

BOLETIM CONTEÚDO JURÍDICO N. 361.

(ano VII)

(04/06/2015)

ISSN - 1984-0454



BRASÍLIA - 2015

Conselho Editorial

COORDENADOR GERAL (DF/GO) -
VALDINEI CORDEIRO COIMBRA:
*Fundador do Conteúdo Jurídico. Mestre em
Direito Penal Internacional.*

Coordenador do Direito Internacional
(AM/DF): **SERGIMAR MARTINS DE
ARAÚJO** - Advogado com mais de 10 anos
de experiência. Especialista em Direito
Processual Civil Internacional. Professor
universitário

Coordenador de Dir. Administrativo:
**FRANCISCO DE SALLES ALMEIDA
MAFRA FILHO** (MT): Doutor em Direito
Administrativo pela UFMG.

Coordenador de Direito Tributário e
Financeiro - **KIYOSHI HARADA** (SP):
Advogado em São Paulo (SP). Especialista
em Direito Tributário e em Direito Financeiro
pela FADUSP.

Coordenador de Direito Penal - **RODRIGO
LARIZZATTI** (DF): Doutor em Ciências
Jurídicas e Sociais pela Universidad del
Museo Social Argentino - UMSA.

País: *Brasil*. Cidade: *Brasília* – DF.
Contato: editorial@conteudojuridico.com.br
WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

SUMÁRIO

COLUNISTA DO DIA



04/06/2015 ROBERTO MONTEIRO PINHO

» [Tsunami de ações vai inundar a especializada](#)

ARTIGOS

04/06/2015 Marcio Tadeu Martins dos Santos

» [O crédito tributário e os crimes previstos no artigo 1º da lei 8137/90](#)

04/06/2015 Caroline Coelho Midlej

» [Prescrição da pretensão executória dos créditos não tributários da União](#)

04/06/2015 Afonso Tavares Dantas Neto

» [Pensão alimentícia: início e término](#)

04/06/2015 Flavio Machado Vitoria

» [Falências: Ação de Restituição ou Execução Fiscal - tanto faz](#)

04/06/2015 Tauã Lima Verdán Rangel

» [As Casas do Patrimônio como instrumentos de Promoção da Salvaguardado Patrimônio Cultural: Singelas Tessituras](#)

04/06/2015 Gustavo Costa Ferreira

» [A trava de compensação de prejuízos fiscais na extinção de pessoa jurídica à luz da Jurisprudência do CARF](#)

TSUNAMI DE AÇÕES VAI INUNDAR A ESPECIALIZADA

ROBERTO MONTEIRO PINHO: Foi diretor de Relações Internacionais da Confederação Geral dos Trabalhadores (CGT), editor do periódico Jornal da Cidade, correspondente internacional, juiz do trabalho no regime paritário, é Membro da Associação Brasileira de Imprensa ABI, radialista, consultor e dirigente sindical, no setor privado é diretor de RH, especialista em Arbitragem (Lei 9.307/96), Membro da Associação Sulamericana de Arbitragem - ASASUL, Membro do Clube Jurídico do Brasil, titular da Coluna Justiça do Trabalho do jornal "Tribuna da Imprensa" do RJ, (Tribuna online), é Assessor Especial da Presidência da Ordem dos Advogados do Brasil - Subseção Barra da Tijuca - RJ, no campo da advocacia, com foco no judiciário brasileiro, vem dando através de matérias temáticas, apoio as causas do segmento através do seu "Blog online", e colabora com 29 dos principais sites jurídicos trabalhistas do País.

A crise econômica já esta afetando diretamente o judiciário trabalhista, sinalizado pelo aumento sinuoso a demanda, que vem crescendo a cada mês, superando médias dos períodos anteriores, numa clara e insofismável constatação de que sua estrutura já está dando sinal de saturação. A prova substancial para isso são as audiências designadas e as remarçadas, que estão elasticidas. Segundo reclamações dos advogados que labutam no judiciário trabalhista, as remarcações já estão alcançando datas para novembro e dezembro de 2015 e para o primeiro trimestre de 2016. Hoje mais do que nunca, os grandes chamados litigantes (governo, bancos e concessionárias de serviços públicos) usam a Justiça de forma desenfreada, por sua vez, o próprio judiciário é tendencioso a

judicialização. Isso significa que o cidadão aciona a justiça em busca de direitos, que muitas vezes, poderiam ter sido solucionados através de um sistema extrajudicial.

