não há restrição ou limitação para que pessoa jurídica figurasse como única titular da EIRELI, conclui-se que deve ser permitida a sua constituição por pessoa jurídica, com a imediata aplicação do princípio da legalidade.

A despeito da afronta ao texto legal, as juntas comerciais têm sistematicamente negado o arquivamento dos atos constitutivos da EIRELI que tenha como titular uma pessoa jurídica, argumentando e invocando o Manual aprovado pela IN/DNRC 117/2011, na sua versão republicada. Nem sequer é possível avançar no completamento dos formulários eletrônicos necessários para instruir o pedido de arquivamento no registro do comércio.

Contudo, há iniciativas visando reverter o quadro da proibição.

Cartórios de Registro de Títulos e Documentos de Pessoas Jurídicas poderiam acatar a constituição da EIRELI por pessoa jurídica em razão de, em princípio, não se sujeitarem às normas do DNRC. O objeto destas EIRELIs, todavia, não poderiam contemplar as atividades empresárias, somente aquelas simples.

Ademais, em razão da não uniformidade de procedimentos dos registradores, não é certo que o procedimento seja aceito indistintamente por qualquer cartório – por certo, haverá aqueles que aceitarão e outros que possivelmente não. Na prática, a utilização da EIRELI constituída em cartório pode não ser suficiente aos propósitos almejados.

Há também iniciativas em curso na esfera judicial. Noticia-se que foi deferida liminar pela MM Juíza da 13ª Vara Cível da Justiça Federal de São Paulo no Mandado de Segurança nº 0011383-32.2013.403.6100¹⁰, impetrado em face do Presidente da JUCESP, determinando o recebimento do pedido de registro de uma EIRELI que tenha uma pessoa jurídica como titular, em trâmite perante o Foro da Justiça Federal, em São Paulo.

No Tribunal Regional Federal da 5ª Região, há outro questionamento sobre a mesma matéria, já em sede de Apelação em Mandado de Segurança, em caráter preventivo, para que o arquivamento de ato

¹⁰ A Impetrante IRANZI PARTICIPAÇÕES LTDA. requer a concessão da liminar em Mandado de Segurança impetrado contra ato do Presidente da Junta Comercial do Estado de São Paulo a fim de que a autoridade aceite o registro do ato de constituição da DELBERCO CONSULTORIA EIRELI. Observo que há um direcionamento emanado pelo Departamento Nacional de Registro de Comercio – DNRC pela Instrução Normativa nº 117/2011 de que não seria possível titularidade de EIRELI para pessoas jurídicas. Isso, entretanto, não está de acordo com a literalidade da Lei n. 12.441/2011, que criou e regulamentou o instituto. Como se depreende da simples leitura do artigo 980-A do Código Civil, incluída pela referida Lei, não há distinção entre pessoas naturais e jurídicas como as titulares de uma Empresa Individual de Responsabilidade Limitada. O que há, porém, é a distinção no Parágrafo Segundo que impõe a quantidade máxima de empresas nessa constituição que pode formar a pessoa natural. Face ao exposto, concedo a liminar para determinar a autoridade coatora que receba o ato constitutivo da empresa DELBERCO CONSULTORIA EMPRESARIAL EIRELI e o analise, no prazo das informações, sem que o fato de ser constituída por pessoa jurídica prejudique seu eventual registro, observadas as normas pertinentes. Notifique-se a Autoridade Coatora para ciência e cumprimento da presente decisão, bem como para que preste informações no prazo legal e comunique-se o Procurador Federal (artigo 7º, I e II da Lei n. 12.016/09). Após, de-se vista dos autos ao Ministério Público Federal para que opine no prazo de 10 dias artigo 12 da Lei 12.016/09. Por fim, tornem conclusos para sentença.

de constituição da EIRELI não seja denegado, pelo fato da constituição ser realizada por pessoa jurídica:

Processual Civil e Administrativo. Mandado de segurança de caráter preventivo. Hipótese em que não se ataca a lei em tese. Arquivamento de atos na Junta Comercial. EIRELI. A Instrução Normativa 117/11, do DNRC, extrapola os limites legais, ao interpretar restritivamente o art. 980-A do Código Civil, que se refere a uma única pessoa titular da totalidade do capital social, sem distribuir pessoa física de pessoa jurídica. Apelação e remessa oficial desprovidas. (Processo: 08002789820124058300, AMS/PE, Relator: Desembargador Federal Lázaro Guimarães, Quarta Turma, Julgamento: 19/03/2013)

Consta mais uma decisão judicial, pela qual foi concedida liminar para que a JUCERJA acate a transformação de uma sociedade limitada que possuía um único sócio, dentro do prazo de 180 dias do advento desta situação, em EIRELI. Foi prolatada pela MM Juíza da 9ª Vara da Fazenda Pública, nos autos do Processo nº 0054566-71.2012.8.19.0001, com os seguintes dizeres:

Decorrendo, pois, do princípio constitucional da legalidade a máxima de que 'ninguém é obrigado a fazer, ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei', não cabia ao DNRC normatizar a matéria inserindo proibição não prevista na lei, que lhe é hierarquicamente superior, a qual se propôs a regulamentar. A opção do legislador, em não proibir a constituição da EIRELI por pessoa jurídica, fica ainda mais clara quando se verifica que o texto original do Projeto de Lei nº 4.605/09, que culminou na Lei nº 12.441/11, dispunha expressamente que a EIRELI somente poderia ser constituída por uma pessoa natural, ou seja, espécie do gênero, pessoa, que também abrange a espécie pessoa jurídica. Tendo havido supressão do termo 'natural' do texto final da lei, pode-se concluir que o legislador pretendeu com tal ato, permitir/não proibir a constituição da EIRELI por qualquer pessoa, seja ela da espécie natural, seja ela da espécie jurídica.

Diante do acima exposto, DEFIRO a liminar pretendida, determinando que a Autoridade Impetrada, mantenha a singularidade acionária da 2ª Impetrante até decisão final do presente processo, sem qualquer risco de dissolução e/ou efeito jurídico semelhante/similar, ou mesmo situação de irregularidade, com a perda da responsabilidade limitada até o limite das quotas subscritas e inte-

gralizadas, sob pena de multa única de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Intime-se para cumprimento e requisitem-se as informações. Publique-se.

Ora, repita-se, se a lei não vedou (inclusive considerando os precedentes acima mencionados) e o Manual do DNRC foi emendado em sentido contrário à lei, qual razão para que a pessoa jurídica seja alijada da possibilidade de constituir uma EIRELI?

É grande a preocupação dos órgãos de fiscalização em acessar informações sobre quem seja o(s) verdadeiro(s) titular(e)s da(s) empresa(s). Neste sentido, verifica-se movimento intenso para que esta informação esteja de pronto disponibilizada.

Junto com esta preocupação com a identificação do beneficiário final, haveria risco da utilização da EIRELI como possível veículo para ocultação de bens ou prática de atos ilícitos.

Embora o combate à prática dos ilícitos seja louvável, não pode ser utilizado como razão e ser determinante para que a regulamentação da norma jurídica venha em sentido contrário à lei, impedindo a plena efetividade deste novo tipo societário. A investigação e combate de eventuais práticas ilícitas deve ser conduzida pelos meios e mediante a utilização dos recursos cabíveis e pertinentes, na forma preceituada em lei, que certamente podem ser aplicados, pela polícia judiciária e demais órgãos investigatórios.

Demonstrações efetivas desta busca pelas informações podem ser verificadas em diversos normativos. Vale mencionar, dentre outros exemplos, a exigência, pelo Banco Central do Brasil, que os bancos comerciais tenham obtido de seus clientes informações sobre o beneficiário final do titular da conta bancária, se pessoa jurídica para abertura de conta bancária¹¹.

Na mesma esteira, encontra-se em tramitação o Projeto de Lei da Câmara dos Deputados nº 27/2013, de autoria do Deputado Paulo Ru-

¹¹ Art. 2º. [...]

§ 2º As informações cadastrais relativas a cliente pessoa jurídica devem abranger as pessoas naturais autorizadas a representá-la, bem como a cadeia de participação societária, até alcançar a pessoa natural caracterizada como beneficiário final.

bem Santiago que, se aprovado, determinará obrigação semelhante para as empresas não-residentes, de informar o beneficiário final da investidora na obtenção do seu Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ¹². A obtenção do CNPJ por sociedades não-residentes é necessária para que possam deter participação societária ou adquirir bens imóveis no Brasil.

Não suficiente a obrigação para as novas sociedades, consta no Projeto de Lei obrigação de que as demais empresas que já tenham obtido seu CNPJ efetuem a adaptação ao disciplinado no Projeto de Lei em 180 dias.

Certo é que a informação fornecida pelo cliente da instituição financeira ou mesmo para a Receita Federal para emissão do CNPJ estará resguardada pelo sigilo bancário ou fiscal, respectivamente e não poderia ser utilizada, salvo determinado por autoridade judiciária competente.

4.4 Estágio atual

4.4.1 Tipo societário ainda latente?

A EIRELI vem se firmando como tipo societário. Já no primeiro semestre de 2012, 4% das novas sociedades formadas na JUCESP foram deste tipo. Estatísticas semelhantes também são verificadas em outras juntas comerciais.

¹² Art. 1º Os pedidos de inscrição, de suspensão e de baixa da pessoa jurídica domiciliada no exterior no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, bem como de alteração de dados cadastrais e do quadro societário serão formalizados mediante a apresentação da Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica – FCPJ e do Quadro de Sócios e Administradores – QSA.

§ 1º Em qualquer hipótese, serão exigidos das pessoas jurídicas domiciliadas no exterior os mesmos documentos solicitados às pessoas jurídicas domiciliadas no País.

[...]

§ 2º As informações cadastrais relativas à pessoa jurídica domiciliada no exterior devem abranger as pessoas naturais autorizadas a representá-la, bem como a cadeia de participação societária, até alcançar a pessoa natural caracterizada como beneficiário final.

A solução quanto à possibilidade da pessoa jurídica ser titular poderá trazer novo impulso à EIRELI, permitindo a efetiva consolidação deste tipo. Aguarda-se reformulação da regulamentação, para que se concretize esta hipótese. Ainda assim, é possível entender que a EIRELI se consolida como novo tipo societário, preenchendo importante lacuna na formação dos tipos societários no Brasil.

Este tipo societário também poderia ser utilizado com sucesso para as sociedades uniprofissionais, inclusive, às sociedades de advogados e de outras profissões. Aguarda-se também dos órgãos de classe movimento neste sentido.

4.4.2 Capital social mínimo: impedimento à livre iniciativa?

Também tem sido aspecto de intenso debate, mas, de menor relevância se comparado com a possibilidade da sua constituição por pessoa jurídica.

Invoca-se que a estipulação do capital mínimo seria uma afronta ao princípio da livre iniciativa e contrário aos costumes no que tange à tradição empreendedora, tendo em vista a capacidade econômico-financeira da maioria da população brasileira.

Porém, até mesmo pelo atual estágio da atividade empresária em voga, o nível de exigência do capital mínimo imposto à EIRELI não aparenta ser limitador à formação deste tipo societário. Certo é que muitos negócios podem ser iniciados com valores mais baixos de investimento inicial, mas, por outro lado, a própria saúde financeira do negócio pode ser colocada à prova, se o negócio não tiver o compatível aporte de recursos de capital.

Nesse contexto, o legislador impôs um valor mínimo de capital e a necessidade de sua imediata integralização como uma forma de salvaguardar terceiros que se relacionam com a empresa individual, evitando-se, assim, que a EIRELI seja utilizada como mecanismo de inadimplemento.

Vejamos a opinião do Professor Paulo Leonardo Vilela Cardoso (2012) sobre o tema:

Nesse ponto considerou o relator ser conveniente delimitar, em proporção razoável, o porte da organização que se pode constituir

como empresa individual, com a finalidade pecípua de não desvirtuar a iniciativa de quem realmente pretende constituir um negócio, e, também, para que a empresa não sirva de meio e ocasião para dissimular ou ocultar vínculo ou relação diversa.

Desta forma, a imposição de capital mínimo, se em teoria poderia representar violação à livre iniciativa, parece relevante para o pleno desenvolvimento do negócio que se pretende explorar sob a forma de uma EIRELI, bem como proteger a empresa e a sociedade.

5. CONCLUSÃO

O Código Civil em 2002 introduziu sensíveis mudanças no Direito Empresarial Brasileiro, principalmente no que tange à disciplina dos tipos societários, mas desde a sua edição foram relevantes as evoluções trazidas pelo legislador brasileiro, dentre elas podemos citar duas de grande importância: o conceito legal da sociedade de grande porte e a empresa individual de responsabilidade limitada, aqui tratadas.

O conceito das sociedades de grande porte tem como objetivo exigir que as empresas com grande relevância econômica e social escretem e elaborem suas demonstrações financeiras de acordo com as disposições da Lei das S.A., garantindo maior transparência e confiabilidade das demonstrações.

Muito discute-se sobre a obrigatoriedade das sociedades de grande porte constituídas sob a forma sociedade limitada publicarem suas demonstrações financeiras, mas a adequada interpretação da legislação e as discussões doutrinárias sobre o tema permite-nos concluir que tal obrigatoriedade não foi imposta a essas sociedades.

Talvez a criação da empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI tenha sido a principal evolução no Direito Empresarial Brasileiro após a entrada em vigor do Código Civil.

Muito aguardada, a EIRELI trouxe uma nova e importante forma jurídica para o pleno e livre exercício da atividade econômica, compatibilizando nossa legislação as mais modernas leis empresariais.

A limitação feita pelo DNRC à constituição da EIRELI que tenha como titular uma pessoa jurídica prejudica bastante a efetiva aplicação do novo tipo jurídico, contudo, tal restrição constantemente tem

sido questionada judicialmente. O judiciário, por sua vez, tem prontamente derrubado tal restrição, já que é contrária às disposições legais.

REFERÊNCIAS

APPENDINO, Fábio. *As sociedades de grande porte e a Lei 11.638, de 28.12.2007*. In: CASTRO, Rodrigo R. Monteiro; ARA-GÃO, Leandro Santos de (Coord.). *Direito Societário: desafios atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

APPENDINO, Fábio; PEIXOTO, Raquel Salinas. A constituição de EIRELI – Empresa Individual de Responsabilidade Limitada por pessoa jurídica. *Migalhas*, 17 jan. 2012. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI148087,61044-A+constituicao+de+EIRELI+Empresa+Individual+de+Responsabilidade>>. Acesso em: 22 ago. 2013.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição Federal da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 19. ago. 2013.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406compilada.htm>>. Acesso em: 23 ago. 2013.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 23 ago. 2013.

CARDOSO, Paulo Leonardo Vilela. *O empresário de responsabilidade limitada*. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Comunicado ao mercado emitido em 14.01.2008, com esclarecimentos acerca da Lei 11.638/2007. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br/port/infos/Esclarecimento.pdf>>. Acesso em: 22 ago. 2013.

EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A comentada*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GOMES FILHO, Cássio Portugal. Sociedades limitadas de grande porte – publicação das demonstrações financeiras e a posição da junta comercial. *Migalhas*, 09 fev. 2009. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI77936,71043-Sociedades+limitadas+de+grande+porte+publicacao+das+demonstracoes>>. Acesso em: 22 ago. 2013.

OLIVEIRA, Marcus Vinícius. Norma do DNRC que limita às pessoas físicas a possibilidade de criação de EIRELI é ilegal e pode ser contestada judicialmente. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 18, n. 3498, 28.01.2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/2355>>9. Acesso em: 23 ago. 2013.

SALOMÃO FILHO, Calixto. *A sociedade unipessoal*. São Paulo: Malheiros, 1995.

Incidência do IPI na Importação de Aeronaves Mediante “Leasing” – Análise Crítica com Foco na Jurisprudência dos Tribunais Superiores

Ricardo Alvarenga¹
Tadeu Negromonte²
Mariana Santos³

- ¹ Sócio do escritório RV&LC Advogados. Mestre em Direito Comercial pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e pós graduado em Direito Empresarial pela Fundação Dom Cabral. Graduado em Direito e em Letras pelas Faculdades de Direito e de Ciências e Letras, ambas da Fundação de Ensino e Pesquisa do Sul de Minas. Detém certificado em Prática Jurídica Norte-Americana pela Universidade McGill, em Montreal, Canadá. Especialista em Direito Aeronáutico pela Sociedade Brasileira de Direito Aeroespacial (SBDA), tendo exercido o cargo de professor de Concessões e Autorizações para Exploração de Serviços Públicos de Transporte Aéreo no curso de especialização da entidade. Integrou a comissão de juristas da SBDA que revisou o Código Brasileiro de Aeronáutica. Membro do Conselho Deliberativo da Câmara de Arbitragem Empresarial Brasil (CAMARB), integra a Lista de Árbitros em exercício dessa instituição. Membro do Instituto dos Advogados de Minas Gerais; do Núcleo de Logística da American Chamber of Commerce (AmCham) em Belo Horizonte; da International Bar Association (IBA), em Londres, Inglaterra; e da Associação Brasileira de Direito Aeroespacial, no Rio de Janeiro.
- ² LL.M em Direito Corporativo do IBMEC. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto dos Advogados de Minas Gerais (IAMG) com extensão em Direito Societário pelo IBMEC. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos. Associado do Instituto de Estudos Fiscais (IEFi).
- ³ MBA em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Graduada em Direito. Membro da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT) e do Instituto Estudos Fiscais (IEFi)

- CONTEXTO

Empresários de diversos setores utilizam aeronaves em sua rotina de negócios, de helicópteros a aviões de médio e grande porte. Frente ao caos viário e em um país de dimensões continentais, não raro essa opção é a mais adequada ao mundo corporativo moderno.

A indústria nacional, apesar de ter sofrido intensa evolução nas últimas décadas, alavancada pelo crescimento da Helibrás e principalmente da Embraer, que desde 1969 se tornou a terceira maior fabricante de aviões comerciais e de defesa do mundo, atrás somente da Boeing e da Airbus, e possui planos de aumentar seus investimentos no mercado executivo (de acordo com recente reportagem do portal G1⁴), não supre a demanda interna, sendo o mais comum no mercado a importação das aeronaves pelas empresas.

Ainda de acordo com recentes reportagens sobre o mercado aeronáutico, em razão da feira de aviões ocorrida no mês de agosto do corrente ano⁵, a demanda por aeronaves tem aumentado principalmente entre as grandes empresas, que tem a necessidade de uma estrutura de apoio aos seus executivos.

Até 19 de maio de 1988, havia isenção total de impostos federais (II e IPI) na importação de aeronaves, suas partes e peças, especialmente quando se destinassem a empresas de transporte aéreo e da indústria aeronáutica, consoante dispunha o Regulamento Aduaneiro, baixado pelo Decreto n. 91.030, de 5 de março de 1985 (art. 149, incisos VIII, IX e X). Em 19 de maio de 1988, o Decreto-lei n. 2.434, editado pelo então Presidente José Sarney, manteve a isenção para partes e peças de utilização aeronáutica, mas, em relação às aeronaves, passou a exigir os tributos federais incidentes (II e IPI), embora reduzidos em 80% (art. 2º, inciso II), quando se destinassem a empresas aéreas.

Em 1990, já no governo Collor, a Lei n. 8.032, de 12 de abril, extinguiu qualquer benefício fiscal que favorecia a importação de

⁴ Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2013/05/crise-impulsiona-avanco-da-aviacao-executiva-no-brasil.html>>.

⁵ Disponível em: <<http://g1.globo.com/sp/vale-do-paraiba-regiao/noticia/2013/08/feira-de-aviacao-executiva-apresenta-ao-publico-o-legacy-500-da-embraer.html>>.

aeronaves (art. 2º), mas manteve a redução da carga tributária para a importação de partes e peças destinadas a oficinas de manutenção e reparos de aeronaves homologadas pelo então Departamento de Aviação Civil.

Nos dias de hoje, a importação de aeronaves e seus componentes está sujeita ao Imposto de Importação (II), ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). Usualmente, a alíquota de IPI é de 10% sobre o valor CIF da aeronave. O ICMS, também em regra geral, é 18% sobre o mesmo valor apurado, ou seja, sobre o valor CIF do bem, acrescido do IPI e do próprio ICMS, fazendo-se o cálculo “por dentro do imposto”, como exige o Fisco estadual, após a edição da Emenda Constitucional n. 33/2001.

Através do Decreto n. 2.376, de 13 de novembro de 1997, do Executivo Federal, o qual modificou a Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), visando a adequá-la à Tarifa Externa Comum (TEC), praticada no âmbito do MERCOSUL, o Imposto de Importação para produtos aeronáuticos, em geral, foi reduzido a zero. Esta regra ainda prevalece, nos termos da Resolução CAMEX nº 55/2010.

Em uma visão mais geral, as empresas de aviação são tributadas da seguinte forma, em relação ao IPI, valendo a mesma regra para o ICMS onde se admite a redução proporcional: i) empresas de linha aérea regular têm direito à alíquota zero, na importação por 10 anos; ii) as de transporte não-regular, como as empresas de táxi aéreo, pagam 5%, na importação por 10 anos, ou 2,5%, se o bem permanecer no País por 5 anos. Minas Gerais é paradigma dos Estados que admitiam a redução proporcional do ICMS. Portanto, o importador pagava 9% de ICMS, se tivesse direito à redução pela metade do IPI, de acordo com a legislação federal. As empresas do setor aéreo, inclusive as que integram a chamada indústria aeronáutica, que estivessem relacionadas no anexo à Portaria Interministerial n. 285/2002, editada, em conjunto, pelo Ministério da Defesa – Comando da Aeronáutica – e pelo Ministério da Fazenda, de conformidade com os Convênios CONFAZ números 75/1991 e 32/1999, tinham direito a uma alíquota especial de 4%, a título de ICMS, conquanto que relacionada com a circulação

de produtos aeronáuticos. Ulteriormente, o Estado de Minas Gerais, através de Decreto do Poder Executivo, determinou a incorporação de nova regra ao Regulamento Mineiro do ICMS autorizando a não-incidência do Imposto estadual nas importações de aeronaves através de “leasing”, tanto o financeiro quanto o operacional. A Lei n.º 6.763/1975, com a redação da Lei n. 18.038/2009, prevê o seguinte:

Art. 7º - O imposto não incide sobre:

[...]

XXIII - operações de arrendamento mercantil, inclusive na hipótese de a arrendadora ser domiciliada no exterior, ressalvado o disposto no § 6º deste artigo.

[...]

Especialmente quanto ao IPI, a alíquota básica de 10% vem sendo aplicada à importação de produtos aeronáuticos, ainda que temporariamente importados, através de contratos de “leasing” ou arrendamento. Na prática do mercado, observa-se que o negócio jurídico preferencialmente utilizado é o arrendamento, seja o mercantil, com opção de compra facultada ao arrendatário, seja o operacional, sem esta opção de aquisição do bem pelo arrendatário.

Nesta última situação (arrendamento operacional) os contribuintes tinham a prerrogativa de se utilizar de um regime aduaneiro especial de admissão temporária, que permitia a importação de bens que ficariam no País por prazo fixado. A base legal do regime é o art. 79 da Lei 9.430/1996. Contudo, em 17/05/2013, foi publicado o Decreto n.º 8.010/2013 que, dentre outras alterações no Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759/2009), modificou o regime de admissão temporária para utilização econômica.

Com a alteração promovida no §1º do art. 373 do Regulamento Aduaneiro, passou a ser considerada utilização econômica “*o emprego dos bens na prestação de serviços a terceiros ou na produção de outros bens destinados a venda*”. Destaca-se que a redação anterior não vinculava a necessidade de que a prestação de serviços fosse para terceiros e tampouco exigia que os bens produzidos se destinassem a venda. Em que pese a sutileza das alterações implementadas, os efei-

tos práticos podem ser sensivelmente sentidos, pois, aparentemente, os bens sujeitos à admissão temporária para utilização econômica devem ter relação direta com o objeto social da empresa, ou seja, no caso de aeronaves, o regime estaria restrito a empresas de transporte aéreo, de passageiros e/ou cargas.

O aspecto temporal do fato gerador do IPI devido na importação é considerado o desembarço aduaneiro da aeronave, pois não há despacho para consumo, já que a aeronave haverá de retornar ao arrendador estrangeiro, findo o prazo contratual, quando o imposto é cobrado pelas autoridades fiscais. Quanto ao ICMS, seu recolhimento é exigido na mesma data do desembarço aduaneiro. Alguns Estados permitem a redução proporcional do tributo, nos mesmos moldes previstos na legislação federal. Outros não permitem e exigem a comprovação pelo importador do recolhimento do ICMS pela alíquota interna, cheia, de 18%. Minas Gerais, como já ressaltado, prevê a não-incidência do Imposto estadual para as importações através de contratos de leasing.

Analisando as normas do Sistema Tributário previstas constitucionalmente, percebe-se que em relação ao IPI não há uma delimitação clara da situação de fato e de direito que configura seu fato gerador. A Constituição menciona o que (objeto) será sujeito à tributação – produtos industrializados. Na prática, o imposto incide sobre a produção industrial, dirigida ao consumo.

Ou seja, a tributação recai sobre o produto objeto de industrialização, mas a condição de haver o consumo da coisa industrializada é inerente.

Ocorre que o arrendamento operacional de aeronaves equivale à mera locação, conforme a legislação específica e características desse tipo de negócio jurídico. Equivale, portanto, à locação prevista no art. 565 do Código Civil de 2002. Já o arrendamento mercantil de aeronaves, também contemplado no Código Brasileiro de Aeronáutica (art. 137), é a locação com opção de compra, mediante pagamento de um valor residual.

Não há o consumo das aeronaves pelos importadores nessas hipóteses, o que desconfigura o fato gerador do IPI, que, ao contrário, tornar-se-ia um imposto sobre a mera entrada de bem em território

nacional, e focado no próprio bem, e não na operação que é essencial à tributação dos produtos industrializados: consumo.

Essa situação gerou o incorformismo dos contribuintes, que já há alguns anos levaram ao Judiciário a discussão sobre a legitimidade da cobrança do IPI e também do ICMS nesse tipo de contrato.

- **POLÊMICA NA EXIGÊNCIA DO IPI NA IMPORTAÇÃO DE AERONAVES MEDIANTE “LEASING”, SOBRETUDO O OPERACIONAL**

É uma realidade no mercado a celebração de contratos de arrendamento de aeronaves para uso no país, sobretudo o operacional. Ao final de determinado período, o arrendatário devolve a aeronave ao fornecedor estrangeiro, para buscar equipamento mais moderno e compatível com as suas novas necessidades. Em linhas gerais, a preferência pelo arrendamento de aeronaves, ao invés de sua aquisição, deve-se sobretudo às facilidades e menores custos inerentes à locação de bens, comparativamente à venda e compra desses equipamentos, mais onerosa não apenas em relação ao custo de capital mas também à escorçante tributação quando se trata de bens importados.

Com efeito, sob uma análise técnica, não configura fato gerador do IPI a importação de aeronave sob o regime de “leasing”, ou seja, tanto o arrendamento operacional, simples, sem opção de compra, quanto o mercantil, com esta opção facultada ao arrendatário.

Enquanto estiver alugada, a aeronave (ou qualquer bem objeto de tal negócio jurídico) não se consome, em sentido jurídico. Logo, se não há consumo, não há como se falar em incidência do IPI.

Para a caracterização do fato gerador do IPI, na hipótese em que o importador é equiparado ao contribuinte deste imposto, não é necessária apenas a entrada física da mercadoria. É preciso, além do ato físico, ou seja, a trazida do bem ao País, o ato jurídico, isto é, a aquisição do bem, pois, se assim não for, o produto não se consome no País e, sem este elemento, inexistente a hipótese de incidência. Todavia, a aquisição do bem, no caso de arrendamento operacional, nunca

existirá, pois o arrendatário deverá, findo o prazo contratual, devolver o bem ao arrendador.

O bem arrendado temporariamente, com previsão de retorno ao arrendador, findo o prazo de vigência do contrato, não é consumido, pois não ocorre a transmissão de titularidade do domínio. Ademais, em se tratando de aeronaves estrangeiras, que no Brasil permanecerão apenas transitoriamente, com matrícula provisória no Registro Aero-náutico Brasileiro, a teor do disposto no art. 111, I, do Código Brasileiro de Aeronáutica, devem ser reexportadas ao proprietário, findo o prazo ajustado no contrato ou em havendo rescisão ou resilição deste.

Aliás, esse proprietário, na maioria das situações, não é um estabelecimento industrial. Como pode então haver o consumo do produto industrializado?

A Enciclopédia Saraiva do Direito traz a seguinte e elucidativa definição do vocábulo consumo:

consumo é o uso integral do bem móvel até o seu desaparecimento. Esse desaparecimento pode ocorrer pelo uso que importe na destruição imediata da própria substância, como, v.g., se verifica em relação aos bens utilizados como alimentos, ou, então, pela sua alienação, como ocorre, p. ex., com os bens revendidos pelos comerciantes. Essa regra, consagrando a natureza dos bens consumíveis, considerando consumo tanto o uso integral até a destruição substância da coisa, como também a sua alienação, é a adotada pelo direito positivo brasileiro (CC, art. 51) – “apud” ENCICLOPÉDIA Saraiva do Direito. São Paulo: Saraiva, 1978, v. 18, p. 453-454.

E o artigo 51 do Código Civil de 1916, a seu turno, que se repetiu no art. 86 do novo Código Civil de 2.002, tem a seguinte dicção: “*São consumíveis os bens móveis, cujo uso importa destruição imediata da própria substância, sendo também considerados tais os destinados à alienação*”.

Ora, se assim é, tanto no campo da economia quanto no plano do direito vigente, não se pode conceber que uma aeronave arrendada, sem opção de compra, devendo retornar ao proprietário estrangeiro, algumas vezes em 5 anos, seja considerada consumida no País, durante o prazo do arrendamento, para justificar seu despacho para consu-

mo e conseqüente incidência do IPI, o que, aliás, conflitaria com a própria natureza jurídica do negócio realizado. E, exatamente por isso, não ocorrendo o seu despacho aduaneiro para consumo, nos estritos termos do Regulamento Aduaneiro, enquanto persistir o regime de admissão temporária do bem no País, não ocorre o fato gerador do IPI.

Outro argumento a favor dos importadores de aeronaves via arrendamento, nas modalidades comentadas é o de que a base de cálculo do IPI na importação, por remissão expressa do art. 47, inciso I, do Código Tributário Nacional, ao art. 20, II, do mesmo “codex”, é o preço de venda do bem no mercado, acrescido do imposto de importação, taxas alfandegárias e encargos cambiais pagos pelo importador (art. 47, I, alíneas “a” a “c”). Vale dizer, presumir a base de cálculo da tributação tendo como parâmetro uma venda no mercado interno que nunca virá a se realizar não condiz com a estrutura do Imposto Sobre Produtos Industrializados.

Quanto à exigência do ICMS na importação de aeronaves arrendadas há perplexidades semelhantes.

Permanece a discussão mesmo após a edição da Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2.001, que alterou a redação do artigo 155 da Constituição Federal, em seu parágrafo segundo, inciso IX, alínea “a” para dispor que o ICMS

incidirá também sobre a entrada de bem ou mercadoria, importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

O Fisco em diversas ocasiões já manifestou o entendimento de que após a alteração do texto constitucional não seria mais necessária para configuração do fato gerador do ICMS na importação de bens a existência de ato de mercancia, e que a taxaço do produto importado tem inclusive escopo de evitar a competiço desigual com o produto estrangeiro estaria a justificar a tributação.

Mas o embate permanece aquecido porque a expresso “circulaço de mercadorias” foi mantida na estrutura constitucional (art. 155, inciso II).

Sobre o argumento da competição desigual entre os produtos estrangeiros e os nacionais, caso não haja a tributação dos bens importados, ainda quando meramente alugados do exterior, deve ser lembrado que, a despeito da Emenda Constitucional n. 33/2001, a legislação em vigor determina que o ICMS não incide em operações de arrendamento ou locação, ainda que mercantil, ressalvada a hipótese de aquisição do bem pelo arrendatário (art. 3º, inciso VIII, da Lei Complementar n. 87/1996). Portanto, se os bens nacionais, objeto de comparação, não são onerados pelo imposto estadual, quando foram objeto de arrendamento, tampouco os estrangeiros deveriam ser tributados, sob o mesmo pálio da isonomia.

A partir de todos esses aspectos é fácil perceber que há intensa polêmica no meio tributário quanto à exigência de IPI, e também do ICMS, na importação de aeronaves arrendadas, sobretudo quando não é facultada e sequer cogitada pelo arrendatário a aquisição do bem, havendo diversas demandas judiciais ajuizadas pelos contribuintes e empresários, ainda não solucionadas de forma conclusiva.

- EXAME DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ E DO STF ENVOLVENDO A INCIDÊNCIA DO IPI E DO ICMS SOBRE IMPORTAÇÕES MEDIANTE ARRENDAMENTO (“LEASING”)

Não faz muito tempo que a discussão envolvendo a incidência do IPI sobre operações de importação mediante arrendamento/“leasing” foi submetida a julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Contudo, no STJ o entendimento adotado em relação às importações mediante arrendamento baseou-se em orientação antiga pacificada pela Corte⁶ no sentido de que o aspecto relevante e essencial do fato gerador do IPI incidente sobre mercadorias importadas é o desembaraço aduaneiro do bem e não o despacho para consumo.

Nessa linha, em 2011, ao analisar casos específicos de aeronaves importadas mediante arrendamento mercantil (com opção de compra)

⁶ Cite-se, exemplificativamente, os seguintes julgados: RESP 204.987/SP, 273.205/RS, 216.265/SP e 1.201.493/RS.

e operacional (sem opção de compra), o STJ entendeu que o IPI incide sobre essas operações, uma vez que, sendo o fato gerador do imposto o despacho aduaneiro (entrada no território nacional), pouco importa se a mercadoria adentrou ao território nacional a título de compra e venda ou de arrendamento, ainda que ocorra apenas a utilização temporária do bem (AgRg no REsp 90.395/MG; AgRg no REsp 1136713/SP; RESP 1.078.879/RJ).

Nesses precedentes, o STJ diferenciou as modalidades de arrendamento (com ou sem a opção de compra) apenas para julgar a questão da possibilidade de pagamento proporcional do imposto, nos termos da art. 79, da Lei nº 9.430/1996, entendendo que essa é válida apenas nos casos de arrendamento sem a opção de compra (operacional), diante da proibição contida na Lei 6.099/1974, entendendo, contudo, que em ambas as hipóteses haveria o fato gerador do IPI, sendo legítima, portanto, a sua incidência.

No caso do RESP 1.078.879/RJ, o Ministro Mauro Campbell afirmou que o fato gerador do imposto na importação de mercadorias é o despacho aduaneiro objetivamente analisado (ingresso da mercadoria a qualquer título no território nacional) e que esse entendimento estaria em harmonia com as normas dos art. 47, I c/c art. 20, II, do CTN que, ao tratarem em da base de cálculo do imposto, não exigem que para a ocorrência do fato gerador do IPI ocorra efetivamente uma venda, já que preveem o valor que o produto poderia alcançar em uma *venda fictícia* e não o valor efetivamente praticado em uma venda que de fato tenha ocorrido.

Nesse mesmo ano (2011), o STF julgou o RE 429.306/PR (2ª Turma, Relator Ministro Joaquim Barbosa), que tratava de operação de importação de equipamentos médico-hospitalares amparada por arrendamento mercantil (com opção de compra). Nesse caso, o contribuinte contestava a incidência do Imposto de Importação (II) e do IPI nas importações amparadas contratualmente por arrendamento mercantil, ao fundamento de que esse seria um serviço. Em seu voto, o Relator, Ministro Joaquim Barbosa, na linha dos argumentos enfocados naquele caso (enquadramento do arrendamento mercantil como serviço, não sujeito à incidência do II e do IPI) entendeu que a prestação de serviços e a importação são fatos geradores distintos,

componentes de uma mesma realidade, sendo legítima a incidência do II e do IPI sobre a importação mediante arrendamento mercantil. Nessa ocasião, relewa anotar que o Ministro Joaquim Barbosa, no mesmo viés da jurisprudência do STJ, acima comentada, entendeu que a importação, uma das hipóteses de incidência no caso, deve ser entendida como a própria entrada do bem em território nacional (despacho aduaneiro). Esse fato seria o necessário e suficiente.

Veja-se o seguinte trecho do voto do Min. Joaquim Barbosa:

A prestação de serviços e a importação de bem são componentes distintos de uma mesma realidade, considerada a importação de sistema computadorizado de tomografia, mediante contrato de arrendamento mercantil (leasing). Por se tratar de tributos diferentes, com hipóteses de incidência específicas (prestação de serviços e importação, entendida como a entrada de bem em território nacional – art. 19 do CTN), a incidência de ambos não implica bitributação ou de violação de pretensa exclusividade e preferência de cobrança do ISS.

Além disso, o Ministro Relator entendeu que o arrendamento mercantil estaria fora do alcance do regime de admissão temporária, pois, segundo argumentou, dessa forma estariam atendidos “valores e objetivos já antevistos no projeto de lei, para evitar que o “leasing” se torne a opção por excelência devido às virtudes tributárias e não em razão da função social e do escopo empresarial que a avença tem”.

A partir do entendimento firmado neste julgado, o STF passou a aplicá-lo a todos os casos, por meio de decisões monocráticas dos Ministros.

Eis a posição do STF sobre a incidência do IPI no arrendamento de bens com posterior retorno ao estrangeiro.

De todo modo, e por outro lado, o exame da jurisprudência firmada pelo STJ e pelo STF sobre o ICMS é de extrema relevância para a análise do tratamento a ser dado ao IPI, uma vez que há vários aspectos comuns a esses tributos, cuja coerência na interpretação e aplicação dos princípios e normas que norteiam a incidência/cobrança desses impostos é medida necessária e esperada da jurisprudência pátria.

A discussão em torno da legitimidade da incidência em operações de importação mediante arrendamento (seja qual for a modalidade,

desde que não haja transferência de titularidade) iniciou-se em 1993 perante o STJ, e logo se pacificou no sentido de que o ICMS não incide sobre essas operações. Entendeu o Tribunal que, se não há a transferência do domínio (titularidade) do bem não ocorre o fato gerador do ICMS, que é a circulação de mercadorias.

Posteriormente, com o julgamento da matéria pelo STF em 2007 (RE 461.968/SP), que será melhor analisado a seguir, o STJ, em 2010, consolidou a posição historicamente firmada naquela Corte e validada pelo STF, julgando pela sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC)⁷, o RESP nº 1.131.718/SP, em que foi relator o Ministro Luiz Fux (atual Ministro do STF).

No STF, a matéria relativa à incidência do ICMS sobre operações lastreadas em arrendamento mercantil foi inicialmente analisada nos autos do RE 206.069/SP, em 2005. Na hipótese então analisada pela Corte Suprema, o contribuinte (empresa industrial) pleiteava o reconhecimento da não incidência do ICMS sobre a importação, mediante “leasing”, de forno a ser incorporado ao seu ativo imobilizado. Assim, para a Relatora, Ministra Ellen Gracie, como o bem seria incorporado ao ativo da empresa, a operação de “leasing” equivaleria a uma compra e venda, pois nessa situação haveria a transferência de titularidade do bem (domínio), o que, se reconhecida a não incidência, importaria uma discriminação do produto nacional em relação ao importado, porque enquanto a aquisição do bem no mercado interno estaria sujeita à incidência do IPI, operação de natureza semelhante, porém proveniente do exterior, não sofreria a exigência do imposto.

Confira-se o seguinte trecho do voto da Relatora:

De fato, um dos elementos definidores da operação de “leasing” é a opção do arrendatário, ao final do contrato, pela renovação do acerto, pela compra ou pela devolução do bem ao arrendador.

[...]

Nestes autos, a controvérsia refere-se à incidência do ICMS sobre importação de equipamento técnico (forno elétrico destinado à recuperação de vidros planos) a ser incorporado ao ativo fixo

⁷ Os recursos julgados segundo o rito do art. 543-C do CPC determinam a orientação a ser seguida em casos idênticos em curso nos Tribunais de origem (locais).

do contribuinte, adquiridos sob o regime de “leasing” firmado entre arrendatário brasileiro e instituição arrendadora sediada no exterior.

[...]

Do exame dos autos concluo que se houvesse a importação decorrido de contrato de compra e venda, a tributação insurgiria indiscutível, sem que sequer se pudesse evocar a incorporação ao ativo fixo para a incidência tributária, já que a própria norma constitucional admite essa imposição.

Entendimento contrário (ou seja, o de que a operação externa de leasing não autoriza a cobrança de ICMS) levaria ao estímulo de que as aquisições de bens de capital passassem a ser feitas por essa via de ajuste, para assim evitar a incidência tributária.

Nesse julgamento, o Ministro Marco Aurélio proferiu voto divergente e que acabou ficando vencido, uma vez que os demais Ministros acompanharam o voto da Relatora. De acordo com o Ministro Marco Aurélio, sendo o ICMS um imposto sobre a circulação de mercadorias, sua incidência está direcionada a operação própria, que é a compra e venda. Assim sendo, o Ministro ressaltou que os parâmetros que devem ser considerados para efeitos de exame da incidência do ICMS são os mesmos em uma operação interna ou uma operação proveniente do exterior, uma vez que a previsão contida no art. 155, §2º, IX “a” da CF, *não resulta na existência de outro tributo, mas, sim, a alusão está vinculada ao tributo versado, mesmo porque o inciso IX compõe o art. 155*. Em seu voto, o Ministro enfatizou, inclusive no debate ensejado a partir de seu voto divergente, que não há qualquer distinção para o “leasing” interno e o “leasing” relativo à mercadoria vinda do exterior, para sustentar que, na sua visão, essa modalidade contratual não se amolda à hipótese de incidência do ICMS.

Veja-se o seguinte trecho do voto do Ministro Marco Aurélio:

Qual seria a razão de ser dessa distinção que não está compreendida na Lei Fundamental? É possível vislumbrar base para dizer que, em relação ao “leasing” interno, não há incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, mas, no tocante ao “leasing”, considerada a mercadoria vinda do exterior – com menção no próprio inciso II do art. 155 –, há incidência do tributo.

É possível distinguir onde a ordem jurídica não distingue? A meu ver não Senhor Presidente. O que se contém na alínea “a” do inciso IX do §2º do artigo 155 da Constituição Federal – “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja a sua finalidade, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento destinatário da mercadoria, bem, ou serviço – não resulta na existência de outro tributo, mas, sim, a alusão está vinculada ao tributo versado, mesmo porque o inciso IX compõe o art. 155.

Há mais, Presidente. A referência é a mercadoria importada. O que sugere mercadoria importada? Mercadoria simplesmente locada? Alugada? Alvo de Arrendamento mercantil? Não. Mercadoria adquirida, que se importa. É essa a noção versada no próprio Código Tributário Nacional.

Posteriormente, em maio de 2007, foi submetido a julgamento, na Corte Plenária do STF, caso que versava especificamente sobre a importação de aeronave mediante a operação de arrendamento, com opção de compra (RE 461.968/SP), ocasião em que, nos termos do voto do Ministro Relator, Eros Grau, a Corte julgou que, o arrendamento mercantil – ainda que tenha opção de compra facultada ao arrendatário, não constitui operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS, enquanto tal opção ainda não tenha sido exercida. O fundamento adotado pelo Ministro Eros Grau foi o de que a importação de aeronaves mediante “leasing”, no momento do desembarço aduaneiro, quando ainda persiste ou prepondera a locação ao negócio jurídico estabelecido entre o arrendador, exportador, e o arrendatário, importador, não ocorre a hipótese de incidência do Imposto estadual, configurada pela transferência de titularidade (ou domínio) do bem importado, de uma parte contratante a outra. Somente quando exercida a opção de compra facultada ao arrendatário, importador, é que caberia a exigência do ICMS, porquanto somente nessa ocasião, se ocorrer, haverá a circulação jurídica do bem.

Importante registrar que o Ministro Eros Grau, acompanhado à unanimidade pelos demais Ministros em Sessão Plenária, exceto a Ministra Ellen Gracie, ressaltou que o ICMS não é um imposto sobre

a entrada de bem ou mercadoria importada, mas sim sobre “*entradas desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias*”.

Veja-se o seguinte trecho do voto do Ministro Eros Grau, especialmente quanto à interpretação da norma constitucional relativa à incidência do ICMS no caso em análise:

Daí devemos dizer, de pronto, que na hipótese de que ora cogitamos – arrendamento mercantil contratado pela indústria de grande porte para viabilizar o uso, pelas companhias de navegação aérea, de aeronaves por ela construídas – não há operação relativa à circulação de mercadorias sujeita à incidência do ICMS.

Essa verificação informará a correta compreensão do preceito veiculado pelo inciso, IX, alínea a, do parágrafo 2º do artigo 155, da Constituição do Brasil.

No mínimo duas leituras poderiam ser feitas desse texto, a primeira conduzindo à equivocada suposição de que:

qualquer entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade sofrerá a incidência do ICMS.

Da segunda leitura, adequada à compreensão do todo normativo que o art. 155 e seus parágrafos integram – vale dizer, mais do que a mera leitura, interpretação do seu texto – extrair-se-á a seguinte norma:

qualquer entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior – desde que atinente a operação relativa à circulação desse mesmo bem ou mercadoria – por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade sofrerá a incidência do ICMS.

O imposto não é sobre a entrada de bem ou de mercadoria importada, senão sobre essas entradas, desde que elas sejam atinentes a operações relativas à circulação desses mesmos bens ou mercadorias.

Digo-o em outros termos: o inciso IX, alínea a, do §2º do art. 155 da Constituição do Brasil não instituiu um imposto sobre a entrada

de bem ou de mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica.

O que faz é simplesmente estabelecer que, desde que atinente a operação relativa a sua circulação, a entrada de bem ou mercadoria importadas do exterior por pessoa física ou jurídica, sofrerá a incidência do ICMS.

Um ponto importante é que o Min. Eros Grau ressaltou que não haveria dissonância entre o aludido julgado e aquele proferido nos autos do RE 206.069-1/SP, da relatoria da Ministra Ellen Gracie, já comentado acima, pois naquele caso, diferentemente das operações de arrendamento envolvendo aeronaves, tratava-se de *importação de equipamento destinado ao ativo fixo de empresa, situação na qual a opção do arrendatário pela compra do bem ao arrendador era mesmo necessária*.

Após esse julgamento, no qual o Ministro foi acompanhado pela totalidade dos Ministros que compunham o STF à época, o STF continuou a debater o assunto, estando pendente atualmente o julgamento no RE 226.899, no qual já foram proferidos votos de 4 Ministros. A então Relatora Ellen Gracie, deu provimento ao Recurso do Estado de São Paulo. Os Ministros Eros Grau, Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski, negaram provimento ao Recurso do Estado, privilegiando a jurisprudência tradicional do Tribunal. Atualmente o processo está com vista para o Ministro Joaquim Barbosa.

Além disso, em agosto de 2010, o STF reconheceu a existência de repercussão geral da mesma discussão nos autos do RE 540.829/SP.

Esse julgamento está empatado (1 a 1), tendo votado o Ministro Gilmar Mendes (Relator), dando provimento ao recurso extraordinário do Estado, e o Ministro Luiz Fux, negando provimento ao recurso. Atualmente, o processo está com vista para Ministra Cármen Lúcia. O Ministro Dias Toffoli se declarou impedido.

Desta forma, no cenário atual, prevalece, no STF, o entendimento de que não incide ICMS, no momento na importação de bens mediante arrendamento mercantil, muito menos quando inexistir opção de compra, tal como ocorre no arrendamento operacional.

- NOVA LINHA DE ENTENDIMENTO DO STF SOBRE O IPI NA IMPORTAÇÃO: INFLUÊNCIA DIRETA NO CASO DAS AERONAVES

Em julgamento ocorrido em fevereiro de 2013⁸, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, em decisão unânime, afastou a cobrança do IPI sobre produtos importados por empresa que não é contribuinte do imposto. A decisão foi assim ementada:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Incidência do IPI na importação de produtos por sociedade civil prestadora de serviços. Impossibilidade. Operação dissociada da base econômica constitucionalmente definida. 1. A jurisprudência vem evoluindo para entender que o critério material de incidência na importação não pode decorrer da mera entrada de um produto no país, na medida em que o IPI não é um imposto próprio do comércio exterior. 2. A base econômica do IPI é única, devendo ser analisada à luz do art. 153, inciso IV e § 3º, inciso II, da Constituição Federal. 3. Não há previsão constitucional expressa que ampare a incidência do IPI na importação, diferentemente do que ocorre com o ICMS, a que se refere o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea a, da Constituição Federal, com a redação da EC nº 33/01. 4. Agravo regimental não provido.

(RE 643525 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 26/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-078 DIVULG 25-04-2013 PUBLIC 26-04-2013)

O STF já possuía entendimento consolidado no sentido de que não incide o IPI nas importações de veículos realizadas por pessoa física, para uso próprio. Essa decisão está fundamentada no fato de a pessoa física, por não praticar operações posteriores, não pode aproveitar o crédito do IPI correspondente à importação, em violação ao princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 153, §3º, II da CF/88.

No julgamento do RE 643.525, o Min. Relator Dias Toffoli ampliou o entendimento supracitado para afastar a incidência do IPI também no caso de importação realizada por empresas não contribuintes

⁸ No mesmo sentido decidiu por unanimidade a 2ª Turma do STF, no bojo do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 627.844/RJ, de relatoria do Ministro Celso de Mello.

do imposto. Segundo o Relator, nos termos da jurisprudência do STF, é contribuinte do IPI, na operação de importação, “*aquele que tem um estabelecimento comercial ou industrial destinado à exploração econômica de produtos industrializados*”. Assim, os demais importadores, como é o caso, por exemplo, de prestadoras de serviço, estariam desonerados da incidência do tributo sobre a operação.

O Ministro fundamentou sua decisão no mesmo argumento utilizado pelo STF para afastar a incidência do IPI nas importações realizadas por pessoa física. Em seu entendimento a incidência do imposto sobre a operação de importação violaria o princípio da não-cumulatividade, uma vez que as empresas importadoras de produtos para uso próprio não conseguem usar os créditos do imposto decorrentes da operação.

Deve-se observar, no entanto, que as operações a que se refere o princípio da não-cumulatividade devem ser compreendidas como operações também de industrialização, da mesma natureza.

A venda ao consumidor não representa esse tipo de operação, já o contribuinte nesse caso é último na cadeia de produção do bem, ou seja, deve mesmo arcar com o ônus do tributo (caso se refira a uma autêntica operação de consumo, o que não ocorre com o arrendamento, conforme demonstrado anteriormente).

Aliás, se por hipótese o mesmo bem fosse produzido no país, o adquirente não-contribuinte, arcaria, naturalmente, com o ônus do IPI, porque o direito de crédito fica com o produtor nacional, contribuinte do imposto.

Vale dizer, se o importador, na hipótese analisada, não é contribuinte do IPI, ele não tem legitimidade para suscitar o princípio da não-cumulatividade. A inexistência de direito de crédito nesse caso decorre da estrutura constitucional do IPI.

Por outro lado, conforme a jurisprudência analisada do próprio STF, o IPI pressupõe a circulação e não mera a entrada do bem em território nacional. No caso de importação, tributa-se pelo IPI a circulação de um produto industrializado, do mesmo modo que se faz quando a operação ocorre dentro do País.