Em 2013, a taxa de congestionamento do judiciário aumentou de 70% para 70,9%. O dado é do Conselho Nacional de Justiça e consta do relatório Justiça em Números, que avalia anualmente a produtividade e o desempenho do Judiciário, bem como a sua estrutura. Isso quer dizer que, de cada 100 processos em trâmite na Justiça, um a menos foi resolvido em comparação com o ano anterior. Em números absolutos: foram 95,14 milhões de processos em trâmite em 2013, dos quais 28,3 milhões entraram no ano passado e 66,8 milhões já estavam na Justiça antes disso. No mesmo ano, os juízes resolveram 27,7 milhões de processos. Quando digitava esta matéria, uma informação, ainda que incerta, indicava que existem 100 milhões de ações. Em 2013, dos 67 milhões de processos pendentes de julgamento, 36,3 milhões eram de execução. E desses, 30 milhões eram de execução de títulos fiscais. E mais grave: apenas 29 em cada cem processos chegaram ao fim.

Assim 40% das ações pendentes de julgamento do país estão em fase de execução,

82% delas resultam da ação do Estado para cobrar dívidas. E se a taxa de congestionamento geral é de 70,9%, ao recortá-la para a fase de execução, esse índice sobe para 86%. Em outras palavras, de cada 100 execuções que estão para ser resolvidas, só 14 o são. É, na prática, o "ganha, mas não leva".

O resultado do aumento no número de processos deixa a Justiça ainda mais lenta, servidores e magistrados sobrecarregados e com isso representa sofrimento e angústia para quem espera longos anos para ver a decisão final de um julgamento. Ao todo, estão nas gavetas e computadores da Justiça (estadual e federal, em todas as instâncias), pelo menos, 95.140.000 processos. Por sua vez, este ano, os reflexos imediatos da turbulência mundial já chegaram ao Judiciário, em especial à Justiça do Trabalho, que por excelência, busca proteger o trabalhador, hipossuficiente, e para isso vem utilizando novos e eficientes mecanismos de execução, e de todos os meios favoráveis ao empregado na cobrança e, até mesmo, no arbitramento de valores.

A crise econômica se instala nos meios de produção, coloca o sistema financeiro em embolia, e gera ansiedade e temor quanto ao futuro dos negócios. Na ponta deste iceberg de injunções, está o trabalhador, e a sua estabilidade, mais do que nunca precisa ser defendida. Mas sabemos que o estado tem dado demonstração de total despreparo quanto a sua proteção. Não o protege n=uma economia estável, como poderia protegê-lo numa situação anômala? Por outro lado, *data maxima venia*, a magistratura não está preparada técnica e doutrinariamente para compreender os aspectos substantivos dos pleitos a ela submetidos. Falta aos membros do Judiciário uma visão real das estruturas sócio econômicas. O juiz por sua vez, se personifica numa classe superior, com os mais altos salários do planeta, e a sua visão, é elitista, e fora da realidade de milhões de brasileiros.

O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E OS CRIMES PREVISTOS NO ARTIGO 1º DA LEI 8137/90

MARCIO TADEU MARTINS DOS SANTOS: Procurador da Fazenda Nacional. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Especialista em Direito Público pela UNB.

Resumo: Este artigo tem como objetivo a análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal acerca da necessidade da constituição definitiva do crédito tributário para configuração dos crimes previstos no artigo 1º da Lei 8137/90 e a demonstração de que tal instituto não configura elemento normativo do tipo penal descrito no enunciado prescritivo acima indicado, não sendo necessário o advento da decisão final na seara administrativa acerca da relação jurídica tributária para tipificação dos crimes de sonegação fiscal.

Palavras-Chave: Crime. Sonegação Fiscal. Constituição do Crédito Tributário. Lançamento. Norma Jurídica. Evento. Relação Jurídica. Linguagem. Segurança Jurídica.