O julgado em análise do STF é contraditório até mesmo no seio de sua própria jurisprudência, pois a Corte chegou a negar que o princí-

pio da não-cumulatividade do IPI garante que o industrial que adquire matéria-prima tributada possa usar os créditos caso fabrique produtos isentos, alegando esse direito somente existe por força legal, não decorrendo da estrutura constitucional do tributo (REs 475.551, 460.785 e 562.980, julgados em última sessão no dia 6 de maio de 2009).

Além disso, criou-se uma situação de extrema antinomia, pois o contribuinte industrial que importa uma máquina, deve se submeter ao IPI na importação, e não terá direito a crédito nesta hipótese (conceito de crédito físico). Por outro lado, aquele que não é contribuinte do IPI que importar uma máquina não está sujeito ao imposto, em razão do princípio da não-cumulatividade.

De todo modo, o fato é que o STF, por outro caminho, acabou julgando de modo a favorecer o entendimento de que não há incidência de IPI na importação efetuada por não contribuintes desse imposto, que é o caso de muitas empresas que celebram contrato de arrendamento de aeronaves importadas (exemplificativamente, empresas de construção civil, instituições financeiras, prestadores de serviços e “holdings” patrimoniais que utilizam aeronaves como meio de transporte de seu corpo diretivo no exercício da atividade empresarial).

A comentada decisão proferida pelo STF abre um precedente favorável para que essas empresas não contribuintes do IPI obtenham o reconhecimento do direito de não se submeterem à incidência do imposto sobre a operação de importação, inclusive nos casos de arrendamento de aeronaves.

Assim, inobstante o entendimento anterior da Corte tenha sido pela incidência do imposto no caso de arrendamento de aeronaves estrangeiras, oportunidade em que o fato gerador do IPI foi compreendido como mera entrada de produto industrializado no país, a novel jurisprudência do STF influenciou diretamente no tema, e abre um canal alternativo de discussão aos interessados (empresas não contribuintes do IPI).

- CONCLUSÕES

Conforme visto, o arrendamento operacional de aeronaves equivale à mera locação, conforme a legislação específica e características desse tipo de negócio jurídico.

Do ponto de vista fiscal, a maior perplexidade é que não há o consumo das aeronaves pelos importadores nessas hipóteses, o que desconfigura o fato gerador do IPI.

O IPI não é um imposto sobre a mera entrada de bem em território nacional, ele pressupõe o consumo. O mesmo se aplica ao ICMS, mesmo diante da previsão constitucional específica de sua incidência na importação.

Por esse motivo, há intensa polêmica no meio tributário quanto à exigência de IPI, e também do ICMS, na importação de aeronaves arrendadas, sobretudo quando não é facultada e sequer cogitada pelo arrendatário a aquisição do bem. Nesse contexto surgiram diversas demandas judiciais ajuizadas pelos contribuintes e empresários, ainda não solucionadas de forma conclusiva.

Quanto à incidência do IPI, o Supremo Tribunal Federal entendeu até o momento que a mesma é válida, pois o fato gerador seria o mero despacho aduaneiro, objetivamente analisado (ingresso da mercadoria a qualquer título no território nacional), não sendo necessário um efetivo contrato de compra e venda por trás da operação.

No que se refere ao ICMS, especificamente sobre a importação de aeronaves mediante a operação de arrendamento, sem a opção de compra, o STF tem entendimento consolidado (RE 461.968/SP) no sentido de que não constitui operação relativa à circulação de mercadoria sujeita à incidência do ICMS. Após o julgamento citado, o STF continuou a debater o assunto, estando pendente atualmente o julgamento no RE 226.899, no qual já foram proferidos votos de 4 Ministros, com 3 deles favoráveis aos contribuintes (Eros Grau, Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Ricardo Levandowski). Atualmente o processo está com vista para o Ministro Joaquim Barbosa.

Em conclusão, o entendimento atual do STF, por sua Corte Plenária, é o de que não incide ICMS na importação de bens mediante arrendamento operacional, sendo relevante notar que o caso concreto analisado se referia a um contrato no qual existia opção de compra da aeronave, mediante futuro pagamento de valor residual ao arrendador estrangeiro. Ainda assim, no momento da importação, enquanto prevalente o elemento aluguel, não poderia incidir o imposto estadual.

Por outro lado, temos que em julgamento ocorrido em fevereiro de 2013, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, em decisão unânime, afastou a cobrança do IPI sobre produtos importados por empresa que não é contribuinte do imposto. O precedente seguiu a mesma linha de argumentação dos julgados que, já há alguns anos, vinham reconhecendo a não incidência do IPI em importações realizadas por pessoas físicas.

Embora existam argumentos técnicos que colidem frontalmente com as conclusões desses julgados, essa linha de entendimento abre um caminho alternativo para a obtenção do reconhecimento do direito das empresas não contribuintes do IPI de não se submeterem à incidência desse imposto na operação de importação de aeronaves, seja a que título for a aquisição (locação, arrendamento, ou compra e venda).

Controvérsias Relativas à Incidência do ICMS no Comércio Eletrônico

Simone Bento Martins¹

I. INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, as relações sociais têm vivenciado profundas transformações em razão dos avanços tecnológicos e do desenvolvimento exponencial da informática e das telecomunicações, ocasionando a pulverização do uso da *internet*. O comércio eletrônico surgiu, nesse novo panorama, como a grande novidade, e trouxe consigo questões a serem tratadas pela comunidade jurídica, já que possibilita a realização de transações comerciais sem a definição exata de sua origem ou destino, ou mesmo de seus agentes.

Especificamente no âmbito do Direito Tributário, as transformações advindas com a chamada “economia informacional” têm grande relevância, pois conceitos fundamentais utilizados pela Constituição Federal e pela legislação infraconstitucional para a definição dos limites da incidência dos tributos, por óbvio, não são capazes de esgotar as situações fáticas surgidas com a nova realidade. E a ampliação dos conceitos tradicionalmente utilizados pelo legislador na previsão de obrigações tributárias, para fins de adequação prática à realidade vivenciada no campo do comércio eletrônico, pode implicar violação a princípios basilares do ordenamento jurídico.

Por outro lado, não se pode admitir que a interpretação dos preceitos constitucionais e infraconstitucionais seja rígida a ponto de se

¹ Advogada do Rolim, Viotti e Leite Campos Advogados, Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos tributários – IBET e graduada em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG.

basear no cenário paradigmático em que os princípios e as normas foram editados, já que o Direito é uma ciência social dinâmica que necessita de atualização constante para regular as relações.

No que diz respeito ao comércio eletrônico, há uma série de indefinições na seara impositiva, desde vácuos fiscais, com operações que ficam à margem de qualquer tributação, até situações em que mais de um ente se considera competente para exigir obrigações tributárias sobre as atividades dos contribuintes, os quais acabam sendo vitimados por indefinições legais e casuísmos totalmente injustificados. Em razão de sua natureza, o comércio eletrônico encontra uma série de dificuldades materiais e obstáculos de ordem técnica inerentes ao próprio negócio, conforme bem observou André Portella², que veiculou os seguintes exemplos: i) a classificação de produtos telemáticos em bens ou serviços, para fins de determinação do seu regime jurídico; ii) a determinação da natureza jurídica do *software* como obra de arte, científica ou técnica (imunidade do livro eletrônico); iii) o estabelecimento da natureza jurídica da internet enquanto serviço de comunicação ou de informação para fins da incidência do ICMS ou do ISS; iv) a identificação do estabelecimento onde ocorreu o fato gerador e do consumidor final.

Diante desse cenário, serão objeto de estudo as controvérsias relativas à tributação pelo ICMS sobre as operações ocorridas em ambiente virtual que tem a rede mundial de computadores como *objeto*, por utilizarem a *internet* apenas como forma de aquisição dos produtos e serviços que, no entanto, serão entregues ou prestados na forma presencial (comércio eletrônico indireto), bem como aquelas que adotam como *meio*, nas quais as operações são integralmente completadas em meio eletrônico, em formato intangível, desde a sua oferta até a sua entrega. Estas últimas operações são chamadas de comércio eletrônico direto.

Em relação ao comércio eletrônico direto será analisado, principalmente, o aspecto material da regra matriz de incidência tributária do ICMS, para se verificar a viabilidade de tributação de acordo com

² PORTELLA, André Alves. *Controle tributário do comércio eletrônico*. Belo Horizonte: Fórum,, 2001, p. 60-106

a moldura dada pela Constituição Federal. Já na hipótese relativa às operações que utilizam a *internet* para aquisição de bens tangíveis será analisado o aspecto pessoal, centrado na figura do sujeito ativo competente para a exigência do imposto.

2. COMÉRCIO ELETRÔNICO DIRETO – ICMS – MERCADORIAS SOBRE BENS DIGITAIS ADQUIRIDOS MEDIANTE TRANSFERÊNCIA DE DADOS (DOWNLOAD)

Os avanços tecnológicos nos setores da informação e das telecomunicações implementaram transformações drásticas na realidade social, inclusive no que se refere aos modos pelos quais as empresas desenvolvem as suas atividades econômicas. A rede mundial de computadores proporcionou que as antes complexas operações comerciais ocorram em apenas alguns segundos. Popularizou-se, ainda, a comercialização de novas espécies de bens, os chamados “bens digitais”, cuja distribuição no mercado é totalmente desvinculada de suportes tangíveis, realizando-se por meio de mecanismos de transferência de dados, comumente denominados *downloads*.

Os *downloads* são operações que permitem a cópia de um arquivo de informações em formato digital entre computadores, geralmente por meio da *internet*. Aproveitando-se do novo nicho de mercado, as empresas desenvolvedoras de *softwares* passaram a disponibilizar seus produtos por meio de inúmeras lojas virtuais para *download*, para compra por seus consumidores, preservando os direitos da propriedade intelectual de seus autores.

Esse tipo de comércio tem movimentado expressivas somas de dinheiro, alertando governos e organismos internacionais para um detalhe das operações com bens digitais: enquanto os tradicionais meios de distribuição de programas de computador possibilitam facilmente a arrecadação de receitas fiscais, as transferências eletrônicas se encontram à margem de qualquer tributação, não sendo alcançadas pelas exações incidentes no comércio de bens tangíveis.

Especificamente em relação à incidência do ICMS sobre tais operações, importa, primeiramente, a análise da matriz constitucional desse 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 e transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (destacou-se)

Da leitura da primeira parte do dispositivo constitucional transcrito, infere-se que, para que haja a incidência do imposto, operações relativas à circulação de mercadorias deverão ser realizadas pelo sujeito passivo. Em relação aos conceitos de “operação” e “circulação” utilizadas no núcleo do critério material da norma jurídica, não há maiores dúvidas. O vocábulo “operações” exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias. “Circulação”, por sua vez, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a conseqüente mudança de patrimônio³.

Interessa-nos, nesse momento, a análise do conceito de “mercadorias”, já que não são quaisquer operações de circulação que interessam ao Direito Tributário para fins de incidência do ICMS, mas aquelas que envolvam mercadorias.

Como a Constituição Federal não traz uma definição do vocábulo “mercadoria”, podemos buscar no direito positivo brasileiro, mormente nos institutos de Direito Empresarial, o seu significado. O artigo 966 do Código Civil de 2002⁴ traz a ideia de que o conceito de “mercadoria” é alcançado quando um empresário adquire um dado bem móvel com o objetivo de colocá-lo em circulação no mercado e praticar um ato de mercancia. Verifica-se que é na etapa conclusiva

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 730.

⁴ Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

do negócio jurídico celebrado pelo empresário para promover tal circulação, com transferência de domínio sobre a coisa comercializada, que restam configurados os elementos materiais caracterizadores do fato gerador do ICMS.

Contudo, nem a doutrina nem a jurisprudência chegam a uma definição consensual do vocábulo “mercadoria”, especialmente no que diz respeito à inserção de bens intangíveis em seu conceito. De qualquer forma, não há dúvida de que “mercadoria”, no âmbito jurídico, está mais ligado à sua finalidade, no sentido de que se remete à destinação econômica dada a determinados bens móveis no desenvolver de atividades, do que propriamente à sua forma corpórea.

Passemos à análise da natureza jurídica dos bens digitais, tendo em vista a sua importância para o seu enquadramento ou não no conceito de “mercadoria”.

No Brasil, a Lei de Direitos Autorais (Lei Federal nº 9.610/1998), em seu art. 7º, estabelece que os programas de computador, denominados *softwares* são obras intelectuais protegidas independentemente do meio, físico ou intangível, em que podem ser encontrados:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou **fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível**, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

[...]

XII – os programas de computador; (destacou-se)

A proteção dos direitos autorais sobre essa espécie de obra do intelecto humano é consagrada expressamente pelo art. 5º, incisos XXVII e XXVIII, da Constituição Federal.⁵

⁵ 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:

[...]

XXVII – aos autores pertence o **direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras**, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar;

Veja-se que a Constituição Federal assegura aos criadores de obras de intelecto, como são os programas de computador, o direito de propriedade, bem como o de exclusividade de utilização, publicação e reprodução. Tais direitos protegem a própria obra imaterial dos autores, a criação do espírito (*corpus mysticum*) e a exclusividade de reprodução ou cópia (*copyright*), tendo importância secundária o suporte físico (*corpus mechanicum*) no qual ela esteja incorporada. Na verdade, as disposições legais e constitucionais impedem a reprodução e a distribuição não autorizada das criações intelectuais, ou seja, a sua livre exploração econômica por terceiros.

Cumpra esclarecer que nos termos do que dispõe o art. 37 da Lei de Direitos Autorais, “*aquisição do original de uma obra, ou exemplar, não confere ao adquirente qualquer dos direitos patrimoniais do autor, salvo convenção em contrário entre partes*”. Assim, o simples *download* de um bem digital, entendido como a cópia de informações contidas em um servidor na internet, não importa a transferência de direitos patrimoniais sobre a obra. A natureza econômica dessa transferência, atrelado ao tipo de contrato assinado pelo autor da obra (licenciamento, concessão, cessão, etc.), é fundamental para a identificação dos efeitos tributários inerentes à operação jurídica realizada.

Por outro lado, a Lei Federal nº 9.609/1988, que dispõe especificamente sobre a propriedade intelectual do programa de computador e sua comercialização, prevê em seu art. 1º a definição legal de *software*:

Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

XXVIII – são assegurados, nos termos da lei:

- a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas;
- b) **o direito de fiscalização do aproveitamento econômico das obras que criarem** ou de que participarem aos criadores, aos intérpretes e às respectivas representações sindicais e associativas; (destacou-se)

Em seguida, a mencionada Lei preceitua a proteção jurídica dos programas de computador, nos moldes do regime da propriedade intelectual de obras literárias:

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.

[...]

§ 5º Inclui-se dentre os direitos assegurados por esta Lei e pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País aquele direito exclusivo de autorizar ou proibir o aluguel comercial, não sendo esse direito exaurível pela **venda, licença ou outra forma de transferência da cópia do programa**. – destacou-se

Já o art. 8º desse mesmo Diploma Legal prevê que

aquele que **comercializar** programa de computador, quer seja titular dos direitos do programa, quer seja titular dos **direitos de comercialização**, fica obrigado, no território nacional, durante o prazo de validade técnica da respectiva versão, a assegurar aos respectivos usuários a prestação de serviços técnicos complementares relativos ao adequado funcionamento do programa, consideradas as suas especificações. – destacou-se. O parágrafo único do mesmo dispositivo dispõe que a obrigação persistirá no caso de retirada de **circulação** comercial do programa de computador durante o prazo de validade, salvo justa indenização de eventuais prejuízos causados a terceiros.

Veja-se que os termos utilizados pela referida Lei, tais como “comercialização”, “circulação comercial”, “venda” e “outras formas de transferência”, sugerem que as cópias do *software*, como mercadorias, podendo ser submetidas à cadeia de intermediação própria do comércio. Logicamente, existe a possibilidade de o titular de direitos de propriedade intelectual sobre determinado *software* os aliene, a título oneroso, a terceiro, mediante contrato expresso de cessão total nesse sentido. Todavia, na maioria das vezes, *softwares* não passam por transferências de domínio, mas têm o seu uso licenciado pelo titular dos respectivos direitos autorais.

O que se torna objeto de compra e venda, nesses casos, são os suportes físicos nos quais se armazenam as informações dos programas

a serem licenciados. A obra imaterial, consistente no conjunto organizado de instruções em linguagem computacional, permanece sob o domínio do autor da criação, que somente autoriza a comercialização de suportes físicos para fins de licenciamento de uso do *software*, conforme preveem os arts. 9º e 10 da Lei nº 9.609/1998⁶.

A definição da questão relativa ao licenciamento do uso de *softwares* importa para a problemática da tributação, pois a doutrina é controversa. Para uns, a natureza do contrato de licenciamento de uso de *software* impede que sobre tal negócio jurídico incida ICMS, sob pena de afronta à competência municipal para instituir e cobrar o ISSQN, único imposto que poderia ser exigido nessa situação. Para outros, deve-se diferenciar o licenciamento de uso de programa desenvolvido especificamente para certo usuário, o chamado “por encomenda” daquele licenciamento padrão dos chamados *softwares* de prateleira (*off the shelf*), ou seja, dos programas colocados em larga escala no mercado, padronizados e de pronta instalação. No primeiro caso, o desenvolvimento de programa de computador por encomenda, incidiria o ISSQN e, no segundo, o oferecimento de venda em larga escala “de prateleira”, o ICMS.

Há muito, o Supremo Tribunal Federal abordou a questão no julgamento do Recurso Extraordinário nº 176.626, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, assentando a Primeira Turma daquela Corte, a diferenciação, para efeitos tributários, entre um exemplar de programa de computador “de prateleira” e o licenciamento ou cessão de direito de uso de *softwares* por encomenda ou customizados. De acordo com o seu entendimento, a produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual que

⁶ **Art. 9º.** O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

Art. 10. Os atos e contratos de licença de direitos de comercialização referentes a programas de computador de origem externa deverão fixar, quanto aos tributos e encargos exigíveis, a responsabilidade pelos respectivos pagamentos e estabelecerão a remuneração do titular dos direitos de programa de computador residente ou domiciliado no exterior.

neles se materializa não caracterizam serviços de licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, hipótese abrangida pela incidência do ISSQN, nos termos da Lei Complementar nº 116/2003, mas verdadeiras operações de circulação de mercadorias, sujeitas à exigência do ICMS⁷.

No mesmo sentido, é o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça. Conforme pode se verificar do acórdão prolatado no Recurso Especial nº 123.022/RS, as operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador, nas quais há outorga de contratos de cessão ou licenciamento de uso de determinado software fornecido pelo autor ou detentor dos direitos, com o fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizada prestação de serviço que atrai a incidência do ISSQN. Por outro lado, se tais programas de computador são feitos em larga escala e de maneira uniforme, sendo colocados no mercado para aquisição de qualquer usuário, são consideradas operações de compra e venda, sujeitando-se à tributação pelo ICMS.

Superado esse tema pelos Tribunais Pátrios, que basearam as suas decisões em situações concretas envolvendo a circulação de *softwares*

⁷ I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). [...]II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador (“software”): tratamento tributário: distinção necessária. **Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” “matéria exclusiva da lide”, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo – como a do chamado “software de prateleira” (*off the shelf*) – os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.** (RE 176626, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305) – destacou-se

em suportes físicos expostos à venda do público em geral, surge uma outra questão relativa à comercialização de *softwares* padronizados, produzidos em massa, mas que não necessitam de incorporação em suporte físico, podendo ser adquiridos mediante *download* na *internet*. Poderiam tais programas de computador ser considerados mercadorias para fins de incidência do ICMS?

No Brasil, de maneira incipiente, o Estado do Mato Grosso editou Lei Estadual visando à tributação de downloads de bens digitais (*softwares*), claramente para o ingresso de novas receitas nos cofres públicos. A Lei Estadual nº 7.098/1998, em seu art. 2º, § 1º, inciso VI, estabeleceu a incidência do ICMS sobre operações com programas de computador, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados:

Art. 2º O imposto incide sobre:

I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

[...]

§ 1º O imposto incide também:

[...]

VI – sobre as operações com programa de computador – *software* –, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados.

O Diploma Legal em questão foi objeto de questionamento em sede da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.945/MT, ajuizada pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB. Dentre outras alegações, o partido afirma que a Lei seria incompatível com a Constituição Federal, pelo fato de que o estabelecimento de ICMS sobre operações com *softwares* realizadas por meio de transferência eletrônica de dados afronta tanto a exigência de Lei Complementar, contida no art. 146 do Diploma Constitucional, como também a competência tributária dos municípios para instituírem e arrecadarem o ISSQN.

Submetida a controvérsia à apreciação do Plenário do STF, em 19.04.1998, o então Relator, Ministro Otávio Galotti, votou no sentido de deferir em parte a Medida Cautelar, para suspender a eficácia

da expressão “*ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados*” contida no inciso VI do §1º do art. 2º da Lei nº 7.098/1998. Além disso, seguindo a orientação já firmada pela Corte Suprema, o Ministro Relator pugnou que fosse dada à primeira parte do referido dispositivo legal interpretação conforme a Constituição, para que se fixar a “*exegese no sentido de restringir a incidência do ICMS às cópias ou exemplares dos programas produzidos em série e comercializados no varejo, sem abranger o licenciamento ou cessão de uso*”. Após, o julgamento da ação foi suspenso em razão do pedido de vista do Ministro Nelson Jobim.

Sete anos depois, o julgamento foi retomado pelo Plenário do STF, com voto-vista do Ministro Nelson Jobim, que indeferiu a Medida Cautelar, sob o entendimento de que o art. 2º, § 1º, inciso VI da Lei nº 7.098/1998 seria constitucional, diante da possibilidade de o ICMS incidir sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados. De acordo com o Ministro, se o fato de ser bem incorpóreo fosse ressalva à incidência do ICMS, não poderia, da mesma forma, ser cobrado o imposto na aquisição de programa de computador de prateleira, pois, nesse caso, estar-se-ia adquirindo não um disquete, um CD ou DVD, mas também, e principalmente, a mercadoria virtual gravada no instrumento de transmissão. Ou seja, no entendimento do Ex-Ministro, se o argumento é de que o bem incorpóreo não pode ser objeto de incidência do ICMS, a assertiva haveria de valer para o caso de bens incorpóreos vendidos por meio de bens materiais.

Novamente o julgamento foi suspenso em virtude do pedido de vista do Ministro Ricardo Lewandowski. Quatro anos depois, em 2010, o julgamento foi reincluído na pauta do Plenário, sendo que o Ministro Lewandowski acompanhou o Relator para deferir em parte a Medida Cautelar. No entanto, o seu voto-vista trouxe à baila novos argumentos para defender a não incidência do ICMS sobre programas de computador adquiridos mediante transmissão de dados eletrônicos. Vale destacar o argumento doutrinário, compartilhado por Ives Gandra Martins, Guilherme Pereira das Neves, Clélio Chiesa, Hugo de Brito Machado, Roque Antônio Carraza e outros, no sentido de que não incidiria o imposto sobre a operação em análise pelo fato de esta estar abrangida pela imunidade tributária. Isto porque o *software*

seria uma atividade intelectual que operaria as funções daquele objeto que, tradicionalmente, denomina-se livro. O posicionamento esposto pelo Ministro é de que essa interpretação seria a única que atenderia a *ratio constitutionis* de salvaguardar a cultura, a liberdade de imprensa, a livre difusão do pensamento e, por extensão, o próprio regime democrático.

Em continuidade ao julgamento, os demais Ministros votaram e, por maioria, foi indeferida a Medida Liminar pleiteada pelo PMDB mais de doze anos antes, no que diz respeito à suspensão da eficácia da segunda parte do art. 2º, § 1º, inciso VI da Lei nº 7.098/1998. Votaram pela divergência do voto do Relator originário, juntamente, com o Ex-Ministro Nelson Jobim, os Ministros Gilmar Mendes, Dias Toffoli, Eros Grau e Ayres Brito:

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. **Incidência sobre softwares adquiridos por**

meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso. (ADI 1945 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220- PP-00050) – destacou-se

O julgamento da Medida Cautelar se mostrou um bom indicativo do entendimento da Suprema Corte em relação à possibilidade de tributação das operações envolvendo programas de computador adquiridos mediante transferência de dados. No entanto, com a alteração substancial da composição do STF, teremos que aguardar o julgamento do mérito da questão.

O que não se pode negar é que, independentemente das eventuais inconstitucionalidades formais e materiais da Lei nº 7.098/1998 alegadas pelo PMDB, o estado do Mato Grosso contribuiu para que fosse colocada na pauta da discussão nacional a problemática da tributação das transferências de bens digitais.

Ao nosso ver, a questão passa pela análise do critério material da matriz constitucional do ICMS-Mercadoria, já que esta exige, para provocar a incidência do imposto, a concretização de um negócio jurídico (operação) de transferência de titularidade sobre mercadorias, e não apenas a sua movimentação física (circulação). A simples assinatura de um contrato de compra e venda mercantil não gera a incidência do ICMS, tampouco a mera saída de mercadorias de um estabelecimento: exige-se a configuração de um negócio jurídico que importe a transferência de titularidade sobre mercadoria comercializada.

Nas transferências de domínio sobre bens móveis, como é o caso de mercadorias, a tradição é elemento essencial, que configura o suporte fático da aquisição. Ocorre que os downloads de bens digitais, como *softwares* e músicas, via de regra, não importam a transferência de titularidade sob as obras intelectuais nos termos da Lei da Propriedade Intelectual (Lei nº 9.610/1998) e dos Softwares (Lei nº 9.609/1998), ou seja, o poder de disposição jurídica. No caso, há apenas a transferência de informações constantes no *hardware* de um computador para o outro, as quais são fornecidas para fins de utilização em estrita obediência ao respectivo licenciamento de uso da obra. Em outras palavras, o adquirente de um *software* ou de uma música por meio da *internet* não realiza a sua “compra”, no sentido de alienação de propriedade. Ele tão somente paga por cópias de pacotes de dados que, uma vez traduzidos pelo computador do usuário em linguagem apropriada, gerarão certa utilidade.

A diferença entre a empresa que oferece aos usuários da internet programas computacionais para realização de *download*, e aquela que distribui CDs, é que inexistente suporte físico apto a configurar uma “tradição”, como também não existem estoques em movimentação, já que as transferências digitais permitem a realização infinita de cópias, simultaneamente, através de um sistema de distribuição sem fronteiras. Em contrapartida, em ambos os casos, as empresas não detêm os direitos sobre a sua propriedade intelectual.

Vê-se, assim, que o mecanismo das transferências digitais escapa à noção usual de “circulação”, ao permitir que certa pessoa adquira um bem a partir de um *site* de uma empresa, inclusive situada no exterior, sem que haja qualquer mudança de domínio sobre a utilidade em si mesmo considerada. O *download* não importa na alteração de posse ou propriedade, mas mera reprodução de informações, de forma que o estoque da empresa que as comercializa no ciberespaço continua inalterado, independentemente da quantidade de aquisição.

Nessa esteira, inexistindo circulação jurídica das obras intelectuais transmitidas eletronicamente, ou seja, transferência de domínio, não se pode admitir a caracterização da materialidade da norma de incidência do ICMS. Afinal, nem o processo de cópia das informações que compõe o bem digital nem o negócio jurídico de licenciamento

ou cessão parcial de uso ocasionam deslocamento de direitos patrimoniais.

Ademais, além do fato de não ocorrer com o bem digital transferido via *download* a “circulação”, entendida como a mudança patrimonial, ainda é árduo o trabalho no enquadramento dessa realidade intangível no conceito de “mercadoria”. Tanto é assim que é visível a existência de opiniões doutrinárias diametralmente distintas sobre o assunto, que vão desde a necessidade de existência de um *corpus mechanicum* para que seja configurada mercadoria passível de incidência do ICMS⁸, passando pelo fato de que por ser um software um produto intelectual, objeto de cessão de direitos, de distinta natureza jurídica, seria necessária uma alteração normativa para sua tributação⁹, bem como a opinião de que a corporalidade não é um requisito intrínseco das mercadorias, podendo a cessão de direitos de propriedade intelectual ser qualificada como venda de mercadorias intangíveis sujeitas ao ICMS, desde que as cessões dos direitos fossem totais, não se enquadrando, contudo, nas hipóteses de licenciamento de uso de obras protegidas por direitos autorais¹⁰, que abrange a maioria dos casos.

Para Matheus Carneiro Assunção¹¹, opinião que compartilhamos, a problemática deve ser analisada a partir de três vertentes que se relacionam entre si: i) a possibilidade de existirem mercadorias intangíveis; ii) distinção entre a obra intelectual e o suporte que a contém; e iii) destinação econômica do conjunto de elementos que formam os softwares.

Em relação ao primeiro aspecto, em que pese não haver um consenso quanto à inserção de bens intangíveis na categoria de mercadorias, como a própria Constituição Federal, em seu art. 155, §3º, prevê

⁸ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 19

⁹ BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e o sistema tributário brasileiro*. São Paulo. Quartier Latin, 2004. p. 227.

¹⁰ CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo: MP, 2005. p. 118.

¹¹ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. O ICMS nas transferências eletrônicas de *software*. *Revista Jurídica*, Brasília, v. 11, n. 93, p. 1-35, fev./maio 2009. Disponível em: <www.planalto.gov.br/resvistajuridica>.

a incidência do ICMS sobre operações relativas à energia elétrica, bem como o Código Civil, no art. 83, I, considera as formas de energia que tenham valor econômico bem móvel para efeitos legais, fica patente a possibilidade de um bem imaterial ser alocado no conceito de mercadoria, compondo objeto de contratos de compra e venda mercantil.

No entanto, tratando-se de bens imateriais protegidos pela legislação de direitos autorais, a situação guarda maior complexidade, uma vez que tais espécies de bens se submetem a regime jurídico específico, devendo qualquer ilação conceitual para fins tributários ser empreendida atentando-se para disposições encontradas nas Leis n°s 9.609/1998 e 9.610/1998. Nesse sentido, deve-se atentar para a distinção entre a criação intelectual e seu respectivo suporte.

A obra intelectual não se confunde com o veículo material no qual esteja inserida. Nada impede, por exemplo, a distribuição de exemplares do *Norton AntiVirus* por empresas revendedoras que não são do conhecimento da *Norton*. Os suportes que contêm o *software* padronizado circulam na cadeia de distribuição independentemente dos direitos patrimoniais sobre a obra intelectual, que permanecem com a *Norton*. O usuário final, ao adquirir um exemplar do programa, tal como acontece com a compra de CDs musicais, não adquire os direitos autorais da obra, mas apenas uma “licença”, que permitirá o uso legal do bem, dentro das limitações da legislação que protege as criações do espírito. O fato de inexistir transferência da titularidade da obra não impede, porém, a tributação das operações concernentes à circulação do veículo que a contenha.

Como visto anteriormente, o entendimento do STF e do STJ sobre a questão parte da premissa de que as obras intelectuais produzidas em massa, de maneira uniforme, e colocadas no mercado para serem adquiridos livremente em processos de comercialização, evidenciam nítida circulação de mercadoria, sendo legítima a incidência do ICMS.

Ocorre que nas transferências eletrônicas de bens digitais simplesmente inexistem suportes físicos em estoque ou nas lojas (*corpus mechanicum*), passíveis de comercialização no mercado. Há apenas informações armazenadas em um computador, as quais, em última instância, são “baixadas” eletronicamente por determinado usuário,

que adquire, concomitantemente, uma licença de uso da obra reproduzida através da internet.

Com as inovações tecnológicas, passa a ser possível alcançar informações sem a necessidade de suporte físico, e a ideia do *corpus mechanicum* torna-se relativa. As obras imateriais começam cada vez mais a se abstrair do corpo que as veicula, rompendo a tradição materialista existente.

Todavia, do ponto de vista do ordenamento jurídico vigente, levando-se em conta as peculiaridades das transferências de bens digitais, não se pode afirmar que há uma operação de circulação jurídica entre autores e distribuidores, ou entre distribuidores e usuários finais. O que há são contratos atípicos que permitem aos empresários a disponibilização de informações para serem reproduzidas mediante *download*, sob as balizas delimitadas no termo eletrônico de adesão submetido ao usuário final. Diante disso, pensamos que o entendimento do STF esposado no RE nº 176.627 não se ajusta ao modelo do comércio eletrônico direto, tendo em vista que se baseou apenas no aspecto corpóreo das obras intelectuais.

Por outro lado, a lógica do comércio eletrônico tende a diminuir a intermediação dos processos de produção e distribuição, otimizando o contato direto entre compradores e produtores, o que consequentemente reduz os custos da transação.

Sendo o ICMS um tributo baseado no princípio da não-cumulatividade, essa desintermediação o afeta visivelmente, na medida em que o próprio criador do bem digital ou empresa distribuidora por ele autorizada interage diretamente com o destinatário final, suprimindo as instâncias de intermediações usuais.

Dessa forma, em face da própria sistemática do ICMS e da interpretação doutrinária e jurisprudencial do termo “mercadoria” vertido na sua matriz constitucional, é de se notar que apesar de tal conceito comportar bens incorpóreos, não alcança as informações transferidas por meio digital. Pesa em favor dessa assertiva o atual entendimento do STF e do STJ sobre a tributação dos *softwares* “de prateleira” à realidade do comércio eletrônico direto na qual inexistente suporte físico sujeito à circulação econômica. Contudo, esse panorama pode ser radicalmente alterado caso o julgamento do mérito da

ADI nº 1.945/MT siga o posicionamento firmada na análise da Medida Cautelar, no sentido de que o ICMS pode incidir sobre softwares padronizados, adquiridos através de transferência eletrônica de dados.

Passemos à análise de outra controvérsia relativa à tributação pelo ICMS sobre as operações ocorridas em ambiente virtual: aquelas que utilizam a internet apenas como forma de aquisição dos produtos e serviços que serão entregues ou prestados na forma presencial, ou comércio eletrônico indireto.

3. COMÉRCIO ELETRÔNICO INDIRETO – ICMS SOBRE A VENDA DE BENS TANGÍVEIS PELA INTERNET

Como visto, a inexistência de uma legislação específica para o comércio eletrônico no Brasil e a não uniformidade das leis existentes geram incerteza quanto ao regime jurídico aplicável a estas operações, criando insegurança jurídica. Pode se observar, contudo, que se a venda ocorre por meio do comércio eletrônico e a entrega da mercadoria é física, não há qualquer dúvida acerca da incidência do ICMS.

A questão a ser tratada nesse tópico diz respeito ao Estado da federação competente para a exigência da exação, quando houver a circulação interestadual da mercadoria. Isso porque a circulação de bens tangíveis, adquiridos pela *internet*, ocorre diretamente do estabelecimento do vendedor ao consumidor final, geralmente não contribuinte do imposto, não havendo qualquer intermediação de estabelecimento localizado no Estado destinatário da mercadoria.

Tendo em vista a perda da arrecadação dos Estados onde se localizam os consumidores finais da venda pela *internet* que, em contrapartida, não possuem muitas empresas que operam via comércio eletrônico, verifica-se uma nova guerra fiscal, diferente daquela tradicional que se baseia na política de concessão de benefícios fiscais. A guerra fiscal do comércio eletrônico está consubstanciada na pretensão do Estado de destino receber, de qualquer forma, uma parte das receitas recolhidas pelo Estado de origem, em que pese a previsão constitucional acerca da destinação da receita da venda direta a consumidor final não contribuinte do imposto.

Ao prever o aspecto pessoal presente no conseqüente da regra matriz do ICMS, a Constituição Federal optou por um modelo híbrido de partilha da competência do imposto, conforme se depreende do disposto no artigo 155, § 2º, VII e VIII:

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;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

VII – *em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:*

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) *a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;*

VIII – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;” (destacou-se)

Como se vê, o modelo constitucional de partilha do ICMS adota como critério padrão de competência para instituição do imposto o Estado de origem da mercadoria, com as seguintes especificações: i) em operações interestaduais cuja mercadoria é destinada ao consumidor final contribuinte do imposto, o Estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o Estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Há, portanto, tributação concomitante, ou “partilha simultânea do tributo”, já que ambos os Estados exigem o tributo, nas proporções indicadas; ii) nas operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não

contribuinte, apenas o Estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; e iii) nas operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem não é consumidor final, apenas o Estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual.

Ainda que seja possível questionar se o critério é adequado, ou não, em termos sociais, não há dúvidas quanto à opção política feita pelo constituinte originário: prevalece o critério da “origem”, mitigado na hipótese de operação realizada com consumidor final que também seja contribuinte do tributo, este último entendido como aquela pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade, ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria, ainda que estas se iniciem no exterior¹².

Embora seja nítida a previsão constitucional no tocante à partilha do ICMS, alguns Estados de destino passaram a tributar as mercadorias adquiridas de forma não presencial por consumidores finais não contribuintes, ao principal argumento de que a tributação exclusiva na origem aumentaria as disparidades regionais.

O marco desta nova guerra fiscal entre os Estados consolidou-se com a edição do Protocolo ICMS nº 21/2011, firmado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), por meio do qual as unidades federadas signatárias pretenderam regulamentar o ICMS incidente em operações interestaduais, destinadas a consumidor final,

¹² Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
II – seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

efetuadas de forma não presencial, seja pela *internet*, *telemarketing* ou, ainda, via *showroom*.

O referido Protocolo, assinado pelos Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe e o Distrito Federal e, posteriormente aderido pelos Estados de Mato Grosso do Sul e Tocantins, através dos Protocolos ICMS n^{os} 30/2011 e 43/2011, respectivamente, tem como pano de fundo a alegada perda de arrecadação, tendo em vista a concentração das empresas que operam via comércio eletrônico nos Estados do Sul e Sudeste, notadamente, São Paulo e Rio de Janeiro. A medida, portanto, teria o condão de repartir “justamente” a arrecadação do ICMS em tais operações entre as unidades da federação, mantendo certo equilíbrio entre origem e destino.

Em resumo, o mencionado Protocolo determina que o ICMS incidente sobre operações com consumidores finais não contribuintes situados em outras unidades da Federação, antes devidos integralmente ao Estado de origem das mercadorias, será dividido entre esses e os Estado de destino. A exigência pela unidade federada destinatária da mercadoria se aplica, inclusive, nas operações procedentes de unidades não signatárias do Protocolo.

A lógica do protocolo é a seguinte: a parcela do ICMS devida ao Estado destinatário será obtida pela aplicação da sua alíquota interna sobre o valor da operação, deduzindo-se o valor dos percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem, quais sejam, 7% para as mercadorias ou bens procedentes das regiões Sul e Sudeste, exceto o Espírito Santo, e 12% para as mercadorias ou bens procedentes das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, e do Estado do Espírito Santo. Os Estados de origem, por sua vez, teriam “direito” aos valores correspondentes às citadas alíquotas de 7% e 12%, dependendo de sua localização geográfica, o que, na prática, corresponderá à aplicação das alíquotas interestaduais nas operações com consumidores finais das mercadorias, não contribuintes do ICMS.

A edição do Protocolo ICMS 21/2011 tornou temerária para os contribuintes as operações de venda direta pela *internet*, porquanto

os Estados de origem das mercadorias que não assinaram o protocolo não deixarão de exigir alíquota interna nas operações efetuadas no ambiente virtual, como determina a Constituição Federal, uma vez que se negaram a firmar o Protocolo. Por outro lado, caso o Estado de destino seja signatário do normativo em questão, será cobrado, adicionalmente, a “alíquota interestadual”, acarretando um grande aumento no valor a ser recolhido a título de ICMS.

Em decorrência do Protocolo firmado, diversos Estados signatários editaram atos normativos com o propósito de alterar o regime constitucional de incidência do imposto, dentre eles Ceará (Decreto Estadual nº 29.817/2009), Piauí (Lei Estadual nº 6.041/2011), Pará (Decreto Estadual nº 79/2011) e Mato Grosso (Decreto Estadual nº 312/2011).

Alguns desses atos foram impugnados por Ações Diretas de Inconstitucionalidade, tendo como principais argumentos, i) a violação ao princípio da liberdade de tráfego (arts. 150, V e 5º, XV), ii) a violação ao princípio da não-discriminação (art. 152); iii) a bitributação (vedada pelo art. 155, § 2º, VII, b), na medida em que a Constituição Federal define as alíquotas apenas em razão da situação do consumidor final, se contribuinte ou não; iv) ofensa ao princípio do pacto federativo, com a criação de novo tributo, caracterizado pelo acréscimo de percentual antecipado, 7% ou 12%, conforme o Estado de origem; v) ofensa ao art. 150, I, segundo o qual a hipótese de incidência de qualquer exação tributária deve restar expressamente prevista em lei ordinária, tendo em vista que alguns Estados que instituíram a cobrança do ICMS por Decreto; vi) violação ao art. 150, IV, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco; vii) ofensa ao art. 154, I, que atribui exclusivamente à Lei Complementar o poder para instituição de novo tributo; viii) ampliação do âmbito de incidência do ICMS, com a instituição de percentuais inferiores aos previstos para as operações interestaduais, conforme previstos na Resolução do Senado nº 22/1989.

Não iremos nos aprofundar, no presente estudo, nos numerosos argumentos de inconstitucionalidade apresentados nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, importando saber, nesse momento, que enquanto novo modelo constitucional não é definido, é inequívoca a

inconstitucionalidade da tentativa de, por meio de simples Protocolo ou mesmo alteração unilateral na legislação dos Estados, tributar as operações que envolvam mercadorias destinadas a compradores não contribuintes do imposto e localizados em outro Estado da Federação, que realizaram a sua compra via *internet*.

Nesse sentido, se manifestou o Supremo Tribunal Federal que, em análise à Medida Cautelar pleiteada na ADI nº 4565, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra a Lei Estadual nº 6.041/2010 do Estado do Piauí, proferiu decisão em Sessão Plenária, ocorrida em 07.04.2011, para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (*ex tunc*) do referido diploma legal:

EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL. LEI 6.041/2010 DO ESTADO DO PIAUÍ. LIBERDADE DE TRÁFEGO DE BENS E PESSOAS (ARTS. 150, V E 152 DA CONSTITUIÇÃO). DUPLICIDADE DE INCIDÊNCIA (BITRIBUTAÇÃO – ART. 155, § 2º, VII, B DA CONSTITUIÇÃO). GUERRA FISCAL VEDADA (ART. 155, § 2º, VI DA CONSTITUIÇÃO). MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Tem densa plausibilidade o juízo de inconstitucionalidade de norma criada unilateralmente por ente federado que estabeleça tributação diferenciada de bens provenientes de outros estados da Federação, pois: (a) Há reserva de resolução do Senado Federal para determinar as alíquotas do ICMS para operações interestaduais; (b) O perfil constitucional do ICMS exige a ocorrência de operação de circulação de mercadorias (ou serviços) para que ocorra a incidência e, portanto, o tributo não pode ser cobrado sobre operações apenas porque elas têm por objeto “bens”, ou nas quais fique descaracterizada atividade mercantil-comercial; (c) No caso, a Constituição adotou como critério de partilha da competência tributária o estado de origem das mercadorias, de modo que o deslocamento da sujeição ativa para o estado de destino depende de alteração do próprio texto constitucional (reforma tributária). Opção política legítima que não pode ser substituída pelo Judiciário. Medida liminar concedida para suspender a eficácia prospectiva e retrospectiva (*ex tunc*) da Lei estadual 6.041/2010. (ADI 4565 MC, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 07/04/2011, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-121 DIVULG 24-06-2011 PUBLIC 27-06-2011)

O entendimento manifestado à unanimidade em sede de Medida Cautelar pelo Plenário do STF prestigia, assim, o modelo constitucional vigente de partilha da competência tributária do ICMS incidente sobre as operações de circulação interestadual de mercadorias.

Ademais, repudia o STF o uso pelos Estados de sua competência legislativa privativa ou concorrente para retaliar outros entes federados, sob qualquer pretexto e, em especial de corrigir desequilíbrio econômico, consignando que a sua solução deve ser buscada legitimamente junto ao Congresso Nacional, por meio de Proposta de Emenda à Constituição, como preceitua o texto constitucional.

Vale destacar trecho do voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa, no sentido de que a

disparidade abissal entre as diversas regiões de nosso país de proporções continentais são relevantes, mas a alteração pretendida depende de verdadeira reforma tributária que não pode ser realizada individualmente por cada ente político da Federação, com posterior chancela de validade pelo Judiciário. De modo semelhante, as ficções concatenadas pelo Estado do Piauí para forçar a aplicação da regra-matriz relativa à operação interna são incompatíveis com os arts. 1º, caput, 2º e 155, VII da Constituição. A facilidade de comunicação criada pela internet evidentemente é incapaz de deslocar fisicamente estabelecimentos comerciais ou industriais à porta dos consumidores, assim como as antigas vendas por correio a partir de catálogos postados ou vendidos em bancas de jornal também não criavam um entreposto comercial no território de cada estado ou município consumidor.

Como o posicionamento da Corte Constitucional, no julgamento da Medida Cautelar da ADI nº 4565, foi pela inconstitucionalidade das normas estaduais que, unilateralmente, alteram a repartição das receitas arrecadadas com o ICMS em operações de venda direta, por meio da *internet*, a consumidor final não contribuinte do imposto, vê-se um claro sinal de como será julgado o mérito da questão.

Em uma tentativa de “constitucionalizar” o pretendido pelo Protocolo nº 21/2011, Senadores da República formularam a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 103/2011, para que seja acrescentado o inciso VIII-A ao § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para dispor que na hipótese de cobrança do ICMS em relação às operações

e prestações que se destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, quando o destinatário não for dele contribuinte, adotar-se-á a alíquota interna, sendo que quando a operação interestadual ocorrer de forma não presencial, caberá ao Estado de localização do destinatário parte do imposto, a ser definida por resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, e na forma a ser estabelecida por deliberação dos Estados e do Distrito Federal. Estabelece, ainda, que até ser definido, por resolução do Senado Federal, o que foi anteriormente disposto, quando a operação interestadual ocorrer de forma não presencial, caberá ao Estado de localização do destinatário setenta por cento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na forma a ser estabelecida por deliberação dos Estados e do Distrito Federal.

Com o mesmo objetivo, estão em tramitação no Congresso Nacional as Propostas de Emenda à Constituição (PECs) n^os 53 e 113.

Não há dúvida, portanto, que até que eventualmente seja aprovada proposta de alteração na Constituição Federal, ou mesmo levada a efeito uma reforma política/tributária, como bem observado pelo Ministro Joaquim Barbosa, os Estados não podem promover alterações unilaterais que desvirtuem a lógica constitucional da sujeição ativa do ICMS, sob o pretexto de queda de arrecadação.

De fato, as políticas fiscais devem acompanhar a evolução das relações jurídicas, inclusive no sentido de instituir tributação sobre fatos antes não imaginados pelo legislador constituinte. Todavia, os preceitos da Constituição Federal devem ser observados para que seja preservada a segurança jurídica.

Vale lembrar que questão semelhante foi posta à apreciação do STF, quando da implantação da “redistribuição” do ICMS nas vendas de veículos automotores diretamente a consumidor final via *internet*. Nesse caso, o Convênio ICMS 51/2000 determinou uma divisão proporcional do ICMS entre o Estado de origem e o Estado de destino, a partir de critérios de “divisão” da base de cálculo do imposto. Contudo, como a ADI foi ajuizada pelo Governador de Minas Gerais que posteriormente aderiu ao Convênio, e o texto original foi alterado, a ação não chegou a ser conhecida. De qualquer forma, nas operações

contempladas por esse Convênio há uma “mediação” de uma concessionária fisicamente localizada no Estado de destino, que promove a revisão e entrega dos automóveis, ainda que a fatura seja emitida pela montadora ou importadora, o que é distinto da situação objeto do presente trabalho.

Portanto, ainda que seja legítima, sob o prisma social, a tentativa de alteração do sistema de tributação das mercadorias adquiridas por consumidor final não contribuinte do imposto, por meio eletrônico, a reforma pretendida não pode ocorrer por mera edição de Protocolo ou por legislação unilateral dos Estados destinatários dos bens, à margem do que dispõe a Constituição Federal.

4. CONCLUSÕES

As considerações feitas no presente estudo não têm a pretensão de consolidar conclusões absolutas, mas tão somente pontuar as questões controversas que envolvem a tributação do comércio eletrônico que merecem maior reflexão e debate.

Nesse passo, verificamos que a hipótese de que os conceitos tradicionais utilizados pela legislação tributária podem se revelar absolutamente inadequados aos novos fatos da realidade trazidos com o advento das inovações tecnológicas e das telecomunicações.

No entanto, partindo da premissa de que o sistema tributário brasileiro é rigidamente constitucionalizado, e que na Carta Maior é traçada a moldura das competências para a instituição e cobrança do ICMS pelos Estados, a ampliação dos conceitos tradicionalmente utilizados para fins de adequação prática à realidade vivenciada no campo do comércio eletrônico deve ser exercida sempre em observância aos princípios constitucionais e às regras limitativas da atuação do legislador infraconstitucional.

Diante da análise da matriz constitucional do ICMS, principalmente do critério material, para o caso do comércio eletrônico direto, e do pessoal (sujeito ativo), para o comércio eletrônico indireto, foi possível concluir que i) as transferências eletrônicas (*downloads*) de bens digitais não se sujeitam à incidência do ICMS; e ii) até que sejam promovidas alterações na própria Constituição Federal ou ocorra uma

reforma política/tributária, não é possível que os Estados destinatários de mercadorias tangíveis adquiridas diretamente pelo consumidor final não contribuinte do ICMS, por meio da internet, recebam receitas decorrentes da arrecadação do imposto.

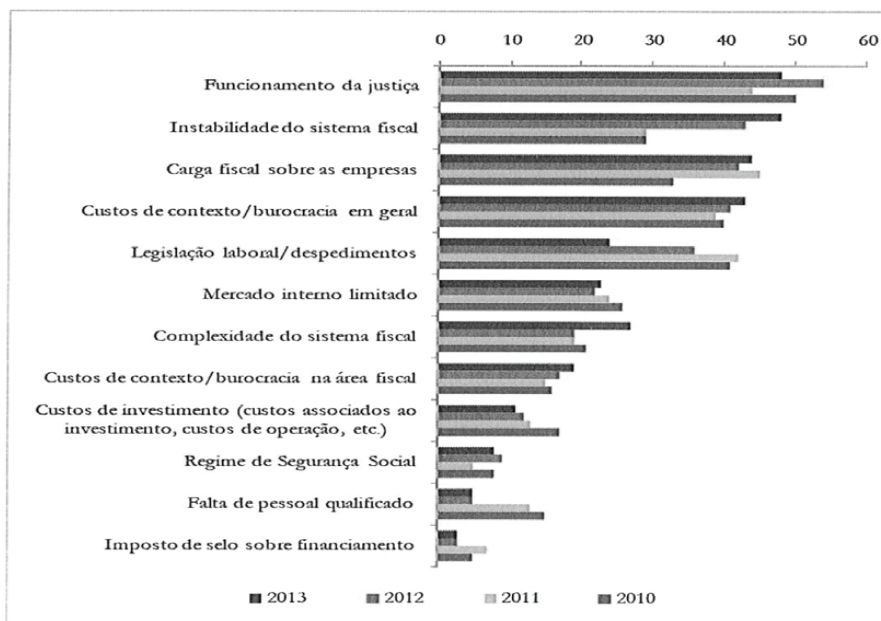
Não obstante, ambas as controvérsias se encontram no Supremo Tribunal Federal, a quem caberá a palavra final sobre a interpretação da legislação instituída pelos Estados conforme a Constituição Federal.