Abstract: This article aims to analyze the jurisprudence of the Supreme Court about the need for definitive recording tax credit for configuration of the crimes defined in Article 1 of Law 8137/90 and the demonstration that this institute does not constitute normative element type criminal described in the above prescriptive statement, the advent of the final decision in the administrative harvest about tax legal relationship to typify tax evasion crimes is unnecessary.

Keywords: Crime. Tax evasion. Tax Credit Constitution. Release. Legal Standard. Event. Legal Relationship. Language. Legal Security.

Sumário: Introdu o. 1. A Evolu o da Jurisprudência acerca da Rela o do Crédito Tributário com os Crimes contra a Ordem Tributária. 2. A Análise Sem ntica do Artigo 1  da Lei 8137/90. A Falsa Premissa do Crédito Tributário como Elemento Normativo do Tipo. 2.1. A Incompatibilidade do Crédito Tributário como Elemento Normativo do Tipo com o Conceito de Dolo. 3. Da Desnecessidade da Constitui o do Crédito Tributário para Aferi o da Ocorrência dos Crimes Previstos no Artigo 1  da Lei 8137/90 diante da Competência Difusa para Verifica o da Subsun o do Evento Praticado pelo Agente em Rela o   Regra Matriz de Incidência Tributária. 3.1. A Distin o do Ato-Norma Denúncia e o Ato-Norma Lançamento. 4. Da Improriedade da No o da Constitui o Definitiva do Crédito Tributário após a Decisão Administrativa Final acerca do Lançamento. 5. Os Elementos da Rela o Jurídica Tributária e as Causas de Extin o do Crédito Tributário e sua Rela o com os Tipos Penais do Artigo 1  da Lei 8137/90. 6. Conclusão. Referências.

INTRODU O

O direito positivo constitui um conjunto de enunciados prescritivos destinados a regular as condutas intersubjetivas. N  obstante o tratamento específico conferido pelo legislador aos diversos ramos do direito ao separá-los em códigos e leis esparsas, o que, inclusive, resulta de uma imposi o da própria lei^[1], deve-se ressaltar que o direito positivo revela um sistema uno e indivisível.

Diante disso, não raro, um dispositivo atinente a uma determinada matéria abriga em seu conteúdo signos que representam institutos de outros subsistemas do direito positivo. É o caso da Lei 8137/90 que disciplina os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, que possui relação com diversos elementos do direito tributário, o que gerou intensa controvérsia na doutrina e na jurisprudência, sobretudo em relação à necessidade do exaurimento das vias recursais administrativas para constituição “definitiva” do crédito tributário para que houvesse a configuração dos crimes elencados no artigo 1º do diploma legal acima indicado.

O tema já foi objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal em diversas ocasiões, já tendo o pretório excelso se manifestado pela ausência de condição de procedibilidade[2], ausência de justa causa[3] e finalmente pela ausência de tipicidade, entendimento este que resultou na edição do verbete da súmula vinculante nº 24 daquela corte[4].

Porém, em que pese a questão tenha sido pacificada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o tema ainda suscita diversos questionamentos, não só pela ausência de uma análise precisa do conteúdo dos tipos penais previstos nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8137/90, mas também, se a norma individual e concreta emanada da autoridade fiscal tendente a constituir o crédito tributário constituiria, de fato, elemento normativo do tipo, tal como entendeu a suprema corte, tendo em vista os pressupostos narrados nos enunciados prescritivos acima indicados, mormente a conduta fraudulenta e a finalidade pretendida pelo agente.

Assim, o objetivo do presente estudo   fazer uma análise lógica, semântica e pragmática de todo o arcabouo normativo atinente   matéria.

I – A EVOLUO   DA JURISPRUDÊNCIA ACERCA DA RELAO   DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COM OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Parte da doutrina, com base no disposto no artigo 83 da Lei 9430/96[5], sustentava que a constitui o “definitiva” do crédito tributário seria uma condi o de procedibilidade da a o penal. N  obstante, o próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Adin-MC/DF n  1571-1, entendeu que o enunciado prescritivo acima citado n  poderia impor uma limita o ao exercício funcional do Ministério Público de promover a a o penal dos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei 8137/90.