Competitividade das Empresas e Carga Fiscal: O Exemplo Português

Susana Soutelinho¹

A atracção de investimento e, conseqüentemente, o crescimento económico dos países está cada vez mais relacionada com a fiscalidade desses países, conforme resulta das conclusões do Observatório da Competitividade Fiscal, elaborado pela Deloitte em Maio de 2013, que se apresentam graficamente:

Figura 11. Maiores obstáculos ao investimento em Portugal, 2010-2013.



Fonte: Deloitte, Observatório da Competitividade Fiscal 2013, maio de 2013

¹ Especializada em Contencioso Comunitário pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Pós-graduada em Fiscalidade pelo Instituto Superior de Gestão. Licenciada em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Associada da Associação Fiscal Portuguesa.

'Em Portugal essa relação é mais evidente desde a adopção das medidas impostas pela Troika (composta pelo Fundo Monetário Internacional, Comissão Europeia e Banco Central Europeu), no âmbito do Programa de Assistência Económica e Financeira para Portugal, corporizados no Memorando de Políticas Económicas e Financeiras e no Memorando de Entendimento sobre as Condicionalidades de Política Económica, na medida em que a grande maioria das medidas adoptadas foram no sentido do aumento da receita pública, i.e., do aumento da carga fiscal. Só agora se começa a dar os primeiros passos no sentido do decréscimo da despesa pública.

Não será tarde demais?

Após dois anos de medidas de austeridade, que assentaram quase exclusivamente em aumento da carga fiscal, quer nos impostos directos, quer nos impostos indirectos, o tecido empresarial português apresenta níveis de decréscimo e endividamento preocupantes.

A redução do poder de compra dos portugueses, decorrente dos cortes nos salários, subsídios de férias, subsídios de natal e pensões, aliados ao aumento da carga fiscal sobre o rendimento das pessoas singulares, empurrou para a insolvência inúmeras empresas e comerciantes que se dedicavam em exclusivo ao mercado nacional.

O desemprego disparou para taxas das mais elevadas dentro do espaço europeu, sendo actualmente de 16,4%.

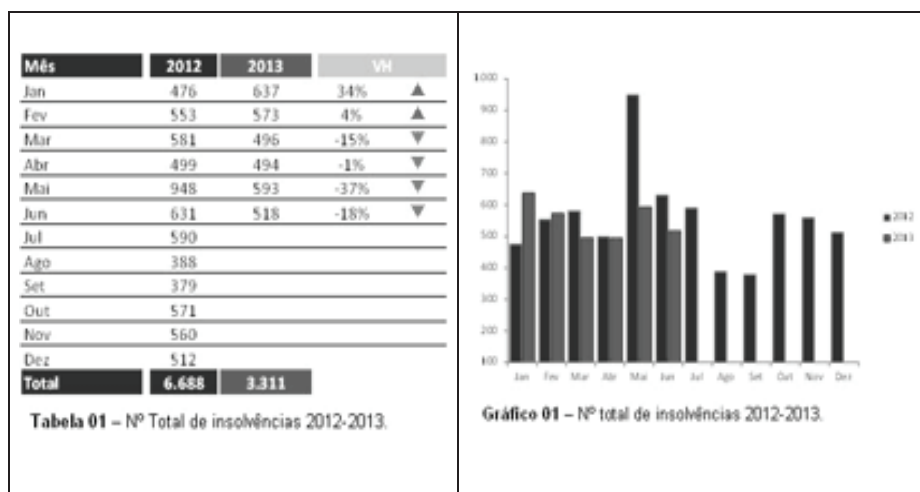
Quadro 1: Taxas de desemprego por região NUTS II (NUTS-2002)

	Unidade: %		
	2ºT-2012	1ºT-2013	2ºT-2013
Portugal	15,0	17,7	16,4
Norte	15,2	18,6	17,2
Centro	11,2	13,3	11,5
Lisboa	17,6	19,5	19,3
Alentejo	15,0	18,5	17,2
Algarve	17,4	20,5	16,9
R. A. Açores	15,6	17,0	16,1
R. A. Madeira	16,8	20,0	18,8

Fonte: INE, Estatísticas do Emprego - 2º trimestre de 2013.

Também o aumento do IVA, de 13%, para 23% no sector da restauração, foi responsável pelo encerramento de vários estabelecimentos de restauração e bebidas, que, já com um número reduzido de clientes, em decorrência da crise, não puderam reflectir nos preços o aumento do IVA, o que originou um esmagamento das suas margens de lucro – o número das insolvências disparou:

Evolução das insolvências em Portugal – 1º Semestre de 2013



Fonte: COSEC

Actualmente, a estrutura do IRC em Portugal é bastante complexa.

À taxa geral de IRC, de 25%, acresce uma derrama municipal que pode chegar a 1,5% e cuja base tributável não é totalmente coincidente com a do IRC.

Adicionalmente foi criada, em 2010, uma derrama estadual, que se situa entre 3% e 5%, consoante o montante do lucro tributável se situe entre € 1.500.000,00 e € 7.500.000,00, ou seja superior a € 7.500.000,00.

Assim, em 2013, os lucros das empresas são tributados à taxa nominal marginal média de 31,5%. Se a isto somarmos a tributação sobre os dividendos, concluímos o seguinte: por cada € 100,00 de lucro empresarial, um investidor ficará com € 49,00, depois da tributação

em IRC e da distribuição do remanescente sobre a forma de dividendos, também tributados.

Após críticas consecutivas às medidas impostas pelo Governo e pela Troika e à grave recessão económica a que as mesmas conduziram o país, o Governo apresentou um projecto de reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC), que não resolvendo, a médio prazo, a vertente social da crise portuguesa, em particular o elevado índice de desemprego, já que sobre os particulares, trabalhadores e pensionistas, a austeridade se mantém, poderá, no curto prazo, auxiliar as empresas e também o país, atraindo mais investimento e fazendo crescer a economia.

São essas medidas que me proponho analisar criticamente para demonstrar que o peso dos impostos e, em especial, do IRC, pode fazer a diferença entre o sucesso ou o insucesso de uma economia.

Em síntese, as propostas de reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, para vigorarem a partir de Janeiro de 2014, consistem no seguinte:

- 1) Redução programada da taxa nominal de tributação, com redução, em regra de dois pontos percentuais por ano, até que atinja um intervalo entre 17 e 19%, com abolição igualmente das derramas estadual e municipal;
- 2) Alargamento do prazo de reporte dos prejuízos fiscais para os 15 períodos de tributação subsequentes;
- 3) Alargamento do prazo de utilização do crédito de imposto por dupla tributação internacional para 5 períodos de tributação;
- 4) Alteração de 90% para 75% da participação social relevante para adesão ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), inclusão de entidades detidas por via indireta mediante entidades da EU e redução das causas de exclusão do regime;
- 5) Exclusão para dividendos de participações qualificadas, ou seja, superiores a 2%, detidas há 12 meses, ainda que em Estados terceiros, com limites motivados pela prevenção do abuso, com previsão simétrica para dividendos pagos ao estrangeiro;

- 6) Exclusão do lucro tributável das mais-valias e menos-valias, independentemente da percentagem de participação, de partes sociais detidas por um período não inferior a 12 meses;
- 7) Exclusão, por opção, dos rendimentos imputáveis a estabelecimentos estáveis situados no estrangeiro, com limites motivados pela prevenção do abuso;
- 8) Tributação em metade do seu montante de determinados rendimentos da propriedade intelectual (patentes, desenhos ou modelos industriais);
- 9) Amortização fiscal de 5% de activos intangíveis reconhecidos autonomamente, adquiridos a título oneroso, sem período de vida útil definido;
- 10) Alargamento do regime do reinvestimento para mais-valias decorrentes da transmissão de ativos intangíveis, podendo o reinvestimento ser igualmente efetuado em ativos da mesma natureza;
- 11) Clarificação do conceito de gastos dedutíveis, passando a ser determinante a relação com a actividade da empresa e mais prática a sua comprovação;
- 12) Definição dos elementos obrigatórios a constar da documentação de suporte dos gastos dedutíveis em IRC;
- 13) Regime simplificado de tributação opcional para empresas de pequena dimensão (com rendimentos não superiores a € 150.000), com abolição dos pagamentos especiais por conta e redução das tributações autónomas;
- 14) Redução do montante de encargos financeiros líquidos dedutíveis para € 1.000.000 (atualmente o montante máximo de dedução é de € 3.000.000). As empresas tributadas ao abrigo do RETGS podem optar por aplicar o limite da dedução ao grupo;
- 15) Alargamento do âmbito de aplicação do regime de neutralidade fiscal nas operações de reestruturação dos grupos, com menção expressa das operações que dele podem beneficiar;
- 16) Inclusão de regras expressas para a tributação das operações de reestruturação dos grupos a que não seja aplicável o regime de neutralidade fiscal;

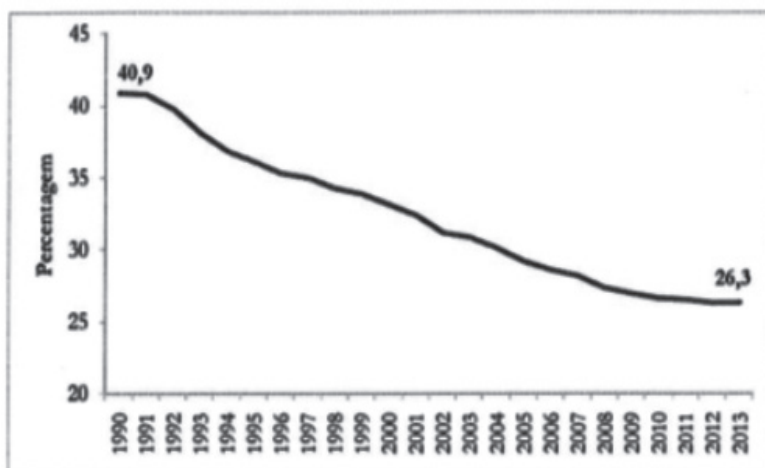
- 17) Revisão do regime aplicável às dissoluções e liquidações;
- 18) Aumento do pagamento especial por conta em função do aumento do seu limite mínimo e da eliminação da dedução dos pagamentos por conta, mas com alargamento do prazo de dedução para 15 períodos de tributação;
- 19) Revisão da definição de partes relacionadas para efeitos de preços de transferência (aumento da participação societária relevante para 20% e redução das causas de dependência fáctica relevantes), com aumento para € 5.000.000 do total de proveitos relevante para efeito de obrigação de documentação (€ 3.000.000, actualmente) e previsão de limites individuais e agregados para relevância das operações vinculadas a documentar e
- 20) Simplificação da certificação de elementos, como por exemplo a residência no estrangeiro, comprovada através dos formulários RFI's, e obrigações acessórias.

Escolhi algumas, que considero mais capazes para promover a captação de investimento, a diminuição do desemprego e o crescimento económico do país.

Redução programada da taxa nominal de tributação, com redução, em regra de dois pontos percentuais por ano, até que atinja um intervalo entre 17% e 19%, com abolição igualmente das derramas estadual e municipal

Esta é, sem dúvida, a medida de maior visibilidade, senão a mais relevante, atendendo à média de taxas nos países da OCDE e do G20:

Figura 1. Média das taxas gerais ajustadas de IRC em 41 países da OCDE e do G20*, 1990-2013.



* Foram considerados os seguintes países: África do Sul, Alemanha, Argentina, Austrália, Áustria, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Eslováquia, Eslovénia, Estónia, EUA, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Índia, Indonésia, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Polónia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rússia, Suécia, Suíça, Turquia. Em todos os anos foi calculada a média aritmética simples para o conjunto de dados disponíveis. Existe informação estatística para todos os países no período considerado, com exceção de Brasil, Eslováquia, Polónia e Turquia, países para os quais existem dados a partir de 1991; Eslovénia e Israel (1992); Estónia (1993) e África do Sul (1996).

Fonte: Eurostat; Bäcksa, K. e Devereux, M., *CBT Corporate Tax Ranking 2012*, Center for Business Taxation, University of Oxford, junho de 2012; www.worldwide-tax.com; Comissão para a Reforma do IRC – 2013.

Quadro 1. Número e dimensão média dos movimentos (subidas e descidas) das taxas gerais ajustadas de IRC em 41 países da OCDE e do G20*, 1990-2013.

Anos	Número		Percentagem		Dimensão média dos movimentos por período
	Descidas	Subidas	Descidas	Subidas	
1990-1994	52	19	73.2	26.8	-4.1
1995-1999	43	16	72.9	27.1	-3.0
2000-2004	52	9	85.2	14.8	-3.7
2005-2009	57	6	90.5	9.5	-3.2
2010-2013	25	12	67.6	32.4	-0.6
Total	229	62	78.7	21.3	-14.6

* Foram considerados os seguintes países: África do Sul, Alemanha, Argentina, Austrália, Áustria, Bélgica, Brasil, Canadá, Chile, China, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Eslováquia, Eslovénia, Estónia, EUA, Finlândia, França, Grécia,

Com efeito, findo o período de redução programada, a taxa de IRC estará abaixo da média europeia, o que poderá aumentar a competitividade do país, designadamente contra os seus concorrentes directos (a Polónia, a República Checa e a Eslováquia).

Alargamento dos prazos de reporte dos prejuízos fiscais para os 15 períodos de tributação subsequentes e de utilização do crédito de imposto por dupla tributação internacional para 5 períodos de tributação

Para além da extensão do período de reporte dos prejuízos, medida bastante aplaudida pelos agentes económicos, são reduzidas as limitações impostas ao direito de reporte dos prejuízos fiscais, em caso de alterações da titularidade do capital social ou dos direitos de voto, alargando o leque de situações em que se torna possível deduzir prejuízos fiscais.

A título de exemplo, deixam de limitar o direito ao reporte de prejuízos, a manutenção do objecto social ou da mesma actividade, durante o período de reporte, bem como as seguintes alterações da titularidade do capital/direitos de voto:

- a) A titularidade passe de directa para indirecta ou vice versa;
- b) A alteração decorra de operações de reestruturação dos grupos no âmbito do regime de neutralidade fiscal;
- c) Quando o adquirente já detinha, directa ou indirectamente, mais de 20% do capital social/direitos de voto por um período mínimo ininterrupto de um ano;
- d) Quando o adquirente seja trabalhador ou membro dos órgãos sociais da sociedade, quer à data do termo do período de tributação a que respeitam os prejuízos, quer à data dessa alteração.

Também o alargamento do prazo para utilizar o crédito de imposto por dupla tributação internacional, de um único exercício para os cinco exercícios subsequentes, permite adiar o pagamento de imposto enquanto haja crédito fiscal para reporte, ao invés do que sucedia até agora, já que na falta de colecta naquele exercício, se perdia o crédito de imposto por dupla tributação internacional.

Exclusão para dividendos de participações qualificadas, ou seja, superiores a 2%, detidas há 12 meses, ainda que em Estados

terceiros, com limites motivados pela prevenção do abuso, com previsão simétrica para dividendos pagos ao estrangeiro

A proposta estabelece a adopção de um sistema de *participation exemption* universal e de soluções legislativas com o objectivo de moderar a tributação de Portugal sobre determinados fluxos de rendimentos de fonte estrangeira.

O regime proposto, com vista à eliminação da dupla tributação económica, assenta num sistema de *participation exemption*, com as seguintes características:

- a) Universalidade (a limitação territorial só ocorrerá para salvarguardar situações abusivas);
- b) Aplicabilidade a dividendos e a mais-valias;
- c) Estabelecimento de uma percentagem mínima de participação/direitos de voto não inferior a 2%;
- d) Exigibilidade da manutenção da participação por um período mínimo de 12 meses;
- e) Imposição de mecanismos de controlo que combatam o desvio artificial de lucros e preservem a base tributável nacional.

Em coerência com a adopção deste regime e de forma a eliminar zonas de sobreposição de regimes, deverão vir a ser objecto de intervenção legislativa as seguintes matérias:

- a) O regime de retenção na fonte sobre lucros distribuídos por sociedades portuguesas a sociedades não residentes, numa lógica de simetria e
- b) A articulação com os regimes previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais para os dividendos dos PALOP e de Timor Leste e para a Zona Franca da Madeira.

Exclusão do lucro tributável das mais-valias e menos-valias, independentemente da percentagem de participação, de partes sociais detidas por um período não inferior a 12 meses

Em conexão com as anteriores propostas referentes ao regime de *participation exemption*, é avançada a criação de um regime de isenção para as mais-valias, semelhante ao que é aplicável aos dividendos, mas em que não é exigida a detenção de uma participação mínima no capital social.

É ainda proposta a eliminação do regime de reinvestimento dos valores de realização decorrentes da alienação de participações sociais, por força da sobreposição com o regime de *participation exemption* a constituir.

Com estas alterações, deixa de fazer sentido o regime especial das Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS), pelo que poderá vir a ser proposta a sua abolição.

Revisão do regime aplicável às dissoluções e liquidações

Foi proposta a revisão do regime aplicável às dissoluções, considerando que o resultado da liquidação e partilha, quando positivo, deve ser considerado como uma mais-valia, que beneficiará do regime de *participation exemption*.

Quando o resultado da liquidação for negativo, deverá ser considerado como uma menos-valia totalmente dedutível.

Propõem-se ainda a possibilidade de recuperação ao nível dos sócios, de eventuais reportes fiscais ainda não deduzidos pela sociedade dissolvida.

Regime simplificado de tributação opcional para empresas de pequena dimensão (com rendimentos não superiores a € 150.000), com abolição dos pagamentos especiais por conta e redução das tributações autónomas

Propõe-se a reintrodução de um regime simplificado de tributação em sede de IRC, que se caracteriza pela determinação da matéria colectável através da aplicação de coeficientes definidos para cada tipo de rendimentos/actividade (vendas, prestações de serviços, rendimentos de capitais, prediais e mais-valias), pela redução substancial dos gastos sujeitos a tributação autónoma e pela dispensa de efectuar os pagamentos especiais por conta.

Trata-se de uma medida de redução dos custos de cumprimento impostos às pequenas empresas, facilitando também a fiscalização por parte da Autoridade Tributária.

Em suma, são estas as medidas mais emblemáticas, que compõem a proposta de reforma do IRC e que entendo terem maior capacidade para relançar a economia do país e lhe conferir competitividade a nível fiscal.

Impactos da Lei Federal nº 12.651/2012 (Novo Código Florestal) nos Empreendimentos de Geração de Energia Hidrelétrica

Thiago Pastor Alves Pereira¹
Leonardo P. Lamego²

Nesse artigo analisamos as principais inovações/alterações trazidas pelo novo Código em relação aos empreendimentos de geração de energia hidrelétrica e sua regularização ambiental, especialmente em relação às alterações quanto à exigência de averbação/registo da reserva legal, metragem das faixas de área de preservação permanente – APPs, obrigação de desapropriação/aquisição/instituição de servidão de APPs, tratamento diferenciado para hidrelétricas, regras de transição e alguns temas polêmicos sobre a efetividade e aplicabilidade da nova legislação.

I. INTRODUÇÃO – CONTEXTO DE APROVAÇÃO DO NOVO CÓDIGO FLORESTAL

No dia 28 de maio de 2012, foi publicada a Lei Federal nº 12.651/2012, revogando integralmente a Lei Federal nº 4.771/1965 (Código Florestal) e passando a regulamentar as normas gerais sobre

¹ Pós-graduação em Direito Ambiental pelo Centro Universitário UNA. Graduação em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos.

² Especialista em direito ambiental, pós-graduado em Regime Jurídico dos Recursos Minerais pela Faculdade de Direito Milton Campos – FDMC, pós-graduado em Direito Civil e Direito Processual Civil pela FESMP, Ex-Conselheiro do Conselho Estadual de Política Ambiental do Estado de Minas Gerais – COPAM, Professor no curso de pós-graduação em Direito Ambiental do Centro Universitário UNA e Professor de Direito Ambiental no MBA em Direito Corporativo do IBMEC.

a proteção da vegetação, Áreas de Preservação Permanente – APP e as áreas de Reserva Legal – RL; a exploração florestal, o suprimento de matéria-prima florestal, o controle da origem dos produtos florestais e o controle e prevenção dos incêndios florestais, bem como os instrumentos econômicos e financeiros para o alcance de seus objetivos (art 1º).

Devido à relevância desta nova regulamentação e a existência de interesses potencialmente antagônicos na regulamentação do uso e da proteção de áreas e vegetação nativa, o processo legislativo do Projeto de Lei nº 1.876/1999 foi marcado por debates e manifestações da sociedade brasileira, incluindo o setor produtivo, ambientalistas, organizações não governamentais (ONGs), mídia, governos, órgãos e agências ambientais, ministério público, entre outros.

Grande parte da polêmica foi gerada devido à revisão de alguns institutos e conceitos; redução dos graus e/ou hipóteses de proteção ambiental; alteração das limitações administrativas ao uso da propriedade; criação ou extinção de áreas com proteção especial; redefinição do marco temporal dos usos consolidados; concessão de anistias; delegação de autonomia para os Estados para regulamentar determinadas matérias; além de outras restrições e obrigações anteriormente tratadas na revogada Lei Federal nº 4.771/1965 e suas diversas alterações ao longo de sua vigência.

Especificamente para o setor de geração de energia, a nova norma traz significativas alterações, tais como a dispensa de averbação/compensação de reserva legal correspondente às áreas alagadas e aquelas áreas necessárias à implantação dos empreendimentos de geração de energia hidrelétrica e transmissão, bem como mudanças nas dimensões das áreas de preservação permanente – APPs no entorno dos reservatórios. Essas e outras alterações feitas na regulamentação também refletiram pleitos antigos do setor de energia e ajustes na legislação em relação às peculiaridades destas atividades, respeito aos usos consolidados e atos jurídicos perfeitos, aplicação da lei no tempo e adequação das regras à realidade brasileira.

Nessa linha, a nova Lei teve como uma de suas premissas adequar a norma à realidade brasileira, equilibrando as demandas da economia e da sociedade com a preservação e recuperação ambiental. A este respeito, o próprio Parecer do Relator do PL nº 1876/1999, deputado federal

Aldo Rebelo, registra, em diversas passagens, que o PL visa à adequação da proteção ambiental à realidade brasileira, onde chega a ser citada a pertinente máxima do jurista Francês Georges Ripier: “*Quando o direito ignora a realidade, a realidade se vinga, ignorando o direito*”, o que se aplicaria perfeitamente ao Código Florestal revogado.

Entretanto, a aprovação da nova lei florestal não foi livre de duras críticas e oposições e, muito embora o Congresso Nacional tenha aprovado a referida Lei, ela foi sancionada juntamente com a Medida Provisória nº 571/2012, que alterava diversos de seus dispositivos. E a referida Medida Provisória, por sua vez, foi aprovada pelo Senado Federal com novas modificações do texto final, atualmente vigente.

Não bastasse a insegurança jurídica decorrente das sucessivas alterações das normas anteriores – e da própria norma atual – sem uma definição clara das regras de transição e de aplicação da lei no tempo, pouco tempo após a aprovação do atual Código Florestal³, diversas ações judiciais foram ajuizadas no sentido de questionar a constitucionalidade e a aplicabilidade da nova lei, em especial três ações diretas de inconstitucionalidade (ADI) promovidas pela Procuradoria Geral da República, conforme será analisado mais adiante.

Ademais, há que ser observado que as normas florestais estaduais até então vigentes se pautavam nas regras do antigo Código Florestal e, portanto, grande parte das legislações estaduais passou a apresentar contradições e conflitos com a norma federal e, por isso, alguns Estados já avaliam proceder às revisões destas normas.

Nesse conturbado contexto, analisaremos as principais alterações promovidas pela nova legislação em relação aos empreendimentos de geração de energia hidrelétrica.

2. PRINCIPAIS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI FEDERAL 12.651/2012

Embora não tenha havido alteração radical da estrutura do Código Florestal revogado, vez que mantidas as suas finalidades e os princi-

³ Embora a própria lei não se autodenomine Código Florestal – mesmo porque a regulamentação ultrapassa a questão estritamente florestal – essa denominação se popularizou sendo adotada neste artigo por questões práticas.

pais institutos (ex.: áreas de preservação permanente, reserva legal, diretrizes e licenciamento para exploração de florestas e formas de vegetação), foram várias as alterações de conceitos, graus de limitação administrativa da propriedade, restrições, vedações, usos consolidados e regras de transição e de aplicação da lei no tempo.

Em relação aos empreendimentos de geração e transmissão de energia, o Código Florestal trouxe uma série de inovações que alteraram significativamente as obrigações pertinentes à implantação e operação destes empreendimentos, bem como a forma de adimplemento da legislação ambiental.

Embora o presente artigo não tenha por escopo analisar detalhadamente todas as alterações promovidas pelo novo Código, avaliaremos as principais alterações promovidas pela lei e seus efeitos jurídicos para o setor de geração de energia hidrelétrica.

3. RESERVA LEGAL

O conceito geral de reserva legal, enquanto limitação administrativa do uso e gozo dos imóveis rurais, não sofreu alterações significativas, da mesma forma que os percentuais previstos no art. 16⁴ da revogada Lei Federal nº 4.771/1965, como regra geral, foram mantidos nos termos do *caput* do art. 12 do atual Código Florestal:

Art. 12. Todo imóvel rural deve manter área com cobertura de vegetação nativa, a título de Reserva Legal, sem prejuízo da aplica-

⁴ Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo: I – oitenta por cento, na propriedade rural situada em área de floresta localizada na Amazônia Legal; II – trinta e cinco por cento, na propriedade rural situada em área de cerrado localizada na Amazônia Legal, sendo no mínimo vinte por cento na propriedade e quinze por cento na forma de compensação em outra área, desde que esteja localizada na mesma microbacia, e seja averbada nos termos do §7º deste artigo; III – vinte por cento, na propriedade rural situada em área de floresta ou outras formas de vegetação nativa localizada nas demais regiões do País; e IV – vinte por cento, na propriedade rural em área de campos gerais localizada em qualquer região do País.

ção das normas sobre as Áreas de Preservação Permanente, observados os seguintes percentuais mínimos em relação à área do imóvel, excetuados os casos previstos no art. 68 desta Lei:

I – localizado na Amazônia Legal:

- a) 80% (oitenta por cento), no imóvel situado em área de florestas;
- b) 35% (trinta e cinco por cento), no imóvel situado em área de cerrado;
- c) 20% (vinte por cento), no imóvel situado em área de campos gerais;

II – localizado nas demais regiões do País: 20% (vinte por cento).

Contudo, o Código Florestal atual alterou a forma de cumprimento da obrigação de constituição da Reserva Legal, que anteriormente se dava através da aprovação pelo órgão ambiental e posterior averbação da área no registro do imóvel, passando a ocorrer mediante o Cadastro Ambiental Rural – CAR junto ao órgão ambiental competente⁵.

Entretanto, em relação a sua exigibilidade para os imóveis dos empreendimentos de transmissão e geração de energia hidrelétrica a aplicação da norma sofreu algumas alterações importantes, a seguir expostas.

3.1 Não Incidência da Obrigação de Constituir Reserva Legal para os Imóveis Destinados à Geração de Energia Hidrelétrica e à Transmissão de Energia

Em relação à constituição e preservação da reserva legal, a principal discussão para o setor de geração de energia era o próprio descabimento desta limitação administrativa em relação às áreas alagadas para constituição do reservatório e das áreas necessárias para implantação do sistema de geração de energia.

Apesar de o setor produtivo sempre ter defendido a inexigibilidade do cômputo das áreas alagadas para cálculo da reserva legal a ser averbada ou compensada, em razão da natureza do empreendimento (utilidade pública), a alteração do regime jurídico aplicável

⁵ Regulamentado pelo Decreto Federal nº 7.830, de 17 de outubro de 2012, mas ainda pendente de regulamentação e implementação em diversos Estados.

aos corpos hídricos e a descaracterização da área como sendo rural (não destinado à exploração agropecuária), os órgãos ambientais e o Ministério Público, via de regra, demandavam pela averbação ou compensação da reserva legal considerando o total da área do empreendimento hidrelétrico, inclusive, contabilizando a área alagada do reservatório, justificando essa exigência, essencialmente, na aplicação da regra geral e na inexistência de dispensa expressa da obrigação na legislação federal.

Ocorre que o novo Código Florestal agora prevê expressamente algumas hipóteses de exclusão da obrigação de constituir ou compensar a reserva legal, dentre elas as áreas adquiridas ou desapropriadas para instalação dos empreendimentos de transmissão e geração de energia hidrelétrica, nos termos do §7º do art. 12, que assim determina:

Art. 12.

[...]

§7º Não será exigido Reserva Legal relativa às áreas adquiridas ou desapropriadas por detentor de concessão, permissão ou autorização para exploração de potencial de energia hidráulica, nas quais funcionem empreendimentos de geração de energia elétrica, subestações ou sejam instaladas linhas de transmissão e de distribuição de energia elétrica.

Desse modo, todas as áreas adquiridas ou desapropriadas para implantação destes empreendimentos passaram a estar dispensadas da averbação da reserva legal.

Entretanto, algumas ressalvas devem ser observadas, pois as áreas que estão dispensadas da reserva legal são aquelas vinculadas e necessárias à geração de energia hidráulica ou transmissão de energia elétrica. Assim, eventuais áreas rurais excedentes dos imóveis adquiridos ou desapropriados que não estejam vinculadas à implantação e operação do empreendimento permanecem passíveis da obrigação de reserva legal e deverão ser computadas para este fim.

Vale lembrar que é relativamente comum que, em algumas aquisições amigáveis de imóveis rurais para implantação dos empreendimentos de geração de energia, seja adquirida toda a propriedade rural ao invés de somente a área estritamente necessária para

implantação do empreendimento. Também é possível que em um processo, onde a desapropriação de parte do imóvel acabe por inviabilizar o uso/fruição do restante da propriedade rural, o esvazie o conteúdo econômico⁶, haja a obrigatoriedade de desapropriar a integralidade do bem imóvel (desapropriação indireta). Nesses casos haverá uma área rural excedente não vinculada à atividade/empreendimento. Tais áreas excedentes não se enquadrariam na exceção prevista no Código e, portanto, permanecem passíveis da obrigação de constituir a reserva legal.

Outro aspecto importante refere-se à aplicação da lei no tempo. Embora haja literalidade da norma em relação à dispensa de averbação ou compensação da reserva legal para as áreas adquiridas ou desapropriadas para implantação de empreendimentos de transmissão e geração de energia hidrelétrica, por outro lado, a lei é omissa em relação ao cumprimento desta obrigação para os empreendimentos já implantados. A questão que surge, portanto, é a seguinte: Haveria dispensa de constituição da reserva legal para todos os empreendimentos de geração de energia hidrelétrica ou somente para os empreendimentos implantados posteriormente à nova lei florestal?

Primeiramente, é importante verificar que a dispensa da obrigação é geral e irrestrita, vez que o Código não faz nenhuma ressalva de que somente os novos empreendimentos estariam desobrigados da constituição ou compensação da reserva legal.

Com efeito, independentemente da data de implantação do reservatório de geração de energia elétrica, a obrigação de averbar a reserva legal para as áreas vinculadas ao empreendimento perdeu seu amparo legal e, portanto, não é mais exigível para os empreendimentos que se enquadrem na hipótese do art. 12, §7º da citada lei.

Todavia, em relação aos casos em que a reserva legal já tenha sido averbada no registro do imóvel, conforme a legislação vigente à época, poderia se sustentar por meio de entendimento mais con-

⁶ “A desapropriação indireta exige, para a sua configuração, o desapossamento da propriedade, de forma direta pela perda da posse ou de forma indireta pelo esvaziamento econômico da propriedade.” (REsp 901.319/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, *DJe* 3.8.2009.)

servador que a proteção ambiental conferida à área registrada para esta finalidade permaneceria nos termos em que foi averbada (*tempus regit actum*), não obstante a posterior desoneração dos imóveis de situação dos empreendimentos hidrelétricos. Isso porque, tendo sido a averbação da reserva legal realizada conforme a legislação vigente à época, não penderia sobre este ato qualquer vício ou nulidade. Ademais, tanto a legislação revogada quanto a atual (art. 16, §8º da Lei Federal 4.771/1965 e art. 18 da Lei Federal 12.651/2012) estabelecem a vedação da alteração da destinação da reserva legal, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento, aderindo aquela limitação administrativa ao imóvel (obrigação *propter rem*), inclusive em casos de alienação⁷.

Nessa visão⁸, não se vislumbraria a existência de nulidade da averbação da reserva legal, realizada na vigência da lei anterior, que pudesse ensejar um pedido de anulação do ato cartorial e a consequente liberação da limitação administrativa (reserva legal) estabelecida sobre aquele determinado imóvel, a qual aderiu àquele bem em caráter perpétuo e definitivo.⁹

Ocorre que, seguindo esse mesmo entendimento, a legislação acabaria por criar uma situação iníqua, em que aquele que averbou a reserva legal teria de arcar com este ônus mantendo a restrição de uso sobre a área não mais sujeita a tal limitação e, de outro lado, aquele que não cumpriu a legislação à época seria beneficiado com a exoneração da obrigação de constituir e manter a reserva legal. Assim,

⁷ Nesse sentido, a Nota Orientativa nº 7/2012 da Diretoria Técnico Normativa da Secretaria de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável do Estado de Minas Gerais – SEMAD.

⁸ Sem prejuízo de situações específicas que podem gerar a nulidade ou a inexigibilidade da reserva legal.

⁹ Não obstante o caráter perpétuo da reserva legal instituída, a legislação prevê algumas hipóteses de relocação e extinção da reserva legal, por exemplo, o art. 19 do atual Código Florestal, que assim determina: “A inserção do imóvel rural em perímetro urbano definido mediante lei municipal não desobriga o proprietário ou posseiro da manutenção da área de Reserva Legal, que só será extinta concomitantemente ao registro do parcelamento do solo para fins urbanos aprovado segundo a legislação específica e consoante as diretrizes do plano diretor de que trata o §1º do art. 182 da Constituição Federal.” Existem outras hipóteses legais de extinção, relocação.

pode-se adotar outra interpretação no sentido de que a norma trouxe de fato uma regra geral de inexigibilidade da obrigação, independentemente do status de regularização da reserva legal. O novo Código Florestal, inclusive, relativiza o caráter de perpetuidade da reserva legal, ao admitir a hipótese de sua “extinção” (para imóveis rurais inseridos em área urbana e com parcelamento do solo aprovado).

O Código ainda prevê a dispensa da reserva legal para as linhas de transmissão e distribuição de energia; todavia, a justificativa para a exclusão desta obrigação é um pouco diferente do caso dos empreendimentos de geração de energia hidrelétrica. As linhas de transmissão, assim como as ferrovias e rodovias (igualmente dispensadas da reserva legal), são empreendimentos lineares de utilidade pública, que podem atravessar centenas ou milhares de imóveis rurais e urbanos, áreas públicas e privadas, ocupando pequenos percentuais de cada imóvel, sendo impraticável e desarrazoado exigir que, em relação a cada trecho de imóvel rural¹⁰ onde se instale aquele empreendimento linear, se constitua ou compense o respectivo percentual de reserva legal; tampouco se poderia exigir que o empreendedor comprovasse que todos os imóveis rurais por onde passará aquele empreendimento têm a sua reserva legal constituída ou compensada como requisitos para a sua regularização ambiental ou licenciamento. Sobretudo, a lei não pode olvidar as profundas deficiências do país no que tange à regularização fundiária e as consequências práticas deste fato. A exigência não seria minimamente razoável, não se coaduna com a finalidade da legislação e, ainda, inviabilizaria a efetiva implantação e operação destes empreendimentos de utilidade pública fundamentais para o funcionamento e desenvolvimento nação. Tudo isso, sem nenhum prejuízo destes imóveis rurais por onde passam os empreendimentos lineares terem as suas respectivas reservas legais constituídas, cadastradas e preservadas, pois a lei mantém essa exigência.

É tão patente o descabimento da constituição ou compensação de reserva legal para as linhas de transmissão e distribuição, que diversos órgãos ambientais já tinham a prática consolidada de não exigir

¹⁰ Diversas são as situações quanto à titularidade das áreas de implantação das linhas de transmissão, áreas desapropriadas, próprias/adquiridas, em faixa de domínio, servidão, etc.

a comprovação da averbação da reserva legal de todos os imóveis em que passavam estes empreendimentos lineares para fins de licenciamento ambiental, não obstante o Código Florestal revogado não ter feito nenhuma ressalva a este respeito. Assim, esta alteração constituiu não somente um avanço na regulamentação, mas verdadeira consolidação de uma prática e do entendimento mais adequado do sistema jurídico.

3.2 Compensação das Áreas Excedentes de Reserva Legal

A área de reserva legal deve ser constituída e preservada nos imóveis rurais observando os percentuais mínimos previstos no Código Florestal. Contudo, essa proteção ambiental também pode ser instituída em área acima do mínimo legal, por liberalidade do proprietário.

Nesses casos, a legislação prevê a possibilidade de compensação da área excedente ao mínimo de reserva legal para regularização de outras áreas também sujeitas à constituição da reserva legal, através da Cota de Reserva Ambiental – CRA, instituída nos termos do art. 44 e 48 da Lei Federal nº 12.651/2012, que assim dispõem:

Art. 44. É instituída a Cota de Reserva Ambiental – CRA, título nominativo representativo de área com vegetação nativa, existente ou em processo de recuperação:

I – sob regime de servidão ambiental, instituída na forma do art. 9º-A da Lei no 6.938, de 31 de agosto de 1981;

II – correspondente à área de Reserva Legal instituída voluntariamente sobre a vegetação que exceder os percentuais exigidos no art. 12 desta Lei;

III – protegida na forma de Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, nos termos do art. 21 da Lei no 9.985, de 18 de julho de 2000;

IV – existente em propriedade rural localizada no interior de Unidade de Conservação de domínio público que ainda não tenha sido desapropriada.

Art. 48. A CRA pode ser transferida, onerosa ou gratuitamente, a pessoa física ou a pessoa jurídica de direito público ou privado, mediante termo assinado pelo titular da CRA e pelo adquirente.

§ 1º A transferência da CRA só produz efeito uma vez registrado o termo previsto no caput no sistema único de controle.

§ 2º A CRA só pode ser utilizada para compensar Reserva Legal de imóvel rural situado no mesmo bioma da área à qual o título está vinculado.

§ 3º A CRA só pode ser utilizada para fins de compensação de Reserva Legal se respeitados os requisitos estabelecidos no §6º do art. 66.

§ 4º A utilização de CRA para compensação da Reserva Legal será averbada na matrícula do imóvel no qual se situa a área vinculada ao título e na do imóvel beneficiário da compensação.

A legislação é clara ao prever a possibilidade de regularização da reserva legal através da transferência de CRA. Assim, havendo excedentes de área de Reserva Legal, bem como nas demais hipóteses de constituição da CRA prevista na lei, as empresas poderão utilizar as respectivas cotas para regularização a reserva legal de outros imóveis próprios situados no mesmo bioma ou transferir a terceiros para este fim, bem como adquirir CRA de terceiros visando regularizar as reservas legais de suas propriedades.

No caso específico dos empreendimentos de geração de energia hidrelétrica e transmissão de energia, considerando que a legislação dispensa a constituição ou compensação de reserva legal, não haveria necessidade de obtenção de CRA para regularização destes empreendimentos, salvo em relação às áreas/imóveis que não estão vinculadas a esta atividade de geração e transmissão de energia. Por outro lado, caso haja imóveis com excedentes de reserva legal, poderá ser obtida a CRA para comercialização ou compensação em outros imóveis próprios passíveis de reserva legal.

Retomando a questão dos imóveis de empreendimentos hidrelétricos implantados anteriormente ao novo Código Florestal que já possuem Reserva Legal averbada, pode se afirmar que toda reserva legal calculada sobre a área vinculada ao empreendimento passa a ser considerada excedente da obrigação legal, visto que a lei nada exige a este título.

Diante disso, seria possível obter a CRA sobre a totalidade da área da reserva legal a fim de utilizá-la para fins de compensação da obrigação por outro imóvel passível de reserva legal?

Embora fosse bastante lógico e razoável que a lei autorizasse essa operação – mormente porque existe uma área com a proteção ambiental instituída por particular que não decorre de obrigação legal – a literalidade da redação do inciso II do art. 44 limita a obtenção de CRA para a “área de Reserva Legal instituída voluntariamente sobre a vegetação que exceder os percentuais exigidos no art. 12 desta Lei”. Assim, não obstante ter havido constituição de reserva legal acima do exigido pela legislação atualmente vigente, essa averbação não pode ser considerada voluntária¹¹ e, com isso, o pleito pela CRA encontraria óbice no próprio art. 44 do Código Florestal.

O emprego do termo “voluntariamente” no citado dispositivo legal limita a obtenção de CRA para uma série de situações em que poderão ser apuradas áreas acima do percentual mínimo exigível a título de reserva legal em razão das alterações trazidas pela nova legislação, tal como citado no item seguinte.

Vale lembrar que as hipóteses previstas nos incisos I, II e III do art. 44 do Código Florestal que conferem o direito à CRA são de iniciativa voluntária, ou seja, a instituição de Reserva Particular do Patrimônio Natural – RPPN, averbação de reserva legal acima do mínimo legal e a instituição de servidão ambiental¹². Assim, ao que tudo indica, o emprego do termo “voluntariamente” pelo legislador foi proposital, de forma que somente se conferirá este crédito da CRA nas hipóteses em que a criação da proteção ambiental seja, efetivamente, de livre iniciativa do proprietário rural.¹³

¹¹ Considerando que foi exigida como requisito para licenciamento ambiental do empreendimento ou regularização do imóvel.

¹² A servidão ambiental não se aplica às Áreas de Preservação Permanente e à Reserva Legal mínima exigida. (art. 9º, §2º da Lei Federal nº 6.938/81)

¹³ A única situação que pode gerar a CRA que não decorre de ação voluntária do proprietário rural está prevista no inciso IV do mesmo dispositivo legal que estabelece a possibilidade de CRA em razão de área com vegetação nativa existente em propriedade rural localizada no interior de Unidade de Conservação de domínio público que ainda não tenha sido desapropriada. Embora o fato gerador não seja uma liberalidade do proprietário, este dispositivo faculta ao proprietário rural obter a CRA ao invés da indenização da área inserida nos limites de unidade de conservação da natureza.

3.3 Exclusão do Cômputo das APP para Averbação da Reserva Legal

O conceito de “Reserva Legal” trazido pelo Código Florestal revogado previa o seguinte:

Reserva Legal: área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, excetuada a de preservação permanente, necessária ao uso sustentável dos recursos naturais, à conservação e reabilitação dos processos ecológicos, à conservação da biodiversidade e ao abrigo e proteção de fauna e flora nativas.

Considerando essa ressalva no conceito da Reserva Legal c/c com o disposto no art. 16, §6º, da mesma norma¹⁴, a área total da Reserva Legal deveria ser calculada sem prejuízo da proteção APPs. Dessa forma, a área da reserva legal não se sobreporia às APPs, exceto em situações específicas previstas no citado art. 16 do revogado Código Florestal.

Entretanto, o novo conceito de “Reserva Legal” não fez esta ressalva:

Reserva Legal: área localizada no interior de uma propriedade ou posse rural, delimitada nos termos do art. 12, com a função de assegurar o uso econômico de modo sustentável dos recursos naturais do imóvel rural, auxiliar a conservação e a reabilitação dos

¹⁴ Art. 16. As florestas e outras formas de vegetação nativa, ressalvadas as situadas em área de preservação permanente, assim como aquelas não sujeitas ao regime de utilização limitada ou objeto de legislação específica, são suscetíveis de supressão, desde que sejam mantidas, a título de reserva legal, no mínimo:

§ 6º Será admitido, pelo órgão ambiental competente, o cômputo das áreas relativas à vegetação nativa existente em área de preservação permanente no cálculo do percentual de reserva legal, desde que não implique em conversão de novas áreas para o uso alternativo do solo, e quando a soma da vegetação nativa em área de preservação permanente e reserva legal exceder a: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

I – oitenta por cento da propriedade rural localizada na Amazônia Legal; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

II – cinquenta por cento da propriedade rural localizada nas demais regiões do País; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001)

III – vinte e cinco por cento da pequena propriedade definida pelas alíneas “b” e “c” do inciso I do § 2º do art. 1º.

processos ecológicos e promover a conservação da biodiversidade, bem como o abrigo e a proteção de fauna silvestre e da flora nativa;

E, muito pelo contrário, a nova norma consignou expressamente que as APPs poderão ser computadas no cálculo do percentual da Reserva Legal, nos termos do art. 15 que assim dispõe:

Art. 15. Será admitido o cômputo das Áreas de Preservação Permanente no cálculo do percentual da Reserva Legal do imóvel, desde que:

I – o benefício previsto neste artigo não implique a conversão de novas áreas para o uso alternativo do solo;

II – a área a ser computada esteja conservada ou em processo de recuperação, conforme comprovação do proprietário ao órgão estadual integrante do Sisnama; e

III – o proprietário ou possuidor tenha requerido inclusão do imóvel no Cadastro Ambiental Rural – CAR, nos termos desta Lei.

Embora a reserva legal não seja mais aplicável aos imóveis vinculados à atividade de geração de energia hidrelétrica, a alteração do cálculo em razão da exclusão das APPs também refletirá na área total da reserva legal dos imóveis passíveis desta obrigação, mormente, considerando a faixa de APP no entorno dos reservatórios o que poderá alterar significativamente as áreas de reserva legal nas propriedades confrontantes.

4. ÁREAS DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE – APP

O revogado Código Florestal, apesar de ter estabelecido em seu art. 2º que são consideradas APP as áreas “*ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d’água naturais ou artificiais*”, não cuidou de estabelecer a metragem destas APPs.

Diante desta lacuna legal, o Conselho Nacional de Meio Ambiente – CONAMA editou as Resoluções nº 302/2002 e 303/2002¹⁵ estabele-

¹⁵ Não entraremos no mérito da legalidade e constitucionalidade dessas normas e tampouco nas limitações das competências normativas do CONAMA, visto que não é o escopo desse artigo.

cendo a metragem da faixa de APP ao redor de lagos e lagoas naturais e dos reservatórios artificiais, em relação a estes últimos o CONAMA definiu as seguintes medidas: a) trinta metros para os reservatórios artificiais situados em áreas urbanas consolidadas e cem metros para áreas rurais; b) quinze metros, no mínimo, para os reservatórios artificiais de geração de energia elétrica com até dez hectares, sem prejuízo da compensação ambiental. c) quinze metros, no mínimo, para reservatórios artificiais não utilizados em abastecimento público ou geração de energia elétrica, com até vinte hectares de superfície e localizados em área rural.

A norma do CONAMA não estabeleceu nenhuma regra de transição, tampouco considerou as especificidades do setor hidrelétrico, estabelecendo, na prática, as mesmas medidas de APP para reservatórios artificiais para geração de energia e para os lagos e lagoas naturais.

Ademais, o §6º do art. 4º do revogado Código Florestal, incluído pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001 determinava que *“na implantação de reservatório artificial é obrigatória a desapropriação ou aquisição, pelo empreendedor, das áreas de preservação permanente criadas no seu entorno, cujos parâmetros e regime de uso serão definidos por resolução do CONAMA.”*

Com isso, os empreendimentos de geração de energia hidrelétrica passaram a ter de desapropriar as APPs com metragem de até 100m no entorno dos seus reservatórios para implantação do empreendimento e obtenção do licenciamento ambiental.

O texto do revogado Código Florestal era claro ao determinar que “na implantação” de reservatório artificial é obrigatória a desapropriação ou aquisição das APPs. Entretanto, apesar dos preceitos jurídicos pertinentes de aplicação da lei no tempo, o respeito ao direito adquirido e o ato jurídico perfeito e acabado (e não estamos falando aqui de norma ambiental, mas essencialmente de dever de indenizar particulares por restrição do uso da propriedade privada – direito privado e disponível) e não obstante a própria norma indicar que a obrigação de aquisição ou desapropriação era cabível somente na “implantação” do reservatório, passou a ser prática recorrente dos Órgãos Ambientais e do Ministério Público a orientação e pretensão demandar pela aquisição ou desapropriação das APPs criadas no entorno dos reservatórios implantados antes do ano de 2001 (data da Medida Provisória

nº 2.166-67), época em que o ordenamento jurídico não estabelecia a APP de 30 a 100 metros e muito menos determinava a obrigação de indenizar as APPs criadas no entorno destes reservatórios.¹⁶

Assim, mesmo para a revalidação das licenças de operação dos empreendimentos hidrelétricos implantados antes da Medida Provisória nº 2.166-67, passou-se a exigir esta obrigação, como dito, ao arrepio dos mais fundamentais princípios de direito e da própria literalidade da norma.

Contudo, desfazendo este imbróglio, a nova lei houve por bem: a) incorporar em seu texto as metragens mínimas e máximas das APPs para reservatórios artificiais; b) definir a competência dos órgãos ambientais licenciadores para estabelecer, no âmbito do processo de licenciamento ambiental, a metragem de APP do entorno do reservatório adequada ao caso concreto e c) estabelecer a regra de transição para os reservatórios criados anteriormente à Medida Provisória no 2.166-67, de 24 de agosto de 2001.

A este respeito, cite-se o expressamente disposto nos artigos 4º, 5º e 62 da citada Lei:

Art. 4º Considera-se Área de Preservação Permanente, em zonas rurais ou urbanas, para os efeitos desta Lei:

[...]

III – as áreas no entorno dos reservatórios d’água artificiais, decorrentes de barramento ou represamento de cursos d’água naturais, na faixa definida na licença ambiental do empreendimento;

¹⁶ A Resolução CONAMA nº 04, de 18 de setembro de 1985, publicada no *D.O.U.* de 20/1/86, estabelecia como sendo considerada “reserva ecológica” as florestas e demais formas de vegetação natural situadas ao redor das lagoas, lagos ou reservatórios d’água naturais ou artificiais, desde o seu nível mais alto medido horizontalmente, em faixa marginal cuja largura mínima será: de 30 (trinta) metros para os que estejam situados em áreas urbanas; de 100 (cem) metros para os que estejam em áreas rurais, exceto os corpos d’água com até 20 (vinte) hectares de superfície, cuja faixa marginal será de 50 (cinquenta) metros. Contudo, esse tratamento jurídico não era de APP e a legislação vigente à época não determinava a necessidade de desapropriação destas áreas de reserva ecológica. Antes de 20/1/86 inexistia qualquer previsão de metragem de área com proteção ambiental no entorno de reservatórios artificiais.

Art. 5º Na implantação de reservatório d'água artificial destinado a geração de energia ou abastecimento público, é obrigatória a aquisição, desapropriação ou instituição de servidão administrativa pelo empreendedor das Áreas de Preservação Permanente criadas em seu entorno, conforme estabelecido no licenciamento ambiental, observando-se a faixa mínima de 30 (trinta) metros e máxima de 100 (cem) metros em área rural, e a faixa mínima de 15 (quinze) metros e máxima de 30 (trinta) metros em área urbana.

Art. 62. Para os reservatórios artificiais de água destinados a geração de energia ou abastecimento público que foram registrados ou tiveram seus contratos de concessão ou autorização assinados anteriormente à Medida Provisória no 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, a faixa da Área de Preservação Permanente será a distância entre o nível máximo operativo normal e a cota máxima *maximorum*.

Diante disso, as principais alterações para o setor hidrelétrico referem-se à possibilidade do órgão ambiental delimitar (observados o patamar mínimo e máximo), no âmbito do processo de licenciamento ambiental, a metragem das APPs do entorno dos reservatórios artificiais a serem implantados, considerando as especificidades de cada caso concreto.

Em relação aos empreendimentos hidrelétricos anteriores a 24 de agosto de 2001, há previsão expressa no sentido que a metragem da APP equivale à distância entre o nível máximo operativo normal e a cota máxima *maximorum*. A consequência lógica desta nova delimitação das APPs é que a obrigação de desapropriar prevista no Código também se limita às áreas existentes entre o nível máximo operativo normal e a cota máxima *maximorum*.

Ainda sobre a regra de transição prevista no art. 62, vale registrar que houve, por parte do legislador, certa inadequação técnica na descrição da hipótese jurídica “*reservatórios artificiais de água registrados ou tiveram seus contratos de concessão ou autorização assinados anteriormente à Medida Provisória no 2.166-67, de 24 de agosto de 2001*”¹⁷. Isso porque, o regime de concessão e autoriza-

¹⁷ A Medida Provisória no 2.166-67, que se tornou definitiva sem apreciação do Congresso Nacional, fez uma significativa reforma no Código Florestal de 1965

ção mediante assinatura de contrato administrativo junto à ANEEL somente foi efetivamente implantado para o setor na década de 90 e o termo “registrado” não representa uma condição especificada na legislação regulatória de energia. Contudo, tal imprecisão técnica não afasta o evidente propósito da norma no sentido que os reservatórios de geração de energia regulamente implantados antes de 24.08.2001 não se sujeitam à regra geral da metragem de APPs, devido à aplicação da lei no tempo.

Ainda sobre este tema é importante ressaltar que, em alguns estados, a legislação local havia incorporado a metragem de APP prevista na legislação federal anteriormente vigente e, agora, com a determinação específica da metragem para reservatórios anteriores a 24.08.2001, a legislação estadual teria ficado conflitante com a federal.

Nessa situação, é comum ouvir a equivocada – *data venia* – premissa: “*quando houver divergência na legislação ambiental, aplica-se a lei mais restritiva*”. Na verdade, inexistente este princípio ou lógica da hermenêutica jurídica para a aplicação da legislação ambiental. Esse raciocínio será válido quando uma norma geral (lei federal – art. 24 da CR/88) estabelecer um valor mínimo ou máximo a ser observado ou delegar competência para outros poderes estabelecer de modo diverso conforme especificidades locais. Nesses casos, sim, a regra mais restritiva (em prol do meio ambiente) seria aplicável. Mas esta aplicação mais restritiva deve estar em consonância com a regra geral, não podendo ser a ela contrária sob pena de perder a eficácia.

Isso porque as competências legislativas e as regras para aplicação da legislação ambiental e estadual em matéria ambiental estão expressamente dispostas na Constituição da República de 1988, que, em seu artigo 24 assim determina:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

[...]

– Lei Federal nº 4.771/65, instituindo as regras das APPs e da desapropriação destas APPs no entorno dos reservatórios de geração de energia.

VI – florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição;

VII – proteção ao patrimônio histórico, cultural, artístico, turístico e paisagístico;

VIII – responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico;

§ 1º – No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§ 2º – A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.

§ 3º – Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

§ 4º – A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Portanto, a regra constitucional é clara: *“A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.”*

Com efeito, a determinação em lei federal acerca da dimensão das APPs no entorno de reservatórios antigos, portanto, constitui norma que suspende disposições contrárias existentes na legislação estadual. A regra federal não dá margem à regulamentação no âmbito estadual ou alteração dos limites da APP para reservatórios antigos, pois o art. 62 da Lei Federal nº 12.651/2012 é taxativo ao estabelecer a exata medida da APP para os reservatórios implantados antes de 24.08.2001 e não um valor mínimo ou máximo a ser observado.

Soma-se a este raciocínio o fato de que o Código Florestal anterior, assim como a maioria das normas estaduais, previam genericamente a metragem de APPs para reservatórios, enquanto a nova regra é mais específica ao trazer a metragem da APP para os reservatórios de geração de energia implantados antes de 24.08.2001. A maior especificidade da regra posterior também demanda pela sua aplicabilidade sobre as normas estaduais anteriores e mais genéricas.

Outro aspecto relevante em relação às APPs é a metodologia para identificação do início da faixa de APP e, conseqüentemente, na caracterização do limite da APP. Isso porque, o art. 2º da Lei Federal nº 4.771/1965 previa que as APPs tinham início no “*nível mais alto em faixa marginal do curso d’água*”, enquanto o art. 4º da Lei Federal nº 12.651/2012 prevê como sendo o marco inicial das faixas de APPs “*a borda da calha do leito regular*”. A diferença de critério é bastante nítida e significativa, pois anteriormente considerava-se o nível mais alto do curso d’água enquanto a legislação atual considera o leito regular. A depender do relevo e da variação do nível do curso d’água, as faixas de APP poderão ser reduzidas significativamente, ainda que a metragem prevista na lei anterior tenha sido mantida no Código atual.

5. RAZÕES DE VETO AO ART. 43 DO CÓDIGO FLORESTAL

Outro aspecto que merece destaque é o veto ao art. 43 da Lei Federal nº 12.651/2012, pois o citado dispositivo pretendia estabelecer a seguinte obrigação:

Art. 43. As empresas concessionárias de serviços de abastecimento de água e de geração de energia hidrelétrica, públicas e privadas, deverão investir na recuperação e na manutenção de vegetação nativa em Áreas de Preservação Permanente existentes na bacia hidrográfica em que ocorrer a exploração.

§1º Aplica-se o disposto no caput, no caso de concessionárias de geração de energia hidrelétrica, apenas às novas concessões outorgadas a partir da data da publicação desta Lei, ou àquelas prorrogadas, devendo constar no edital de licitação, quando houver, a exigência dessa obrigação.

§2º A empresa deverá disponibilizar em seu sítio na internet, ou mediante publicação em jornal de grande circulação, prestação de contas anual dos gastos efetivados com a recuperação e a manutenção de Áreas de Preservação Permanente, sendo facultado ao Ministério Público, em qualquer hipótese, fiscalizar a adequada destinação desses recursos.

§3º A empresa concessionária de serviço de abastecimento de água disporá de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da publicação desta Lei, para realizar as adaptações necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Este dispositivo foi vetado pela Presidência da República sob os seguintes fundamentos:

O dispositivo impõe aos concessionários de serviços de abastecimento de água e de geração de energia elétrica o dever de recuperar, manter e preservar as áreas de preservação permanente de toda a bacia hidrográfica em que se localiza o empreendimento e não apenas da área no qual este está instalado. Trata-se de obrigação desproporcional e desarrazoada, particularmente em virtude das dimensões das bacias hidrográficas brasileiras, que muitas vezes perpassam várias unidades da federação. A manutenção do dispositivo contraria o interesse público, uma vez que ocasionaria um enorme custo adicional às atividades de abastecimento de água e geração de energia elétrica no País, impactando diretamente os valores das tarifas cobradas por esses serviços.

O veto foi mantido no Congresso Nacional. Todavia, o fato de o dispositivo não ter sequer chegado a entrar em vigor, bem como as acertadas razões de veto apresentadas, corroboram que as obrigações imputáveis aos empreendedores, notadamente as medidas mitigadoras e compensatórias exigíveis para a implantação dos empreendimentos hidrelétricos devem necessariamente observar os limites da razoabilidade e da proporcionalidade em relação aos impactos efetivamente gerados por esta atividade.

A preservação e a recuperação das APPs no país são de responsabilidade, primordialmente dos proprietários dos imóveis e/ou daqueles que por algum outro fato se tornaram obrigados à sua recuperação (ex.: causador de dano ou impacto na APP). Com efeito, o dispositivo vetado pretendia uma verdadeira transferência desse ônus para o setor produtivo.

Assim, embora não haja nenhuma inovação legislativa, as razões deste veto merecem destaque assim como as normas ambientais mais recentes que regulamentam e limitam a imposição de obrigações para os empreendedores pelos órgãos ambientais através das condicionantes e medidas mitigadoras estabelecidas no licenciamento ambiental. O norte de tal limitação é a proporcionalidade entre a medida/obrigação e o impacto causado, bem como a existência de justificativa técnica para adoção daquela medida.

Nesse sentido, destaca-se a Portaria Interministerial nº 419/2011, dos Ministros de estado do Meio Ambiente, da Justiça, da Cultura e da

Saúde, que em seu 6º, §8º, determina claramente que as condicionantes e medidas para cumprimento pelo empreendedor, deverão guardar relação direta com os impactos identificados nos estudos apresentados pelo empreendedor, decorrentes da implantação da atividade ou empreendimento, e deverão ser acompanhadas de justificativa técnica.

Essa importante diretriz contida nas razões de veto e na Portaria acima citada é fundamental para que o licenciamento ambiental destes empreendimentos se pautem em critérios técnicos e legais, na proporcionalidade das obrigações impostas e a vinculação da medida a algum impacto causado pelo empreendimento, evitando-se transferências ilegais e/ou abusivas de ônus de terceiros e do próprio Estado ao empreendedor, muitas vezes travestidas de condicionantes ou medidas mitigadoras.

6. AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE

A insegurança jurídica no Brasil constitui uma questão crítica para a realização de negócios, execução de projetos e para a orientação de toda a sociedade. A instabilidade do regramento jurídico e as oscilações de entendimento quanto à sua aplicação geram incertezas, a morosidade dos procedimentos administrativos e processos judiciais, oneram e até mesmo obstam novos investimentos e atrasam o desenvolvimento da sociedade, além de aumentar a massa de conflituosidade e judicialização das demandas.

O advento de novo marco regulatório florestal, por si só, já traz mudanças das regras que impactam no planejamento, custos e na própria viabilidade de empreendimentos. A pendência na regulamentação de determinados dispositivos legais da Lei Federal nº 12.651/2012 também impossibilita a eficácia plena da nova lei.

Entretanto, adicionalmente às inúmeras questões que surgem com as novas regras trazidas pelo Código Florestal, diversas ações estão sendo ajuizadas a fim de questionar a constitucionalidade da norma em diversos dispositivos. Praticamente, todos os dispositivos legais tratados neste artigo são objeto de questionamento em sede de ações diretas de inconstitucionalidade (ADI).

A Procuradoria-Geral da República (PGR) ajuizou três Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs nº 4901, 4902 e 4903) com

pedidos de liminar no Supremo Tribunal Federal (STF) nas quais, em síntese, questiona a constitucionalidade de dispositivos da Lei Federal nº 12.651/2012, principalmente relacionados às áreas de preservação permanente, à redução e dispensa da reserva legal e também quanto à “anistia” para irregularidades ambientais ocorridas no passado. Nessas ações constitucionais, a PGR requer que seja suspensa a eficácia dos dispositivos questionados até o julgamento do mérito da questão, bem como a adoção do denominado “rito abreviado”, que demanda pelo julgamento das liminares diretamente pelo Plenário do STF em razão da relevância da matéria.

Pode-se afirmar que a principal linha de argumento das ADIs é a tese do “direito ambiental adquirido” ou da “vedação ao retrocesso ambiental”¹⁸

¹⁸ No documento denominado “Manual Novo Código Florestal” elaborado pelo Ministério Público Estadual de Minas Gerais, a questão é posta da seguinte forma:

“Com a promulgação da Lei nº 12.651/12, chamada de “Novo Código Florestal”, o Brasil deu um perigoso passo na contramão da História do Direito Socioambiental, sendo o primeiro país democrático a promover o retrocesso legislativo na regulamentação do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Ignorando manifestações das principais instituições científicas do país, a Lei nº 12.651/12 fragiliza a recuperação de processos ecológicos essenciais, compromete a integridade dos atributos de áreas de preservação permanentes e de reservas legais, e relativiza o dever de reparar o dano ambiental, ferindo o art. 225, §§1º e 3º da Constituição Federal. [...]

Da fundamentalidade do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado decorrem o *princípio da proibição da proteção insuficiente* – que significa que ao Estado não é lícito atuar de forma deficiente na proteção e promoção de direitos fundamentais – e o *princípio da proibição do retrocesso dos direitos fundamentais*, que implica uma obrigação negativa do Estado, que deve se abster de normatizar condutas que acarretem a redução da incidência de direitos fundamentais consagrados. [...]

Como estratégia de atuação, defendemos que o Ministério Público firme posicionamento de que a Lei n. 12.651/2012 é inconstitucional no que tange à diminuição da proteção de APPs e de Reservas Legais, bem como ao estabelecimento de anistias à recuperação com base em critério temporal aleatório. O posicionamento aqui defendido é o mesmo adotado integralmente pela Procuradoria Geral da República, que ajuizou, no dia 21 de janeiro de 2013, três ações diretas de inconstitucionalidade contra os artigos em foco”.

Na ADI 4901 questiona-se a constitucionalidade do art. 12 e seus parágrafos 4º, 5º, 6º, 7º e 8º, que trata da redução da reserva legal (em virtude da existência de terras indígenas e unidades de conservação no território municipal) e da dispensa de constituição de reserva legal por empreendimentos de abastecimento público de água, tratamento de esgoto, exploração de energia elétrica e implantação ou ampliação de ferrovias e rodovias. O autor da ADI suscita prejuízos ambientais decorrentes das modificações legislativas e argumenta que o novo Código “*fragiliza o regime de proteção das áreas de preservação permanente e das reservas legais*”, que podem ser extintas de acordo com a nova legislação. Na ação também é suscitada a inconstitucionalidade dos artigos 13, 15, 48 e 66 que tratam da compensação do excedente da reserva legal através do CRA, cômputo das APP para cálculo da reserva legal e regras para recomposição da reserva legal.

Na ADI 4902, questionam-se temas relacionados à recuperação de áreas desmatadas com vegetação exótica, usos consolidados em APP, a anistia de multas e outras medidas que, segundo, afirma desestimulariam a recomposição da vegetação original. Nessa ADI, questiona-se o parágrafo 3º do art. 7º, art. 17, 61 (vetado) e 63.

No âmbito da ADI 4903, a PGR questiona a redução da área de reserva legal prevista pela nova lei, especificamente, suscitando a inconstitucionalidade dos seguintes dispositivos da Lei nº 12.651/2012: artigo 3º, incisos VIII, alínea “b”, IX, XVII, XIX e parágrafo único; artigo 4º, III, IV, parágrafos 1º, 4º, 5º, 6º; artigos 5º e 8º, parágrafo 2º; artigos 11 e 62.

Em apertada síntese, a fundamentação das ADI pauta-se na tese do “direito ambiental adquirido” e no suposto princípio da “vedação ao retrocesso ambiental”, segundo os quais uma lei federal posterior não poderia retirar ou reduzir uma proteção ambiental dada no passado, pois isso seria um retrocesso.

Entretanto, sem adentrar no mérito das teses ministeriais, que serão oportunamente analisadas pelo Supremo Tribunal Federal – STF, visto que não é o escopo deste artigo, pretende-se salientar apenas que, embora a Lei Federal nº 12.651/2012 esteja vigente e plenamente eficaz, ainda prevalecem a instabilidade das relações e a insegurança jurídica quanto à aplicação e efetivação das normas postas. Mormen-

te porque os entendimentos sobre a efetividade e forma de aplicação das normas ambientais ainda variam significativamente, o que, fatalmente, acarretará a judicialização de várias questões. Nesse passo, a definição e julgamento das referidas ADIs pelo STF será fundamental para dar maior estabilidade ao regramento jurídico e previsibilidade quanto ao que efetivamente se exige do empreendedor.

7. CONCLUSÃO

Como visto, o novo Código Florestal traz uma série de alterações relevantes no que tange à proteção e recuperação da vegetação, alteração nos requisitos, metodologias e nas formas de atendimento dos preceitos e das finalidades da lei. Especialmente, as inovações referentes à reserva legal e as APP trazem repercussões significativas para o setor de geração e transmissão de energia e devem ser avaliadas cuidadosamente no caso concreto, considerando as especificidades do projeto e a aplicabilidade das regras de transição.

A Aplicação do *Duty to Mitigate the Loss* no Direito Civil Brasileiro

Waleska de Figueiredo Maciel Silveira¹
Marjorie Wanderley Cavalcanti²

I. INTRODUÇÃO

Com a consolidação do Código Civil de 2002, tem-se observado que a boa-fé contratual passou a ser vista não só como um elemento da vontade dos sujeitos da relação jurídica (boa-fé subjetiva), mas também como um elemento objetivo a ser considerado na realização dos contratos e determinação da vontade das partes, bem como na efetivação das decisões judiciais.

Nesse sentido, observa-se que o legislador brasileiro introduziu em nosso sistema jurídico institutos que visam à repressão de comportamentos violadores da boa-fé objetiva, considerada verdadeira regra de conduta e comportamento, representando uma concretização da segurança jurídica e do princípio da confiança.

Dentre os comportamentos contrários a boa-fé objetiva, se encontra o abuso de direito que está previsto no art.187 do Código Civil³,

¹ LLM em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas em curso. MBA Executivo Internacional em Direito da Economia e da Empresa pela Fundação Getúlio Vargas. Graduada em Direito pela Universidade FUMEC. Professora substituta de Direito Civil da UFMG.

² Pós-graduada em Direito Processual pelo Instituto de Educação Continuada – IEC/PUC Minas. Graduada em Direito pela Faculdade de Direito Milton Campos. Professora de Direito Processual Civil da Faculdade de Sabará.

³ Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

caracterizado como o exercício do direito que excede os limites impostos pelo seu fim econômico, boa-fé e bons costumes.

Na esteira dos objetivos do legislador, para evitar os mencionados comportamentos indesejados, a doutrina e a jurisprudência pátria criaram teorias e institutos que visam inibir a prática destas condutas abusivas, violadoras de deveres legais como a boa-fé, os bons costumes e a lealdade, e em estrita inobservância às normas principiológicas.

Dentre os instrumentos criados para se evitar o abuso de direito e coibir referidas condutas, encontra-se o instituto do *venire contra factum proprium*, a teoria do abuso de direito por omissão ou supressão e *surrectio*, bem como a teoria do dever de mitigar as próprias perdas, originalmente conhecida como *duty to mitigate the loss*.

Na visão dos doutrinadores e aplicadores do direito, referidos institutos identificam alguns padrões de comportamento indesejados, que podem ser classificados, criando assim, teorias que descrevem as respectivas condutas, a fim de que, com base no princípio da confiança, possam ser fortemente repreendidas, garantindo a manutenção e a valorização da conduta adequada (boa-fé objetiva) e da segurança jurídica das relações interpessoais e judiciais.

Dentre os institutos mencionados, o presente trabalho tem foco na teoria do dever de mitigar as próprias perdas (*duty to mitigate the loss*), entendendo se tratar de tema atual, objeto de recentes julgados, e de interesse comum de todos os operadores e estudiosos do direito.

Sem, naturalmente, a pretensão de esgotar a matéria, busca-se, nas linhas seguintes, demonstrar o momento jurídico vivido em que a boa-fé objetiva e o princípio da confiança, aqui representados pelo dever de se evitar os próprios danos, devem ser exteriorizados nas relações jurídicas em geral, seja no ambiente contratual, processual e pós-processual, quando se almeja a efetivação do que foi livremente pactuado ou decidido judicialmente.

2. NOVAS TENDÊNCIAS SOBRE A RESPONSABILIDADE CIVIL CONTRATUAL E A EFETIVAÇÃO DAS DECISÕES JUDICIAIS

A responsabilidade civil fundamenta-se no princípio da reparação integral, no qual a fixação da indenização é medida pela extensão do

dano, nos termos do art. 944 do Código Civil⁴. Referida norma comporta exceções, que permitem a redução da indenização em hipóteses em que houver excessiva desproporção entre a gravidade da culpa e do dano causado.

Nas relações contratuais e sua responsabilização civil, observa-se, ainda, a existência de outra exceção à regra da extensão do dano, qual seja, o dever de o credor mitigar o próprio prejuízo ou, também conhecido *duty to mitigate the loss*.

Nesse sentido, na responsabilidade contratual, como regra, o devedor possui o dever de indenizar os prejuízos diante do inadimplemento, nos termos do art. 389 do Código Civil⁵. Ocorre que, pela teoria do *duty to mitigate the loss*, questiona-se se seria o devedor o único responsável pelos prejuízos sofridos, introduzindo um elemento importante a essa relação obrigacional, qual seja, a possibilidade de o próprio credor se esforçar razoavelmente para evitar o dano.

Assim, a doutrina moderna da responsabilidade contratual entende que o credor, em face do inadimplemento do contrato, também estaria obrigado a adotar medidas tendentes a minimizar as próprias perdas decorrentes do inadimplemento (FRADERA, 2004)⁶. Os doutrinadores ressaltam, ainda, que caso não sejam adotadas as medidas que visam à minimização dos danos, o credor estará sujeito a ter sua indenização reduzida em proporção equivalente ao montante de danos que poderiam ter sido evitados.

Essa permissão de corresponsabilidade do credor pelo inadimplemento da obrigação pactuada estaria recepcionada no ordenamento jurídico brasileiro por meio dos princípios da boa-fé objetiva e da confiança, previstos no art.422 do Código Civil⁷. Nesse sentido, o

⁴ Art. 944. A indenização mede-se pela extensão do dano.

Parágrafo único. Se houver excessiva desproporção entre a gravidade da culpa e o dano, poderá o juiz reduzir, equitativamente, a indenização.

⁵ Art. 389. Não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos, mais juros e atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado.

⁶ FRADERA, Vera Maria Jacob de. Pode o credor ser instado a diminuir o próprio prejuízo? *Revista trimestral de Direito Civil*, Rio de Janeiro, v. 19, p. 109-119, jul./set. 2004.

⁷ Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.

duty to mitigate the loss corresponderia a um dever acessório de se mitigar a (própria) perda.

Quanto às consequências jurídicas advindas do descumprimento do princípio da confiança e boa-fé objetiva pelo credor, ressalta-se, ainda, que eventuais despesas decorrentes da adoção de medidas razoáveis para conter o próprio dano, pelo devedor, poderiam ser acrescidas aos danos suportados pelo credor, juntamente com as perdas e danos a serem pagas em razão da inobservância do dever legal de minoração do próprio prejuízo.

Nesse sentido, alguns doutrinadores apontam os artigos 769⁸ e 771⁹ do Código Civil como outras exemplificações do instituto do *duty to mitigate the loss* no sistema jurídico pátrio.

Ampliando ainda mais as possibilidades de aplicação do instituto em comento (*duty to mitigate the loss*) no sistema brasileiro¹⁰, ou seja, indo além da responsabilidade contratual, onde o instituto foi originalmente recepcionado, a doutrina tem ultrapassado os limites de estudo sobre a própria teoria, sugerindo a sua pertinência também nas questões afetas à responsabilidade civil aquiliana¹¹ e ao processo civil¹².

Com relação à responsabilidade civil aquiliana, a doutrina exemplifica a aplicação do instituto em casos de colisão de veículos, em que a vítima (credor) percebe que uma pequena chama surge no motor de seu carro. Podendo apagar a chama com o extintor de incêndio e

⁸ Art. 769. O segurado é obrigado a comunicar ao segurador, logo que saiba, todo incidente suscetível de agravar consideravelmente o risco coberto, sob pena de perder o direito à garantia, se provar que silenciou de má-fé.

⁹ Art. 771. Sob pena de perder o direito à indenização, o segurado participará do sinistro ao segurador, logo que o saiba, e tomará as providências imediatas para minorar-lhe as consequências.

¹⁰ TARTUCE, Flávio. A boa-fé objetiva e a mitigação do prejuízo pelo credor. Esboço do tema e primeira abordagem. mar. 2005. Disponível em: <www.flaviotartuce.adv.br/secoes/artigos/Tartuce_duty.doc>. Acesso em: 17 ago. 2013;

¹¹ GAGLIANO, Pablo Stolze. *Duty to mitigate the loss*. Editorial n. 13. Disponível em: <<http://pablostolze.ning.com/page/editoriais-1>>. Acesso em: 17 ago. 2013.

¹² DIDIER JR., Fredie. Multa coercitiva, boa-fé processual e *supressio*: aplicação do *duty to mitigate the loss* no processo civil. *Revista de Processo*, São Paulo, n. 171, p. 35-48, 2009.

evitar o agravamento do dano, a vítima (credor) opta por nada fazer para, com o alastramento do fogo, vir a ser indenizada com um carro novo. Segundo Pablo Stolze, haveria, neste caso, a violação ao *duty to mitigate the loss*, devendo, assim, ser a vítima indenizada somente pelo valor referente à colisão inicial (GAGLIANO, op. cit.).

Ilustrando a pertinência de sua aplicação no âmbito do processo civil, defende-se que seria razoável se atribuir à parte, em juízo, a quem aproveita a multa cominatória prevista no art. 461, §4º do CPC¹³, o dever de impedir o aumento desnecessário e desproporcional do seu montante por aplicação do *duty to mitigate the loss* (DIDIER JR, 2009).

Em síntese, verifica-se que o dever de evitar os próprios danos é matéria objeto de constantes e crescentes estudos pelos doutrinadores, exteriorizando as novas tendências da responsabilidade civil nas relações jurídicas em geral, no âmbito da responsabilidade contratual, aquiliana e, até mesmo, processual.

3. O INSTITUTO DO *DUTY TO MITIGATE THE LOSS*

Trata-se o *duty to mitigate the loss* (dever de mitigar o prejuízo) de inovadora construção doutrinária e jurisprudencial, baseada na necessidade de se afirmar a boa-fé objetiva nas relações jurídicas em geral.

O dever de mitigar o próprio prejuízo, como já dito, é uma modalidade de combate ao abuso do direito praticado pelo credor de uma obrigação (a princípio contratual ou judicial), que consiste em se evitar o agravamento da situação vivenciada e de responsabilidade do devedor.

¹³ Art. 461. Na ação que tenha por objeto o cumprimento de obrigação de fazer ou não fazer, o juiz concederá a tutela específica da obrigação ou, se procedente o pedido, determinará providências que assegurem o resultado prático equivalente ao do adimplemento.

§ 4º O juiz poderá, na hipótese do parágrafo anterior ou na sentença, impor multa diária ao réu, independentemente de pedido do autor, se for suficiente ou compatível com a obrigação, fixando-lhe prazo razoável para o cumprimento do preceito.

Verifica-se o abuso de direito, no instituto em apreço, quando o credor, ao exercer um direito seu, se omite com relação a uma conduta que poderá agravar a situação já vivenciada e suportada pelo devedor.

No conceito moderno de obrigação, o dever de cooperação mútua encontra-se implícito. Assim, entre os deveres anexos às relações obrigacionais verifica-se o dever de cooperação, imposto a ambas as partes, modificando-se, totalmente, a antiga ideia de que só o devedor é responsável pelo cumprimento da obrigação. Nesse sentido, observa-se que ao credor de uma relação jurídica incumbe adotar condutas objetivando facilitar o cumprimento da obrigação, cabendo a sua punição quando impede o efetivo cumprimento ou majora desnecessariamente ônus já existente para o devedor.

Nesse sentido, o *duty to mitigate the loss*, também conhecido como o dever de mitigar as próprias perdas, é a resposta ao abuso de direito praticado pelo credor agravando a sua situação e, indiretamente, a situação do devedor, inobservando a boa fé objetiva e o seu dever anexo de cooperação.

3.1 A Origem da sua Aplicação no Direito Civil Brasileiro

O *duty to mitigate the loss* (dever de mitigar o prejuízo) constitui importante instituto, desenvolvido no Direito Norte-Americano, responsável pela criação de encargo à parte credora de evitar o próprio dano em uma relação obrigacional.

A doutrina pátria vinha se questionando se o credor poderia ser compelido a diminuir o próprio prejuízo¹⁴, analisando, por meio do direito comparado, que outros ordenamentos jurídicos já previam que o credor, em face do inadimplemento do contrato, deveria adotar medidas tendentes a minimizar os próprios prejuízos decorrentes do inadimplemento, sob pena de ter a sua indenização minimizada em proporção equivalente ao montante de danos que poderiam ter sido evitados.

A incidência desse importante instituto no direito pátrio decorre da aplicação do princípio da boa-fé objetiva, previsto no art.422 do

¹⁴ FRADERA, Vera Maria Jacob de. Pode o credor ser instado a diminuir o próprio prejuízo? *Revista trimestral de Direito Civil*, Rio de Janeiro, v. 19, p. 109-119, jul./set. 2004.

CC/2002, sendo que o *duty to mitigate the loss* corresponderia a um dever acessório da lealdade contratual, com intuito de minimizar os prejuízos dos envolvidos.

Adicionalmente, parte da doutrina encontra recepção desse instituto na proibição de comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*) e no abuso do direito, vez que esses dois institutos também preveem (e coíbem) comportamentos contrários à boa fé objetiva e visam evitar condutas abusivas pelas partes.

O tema ganhou importante repercussão quando debatido e transformado em Enunciado na III Jornada de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal¹⁵, ocasião em que, discutindo-se a melhor interpretação do art. 422 do Código Civil, se reconheceu que o princípio da boa-fé objetiva induz o credor a evitar o agravamento do próprio prejuízo.

De acordo com o referido Enunciado, sempre que possível, o titular de um direito (credor) deverá atuar visando minimizar o âmbito de extensão da gravidade do dano. Contudo, caso seja demonstrado que o credor poderia ter atuado para minimizar a gravidade do dano evitável (*avoid his avoidable damages*), terá direito apenas ao valor proporcional à indenização ou multa fixada, por aplicação do *duty to mitigate the loss*.

Muito embora o Enunciado aprovado não vincule as decisões proferidas pelos Tribunais, tem se revelado de fundamental importância para a interpretação e aplicação do Código Civil vigente, que, por possuir enfoque principiológico e generalista, muitas vezes enseja interpretações divergentes no âmbito do Poder Judiciário.

Nessa perspectiva, verifica-se que o instituto do *duty to mitigate the loss* tem despertado a atenção dos julgadores brasileiros, podendo ser encontrado na jurisprudência, em recentes decisões proferidas pelos tribunais pátrios.

¹⁵ III Jornada de direito civil. Organização Ministro Ruy Rosado de Aguiar Jr. Brasília: CJP, 2005, p. 168. *Enunciado 169. Art. 422: O princípio da boa-fé objetiva deve levar o credor a evitar o agravamento do próprio prejuízo*

Como exemplo da origem de sua efetiva aplicação pelo Judiciário, pode-se citar o *leading case* no Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹⁶, representado pelo acórdão proferido no Recurso Especial n. 758.518/PR, por meio do qual o Tribunal Superior decidiu pela impossibilidade de violação aos preceitos éticos insertos no ordenamento jurídico, dentre eles o princípio da boa fé objetiva e o dever de mitigar o próprio prejuízo, devendo os contratantes tomar as medidas necessárias e possíveis para que o dano não seja agravado.

Entendeu-se, neste caso, que a inércia do credor, com posterior agravamento do dano, representa uma infringência aos deveres de cooperação mútua e lealdade, o que poderia caracterizar o inadimplemento contratual, apto a justificar a imposição de penalidade com a redução ou até mesmo a exclusão de um ressarcimento.

Nesse viés, e com base na aplicação da boa fé objetiva em todas as fases das relações jurídicas (pré-contratual, contratual e processual), a jurisprudência nacional¹⁷ tem ido além e se posicionado no sentido de aplicar o dever de mitigar o próprio prejuízo, inclusive, na fase da efetivação das decisões judiciais. Logo, havendo o descumprimento da ordem judicial, bastaria à parte interessada (credor) provocar o juízo a fim de dar efetividade à decisão proferida, por meio das medidas processuais inibitórias (*astreintes*), não sendo passível a propositura de demanda visando à indenização por suposto dano moral.

Diante do exposto, observa-se que a aplicação do *duty to mitigate the loss* no Brasil visa solucionar situações em que credor se mantém, proposital ou convenientemente, inerte diante da incidência ou agravamento do próprio prejuízo, em razão do inadimplemento contratual ou da efetivação de decisões judiciais. Trata-se de uma resposta inteligente apresentada para problemas recorrentes envolvendo a responsabilidade civil contratual e a efetivação das decisões judiciais. Ou seja, um problema de incidência de danos que o credor inadimplido poderia ter evitado sofrer ou mesmo ter minimizado a sua extensão.

¹⁶ REsp 758.518/PR, Rel. Ministro Vasco Della Giustina, Terceira Turma, julgado em 17/06/2010, *DJe* 28/06/2010.

¹⁷ TJRS – Apelação Cível Nº 70054519368, Décima Câmara Cível, Rel. Marcelo Cezar Muller, Julgado em 15/05/2013.

3.2 Breve Análise de Julgados com Aplicação do Instituto

No âmbito jurisprudencial, o *duty to mitigate the loss* tem sido cada vez mais utilizado pelos tribunais brasileiros para fundamentar as decisões proferidas.

Na esteira desse movimento, o Superior Tribunal de Justiça pode ser citado como o principal expoente da aplicação do instituto¹⁸, seguido dos Tribunais de Justiça do Rio Grande do Sul¹⁹, São Paulo²⁰, Rio de Janeiro²¹, Minas Gerais²² e Mato Grosso do Sul²³.

A singeleza da proposta do presente estudo torna inviável comentar cada uma das decisões pesquisadas nos tribunais brasileiros, referentes aos casos representativos da aplicação do *duty to mitigate the loss*. Assim, a título ilustrativo, passa-se a uma breve análise das ementas de apenas algumas decisões, do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (TJRJ), proferidas em casos concretos nos quais se discutiu a ocorrência de conduta contrária ou coerente com o dever de mitigar os próprios prejuízos:

(i) REsp 758.518/PR

Trata-se de *leading case* do STJ, julgado em 2010, no qual, ao se pronunciar sobre o dever de mitigar os próprios prejuízos, o Tribunal

¹⁸ REsp 758.518/PR, Rel. Ministro VASCO DELLA GIUSTINA (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/RS), TERCEIRA TURMA, julgado em 17/06/2010, REPDJe 01/07/2010, DJe 28/06/2010.

¹⁹ 10ª Câ. Cív. AC 70054519368, Rel. Des. Marcelo Cezar Muller, julgado em 15/05/2013.

²⁰ 27ª Câ. Cív., AI 0045054-38.2013.8.26.0000, Rel. Des. Campos Petroni, julgado em 21/05/13; 27ª Câ. Cíve., AC 0011880-81.2011.8.26.0073, Rel. Des. Campos Petroni, julgado em 21/05/13; 13ª Câ. Cív., AC 72656420118260003, Rel. Des. Cauduro Padin, julgado em 05/06/2013.

²¹ 2ª Câ. Cív., AC 2008.001.11206 e 2008.001.11199, Rel. Des. Alexandre Freitas Câmara, julgado em 01.07.2009, DJ 20.07.2009; 9ª Câ. Cív., AC 0004022-62.2011.8.19.0212, Rel. Des. Carlos Santos de Oliveira, julgado em 05/03/2013; 5ª Câ. Cív., AC 0193753-02.2009.8.19.0001, Rel. Des. Antônio Saldanha Palheiro., julgado em 02/05/2013;

²² 16ª Câ. Cív., AC 1.0701.07.183692-1/001, Rel. Des. Wagner Wilson, j. 11.03.2009, DJ 17.04.2009; 11ª Câ. Cív., AC 1.0701.12.020569-8/001, Rel. Des. Alexandre Santiago, julgado em 05/06/2013.

²³ 3ª Câ. Cív., AC 2009.022658-4/0000-00, Rel. Des. Rubens Bergonzi Bossay, j. 21.09.2009.

acolheu o entendimento da precursora do tema no direito brasileiro, a doutrinadora Vera Maria Jacob Fradera, que publicou artigo de vanguarda em 2004.

Veja-se, com destaques, a ementa do julgamento do Recurso Especial 758.518/PR:

DIREITO CIVIL. CONTRATOS. BOA-FÉ OBJETIVA. STANDARD ÉTICOJURÍDICO. OBSERVÂNCIA PELAS PARTES CONTRATANTES. DEVERES ANEXOS. DUTY TO MITIGATE THE LOSS. DEVER DE MITIGAR O PRÓPRIO PREJUÍZO. INÉRCIA DO CREDOR. AGRAVAMENTO DO DANO. INADIMPLEMENTO CONTRATUAL. RECURSO IMPROVIDO.

1. Boa-fé objetiva. Standard ético-jurídico. Observância pelos contratantes em todas as fases. Condutas pautadas pela probidade, cooperação e lealdade.

2. Relações obrigacionais. Atuação das partes. Preservação dos direitos dos contratantes na consecução dos fins. Impossibilidade de violação aos preceitos éticos insertos no ordenamento jurídico.

3. Preceito decorrente da boa-fé objetiva. Duty to mitigate the loss: o dever de mitigar o próprio prejuízo. Os contratantes devem tomar as medidas necessárias e possíveis para que o dano não seja agravado. A parte a que a perda aproveita não pode permanecer deliberadamente inerte diante do dano. Agravamento do prejuízo, em razão da inércia do credor. Infringência aos deveres de cooperação e lealdade.

4. Lição da doutrinadora Vera Maria Jacob de Fradera. Descuido com o dever de mitigar o prejuízo sofrido. O fato de ter deixado o devedor na posse do imóvel por quase 7 (sete) anos, sem que este cumprisse com o seu dever contratual (pagamento das prestações relativas ao contrato de compra e venda), evidencia a ausência de zelo com o patrimônio do credor, com o conseqüente agravamento significativo das perdas, uma vez que a realização mais célere dos atos de defesa possessória diminuiriam a extensão do dano.

5. Violação ao princípio da boa-fé objetiva. Caracterização de inadimplemento contratual a justificar a penalidade imposta pela Corte originária, (exclusão de um ano de ressarcimento).

6. Recurso improvido.

(Brasil, STJ, Resp 758.518 – PR, rel. Min. VASCO DELLA GIUSTINA, Órgão Julgador: Terceira Turma, j. em 17/06/2010)

A despeito da clareza e objetividade do julgado em comento, cumpre destacar que nele o STJ reconhece, expressamente, ser o instituto *duty to mitigate the loss* corolário do princípio da boa-fé objetiva, ressaltando o dever dos contratantes de tomar medidas necessárias e possíveis para que o dano não seja agravado, bem como admitindo que a inércia deliberada do credor violaria os deveres de cooperação e lealdade.

Nesse sentido, em total consonância com a moderna doutrina brasileira, admitiu o Superior Tribunal de Justiça a exclusão de um ano de ressarcimento pelo dano não mitigado pelo credor.

(ii) AC 0193753-02.2009.8.19.0001 e AC 0004022-62.2011.8.19.0212

No mesmo sentido do *leading case* acima mencionado também já se posicionou o TJRJ, nas Apelações Cíveis de ns. 0193753-02.2009.8.19.0001 e 0004022-62.2011.8.19.0212, cujas ementas seguem transcritas e destacadas:

APELAÇÃO CÍVEL. CONTRATO DE COMPRA E VENDA. AQUISIÇÃO DE VEÍCULO. VÍCIO DO PRODUTO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO VENDEDOR E DO ARRENDANTE. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. INSURGÊNCIA RECURSAL. RELAÇÃO DE CONSUMO CONFIGURADA. APLICAÇÃO DO CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR. NÃO SE PODE OLVIDAR QUE O PRIMEIRO RÉU DEVERIA COMERCIALIZAR O VEÍCULO INCÓLUME DE VÍCIOS, MAS POR OUTRO LADO NÃO SE PODE ACEITAR QUE O VENDEDOR, APÓS REPARAR O AUTOMÓVEL, FIQUE COM O VEÍCULO ESTAGNADO EM SEU ESTABELECIMENTO, COM SUA CONSEQUENTE DESVALORIZAÇÃO. O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA IMPÕE AO AUTOR, NESSA SITUAÇÃO, TOMAR AS PROVIDÊNCIAS NECESSÁRIAS PARA MITIGAR SUA SUPOSTA PERDA (DUTY TO MITIGATE THE LOSS). INTELIGÊNCIA DO ENUNCIADO N.º 169 DA III JORNADA DE DIREITO CIVIL DO CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. DANO MORAL. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE OFENSA A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA, EM QUAISQUER DE SUAS DIMENSÕES, NÃO ADENTRA A ESFERA DA RESPONSABILIDADE CIVIL, MUITO ME-

NOS ENSEJA REPARAÇÃO POR DANOS MORAIS. APLICAÇÃO DO VERBETE N.º 75 DE SÚMULA DESTA CORTE. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. SE CADA LITIGANTE FOR EM PARTE VENCEDOR E VENCIDO, SERÃO RECÍPROCA E PROPORCIONALMENTE DISTRIBUÍDOS E COMPENSADOS, ENTRE ELES OS HONORÁRIOS E AS DESPESAS. PARCIAL PROVIMENTO DO RECURSO. (TJRJ. 5ª Câm. Cív., AC 0193753-02.2009.8.19.0001, Rel. Des. Antônio Saldanha Palheiro., julgado em 02/05/2013)

NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. NEGATIVAÇÃO INDEVIDA. DANOS MORAIS CONFIGURADOS. FIXAÇÃO DA VERBA CONSIDERANDO O PRINCÍPIO DA BOA-FÉ OBJETIVA E A INÉRCIA DA PARTE AUTORA. *TU QUOQUE*. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO. REFORMA PARCIAL. 1- No caso os elementos dos autos demonstram que apesar de ter o autor contratado empréstimo para desconto direto no contracheque, com início em março de 2010, os descontos apenas iniciaram em dezembro de 2010, não tendo o réu trazido aos autos justificativa adequada para o retardo. Assim, a negativação do demandante pela inadimplência mostra-se irregular, diante do defeito do serviço prestado pelo réu, restando caracterizado o dano moral *in re ipsa* na hipótese. 2- Arbitramento da verba compensatória que deve considerar a conduta da própria vítima, que recebeu o crédito objeto do contrato e, mesmo observando em seu contracheque a ausência dos descontos por quase um ano, permaneceu inerte. Princípio da boa-fé objetiva. Dever de cooperação que impõe a lealdade entre as partes, devendo ser observado mesmo pela vítima do ato ilícito. Contratante que não age para evitar o dano, buscando unicamente a configuração do prejuízo para auferir reparação, atua com má-fé, conduta que merece reprovação pelo direito. Enunciado nº 169 da III Jornada de Direito Civil. Duty to mitigate the loss. Tu quoque: exigência pelo contratante de comportamento que foi pelo mesmo inobservado. Fixação do quantum indenizatório em caráter módico, observando tais particularidades. – DECISÃO MONOCRÁTICA. PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO. (TJRJ. 9ª Câm. Cív., AC 0004022-62.2011.8.19.0212, Rel. Des. Carlos Santos de Oliveira, julgado em 05/03/2013)

Verifica-se, em ambos os julgados, que o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro possui entendimento firme, fundado no princípio da boa-fé objetiva e no Enunciado nº169 da III Jornada de Direito Civil,

no sentido de que o credor tem o dever de agir para evitar o agravamento do próprio dano, não sendo admissível a sua atuação ou sua inércia propositada apenas para possibilitar a configuração de prejuízos indenizáveis.

Essas decisões, pontualmente analisadas ao longo deste artigo, servem para ilustrar o entendimento da recente jurisprudência brasileira que, em tempestiva resposta às condutas que não observam o princípio da boa-fé objetiva e a coobrigação das partes em evitar os danos e o agravamento dos próprios prejuízos, vem adotando integralmente o instituto do *duty to mitigate the loss*.

4. RELEVÂNCIA PARA A ADVOCACIA CONSULTIVA E CONTENCIOSA

Considerando que a inobservância ao dever de mitigar o próprio prejuízo é uma modalidade de abuso do direito praticada por uma das partes (credor) de uma relação obrigacional (contratual ou judicial), que consiste em se evitar o agravamento da situação vivenciada e de responsabilidade do devedor, tem-se necessário o seu estudo e profundo conhecimento pelos profissionais do direito, para aplicação imediata.

Assim, conhecer o instituto do *duty to mitigate the loss*, a extensão de sua interpretação dada pela doutrina e as recentes aplicações feitas pela jurisprudência pátria mostra-se de extrema relevância para os operadores do direito, sobretudo para aqueles profissionais dedicados à advocacia consultiva e contenciosa.

Em apertadas linhas, a advocacia consultiva consiste na orientação de clientes, pessoas físicas e jurídicas, para a elaboração de contratos, definição de políticas comerciais, campanhas publicitárias e assessoramento de estratégias jurídicas para problemas já existentes ou na iminência de eclodirem. Trata-se de uma atuação pré-processual, podendo ser considerada uma medida preventiva de grande utilidade. Já a advocacia contenciosa consiste na atuação em demandas já existentes, seja no âmbito do processo judicial ou procedimento arbitral, na qual se definem estratégias processuais, jurídicas e técnicas, visando o êxito na demanda ou minimização dos possíveis danos.

Aplicando-se o moderno conceito de obrigação, em que os deveres de cooperação, boa-fé objetiva são considerados deveres inerentes às relações obrigacionais, impostos a ambas as partes, torna-se recomendável o seu imediato e bom emprego no âmbito consultivo e contencioso.

Na advocacia consultiva, pode-se vislumbrar a aplicação do *duty to mitigate the loss*, por exemplo, no ato de elaborar ou criticar uma minuta contratual, oportunidade em que se poderá recomendar a previsão de disposição expressa alinhada a essa nova realidade jurídica.

Já na advocacia contenciosa, poderá o referido instituto se fazer presente como fator determinante para a adoção de tese jurídica a ser arguida nas demandas judiciais futuras e já em curso, amparado no entendimento jurisprudencial aqui apresentado.

Assim, verifica-se que, tanto na advocacia consultiva quanto na contenciosa, torna-se de suma importância o conhecimento e a aplicação do *duty to mitigate the loss*, de extrema relevância para o cenário jurídico brasileiro atual, especialmente por refletir diretamente nas relações obrigacionais (contratuais) e na responsabilidade civil.

5. CONCLUSÃO

De tudo o que foi exposto, percebe-se que o moderno Direito Civil caminha para uma “desconstrução” do instituto da responsabilidade civil e processual, na medida em que há abusos de direitos já identificados, que afetam sobremaneira o conceito da responsabilidade contratual, bem como os seus efeitos, merecendo uma revisitação do conceito contido no art. 944 do Código Civil.

Na nova acepção jurídica da Responsabilidade Civil, o princípio da reparação integral, no qual a fixação da indenização é medida pela extensão do dano, comporta exceções, que permitem a redução da indenização em hipóteses em que houver excessiva desproporção entre a gravidade da culpa e do dano causado.

Assim, nas relações contratuais e sua reparação civil, observa-se que a regra da extensão dos danos deve ser alterada por outra que admite exceções, dentre as quais o dever de o credor mitigar o próprio prejuízo.

O *duty to mitigate the loss*, também conhecido como o dever de mitigar as próprias perdas, é instituto desenvolvido contra o abuso de direito praticado pelo credor que agrava a sua situação e, indiretamente, a situação do devedor, sem observar a boa fé objetiva e o seu dever anexo de cooperação.

A doutrina moderna entende que o credor, em face do inadimplemento do contrato, também, estaria obrigado a adotar medidas tendentes a minimizar as próprias perdas decorrentes do inadimplemento, ressaltando que caso não sendo adotadas as medidas que visam à minimização dos danos, o credor estará sujeito a ter sua indenização reduzida em proporção equivalente ao montante de danos que poderiam ter sido evitados.

Como visto, essa permissão de corresponsabilidade do credor pelo inadimplemento da obrigação pactuada estaria recepcionada no ordenamento jurídico brasileiro por meio do princípio da boa-fé objetiva e da confiança previsto no art. 422 do CC, sendo a sua aplicação também recomendada pela doutrina em relação à responsabilidade civil aquiliana e ao processo civil, ampliando consideravelmente o rol de hipóteses de incidência em que o instituto foi originalmente recepcionado.

Na jurisprudência é igualmente crescente a presença do instituto, o que autoriza concluir que o *duty to mitigate the loss* se trata de tema atual, que tem se consolidado na doutrina e na jurisprudência pátria, no sentido de que o titular de um direito obrigacional (credor), deverá sempre atuar visando minimizar a extensão da gravidade do dano sofrido ou em iminência de sofrer.

O instituto revela as novas tendências e posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre a responsabilidade civil contratual e a efetivação das decisões judiciais, sendo extremamente relevante para advocacia consultiva e contenciosa.

Por fim, observa-se que os princípios da boa fé objetiva e cooperação inspiradores dos negócios jurídicos jamais podem ser deixados à margem, sob o risco de ofensa a probidade contratual e o mútuo dever de responsabilidade entre as partes. Assim, para existir uma responsabilização civil adequada, deve-se observar não somente o inadimplemento contratual, mas essencialmente o princípio da boa-fé e a sua aplicação bilateral nos contratos, bem como a colaboração do credor para a ocorrência do dano.

BIBLIOGRAFIA

BRASIL. Código Civil. In: CURIA, Luiz Roberto; CÉSPEDES, Livia; NICOLETTI, Juliana (Org.). *Códigos conjugados Saraiva*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Código de Processo Civil. In: CURIA, Luiz Roberto; CÉSPEDES, Livia; NICOLETTI, Juliana (Org.). *Códigos conjugados Saraiva*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº758.518/PR. Relator Ministro Vasco Della Giustina. Disponível em: <www.stj.jus.br>.

CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de responsabilidade civil*. São Paulo: Atlas, 2010.

DIDIER JR., Fredie. Multa coercitiva, boa-fé processual e supressão: aplicação do duty to mitigate the loss no processo civil. *Revista de Processo*, São Paulo, n. 171, 2009.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. v. 7: responsabilidade civil.

GAGLIANO, Pablo Stolze. *Duty to mitigate the loss*. Editorial n. 13. Disponível em: <<http://pablostolze.ning.com/page/editoriais-1>>. Acesso em: 12 nov. 2010.

_____. *Novo curso de Direito civil: obrigações*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. v. 2.

LOPES, Christian Sahb Batista. *A mitigação dos prejuízos no direito contratual*. 2011. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Proc nº 0004022-62.2011.8.19.0212, Rel. Des. Carlos Santos de Oliveira. *DJ* 05/03/2013.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Proc. nº. 0193753-02.2009.8.19.0001- Rel. Des. Antônio Saldanha Palheiro. *DJ* 02/05/2013.

SCAVONE JUNIOR, Luiz Antonio. Juros no novo direito privado brasileiro. In: FILOMENO, José Geraldo Brito; WAGNER JUNIOR,

Luiz Guilherme da Costa; GONÇALVES, Renato Afonso (Coord.). *O Código Civil e sua interdisciplinaridade: os reflexos do Código Civil nos demais ramos do Direito*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 533-564.

TARTUCE, Flávio. A boa-fé objetiva e a mitigação do prejuízo pelo credor. Esboço do tema e primeira abordagem. mar. 2005. Disponível em: <www.flaviotartuce.adv.br/secoes/artigos/Tartuce_duty.doc>. Acesso em: 17 ago. 2013.

_____. *Direito civil: teoria geral dos contratos e contratos em espécie*. 5. ed. São Paulo: Método, 2010. v. 3.

TEPEDINO, Gustavo (Coord.). *A parte geral do novo Código Civil – estudos na perspectiva civil-constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Curso de Direito Civil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004. v. 1: parte geral.

Impresso em novembro de 2013