Na ocasião, advertiu o Ministro Celso de Mello que “os requisitos de procedibilidade n  se presumem, mas reclamam expressa determina o legal”, e na hipótese, a lei 8137/90 n  condicionou a atua o do Ministério Público a qualquer requisito de procedibilidade, o que foi ratificado pela súmula 609 da Suprema Corte que dispõe que   publica incondicionada a a o penal dos crimes de sonega o fiscal. Portanto, n  seria necessária a representa o por parte da administra o pública tributária ao Ministério Público para que fosse possível o ajuizamento da a o penal.

Além disso, segundo o Pretório Excelso, o dispositivo se restringiria   atua o da administra o pública, pois apenas estabelece o momento em que a autoridade fazendária poderá encaminhar os

expedientes que contenham os indícios do crime contra a ordem tributária, o que ocorreria somente após a decisão definitiva acerca da constituição do crédito tributário.

No entanto, não ficaria o parquet inibido de proceder às investigações e de reunir os elementos para o pronto ajuizamento da ação penal, mesmo antes de encerrada a via administrativa.

A ausência de condição de procedibilidade para o ajuizamento da ação penal foi ratificada no julgamento do HC 81.611-8/DF, quando na oportunidade, o Ministro Sepúlveda Pertence ressaltou que aquele instituto configura um ato de decisão livre de vinculações e, mesmo quando seja condicionada a manifestações de órgãos e autoridades públicas, serão elas decisões de livre discricção política, o que se revela incompatível com a atividade vinculada da administração pública relativa à constituição do crédito tributário.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, no mesmo julgado, decidiu que não haveria justa causa para ação penal dos crimes tipificados no artigo 1º da Lei 8137/90, antes do advento da decisão definitiva acerca da constituição do crédito tributário, seja este uma condição objetiva de punibilidade ou elemento normativo do tipo penal previsto no enunciado prescritivo acima citado, questão que não se confundiria com a necessidade de representação da administração tributária para o ajuizamento da respectiva ação penal.

Por fim, o Pretório Excelso editou a súmula vinculante nº 24, segundo a qual “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Os precedentes acima indicados partem do entendimento de que os crimes tipificados no artigo 1º da Lei 8137/90 possuem natureza material, ou seja, exigem a ocorrência do resultado, qual seja, a supressão ou a redução do tributo, o que só seria possível constatar após a decisão definitiva acerca da constituição do crédito tributário, cuja competência seria reservada à administração pública tributária.

Diante disso, entendeu a Suprema Corte que o ajuizamento da ação penal antes da constituição do crédito tributário importaria ao acusado à renúncia ao seu direito constitucional de apresentar impugnação à exigência fiscal para alcançar a extinção da punibilidade pela satisfação da obrigação, o que revelaria um abuso do processo penal.

Veremos, no entanto, que os alicerces do entendimento que restou sumulado pelo Supremo Tribunal Federal não se sustentam, diante de uma análise semântica e sistemática dos enunciados normativos insertos na Lei 8137/90 e no Código Tributário Nacional, conforme se passará a expor.

2 – A ANÁLISE SEMÂNTICA DO ARTIGO 1º DA LEI 8137/90. A FALSA PREMISSE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO ELEMENTO NORMATIVO DO TIPO

Passemos agora à análise do sentido dos enunciados prescritivos previsto nos incisos I a IV, do artigo 1º da Lei 8137/90. Convém esclarecer que o tipo penal previsto no inciso V do artigo 1º do diploma legal acima mencionado não será objeto do presente estudo, já que o mesmo não foi abrangido pela súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal.

O ordenamento jurídico se manifesta através de uma linguagem verbal escrita através da qual são prescritas as condutas intersubjetivas. A a linguagem, por sua vez, implica obrigatoriamente, a noção de signo que constitui uma relação extraída de um suporte físico ao qual se associa uma significação e um significado. Chama-se semiologia ou semiótica a ciência que estuda os signos.[\[6\]](#)

Segundo os estudiosos da semiótica, existem três planos de investigação dos signos, quais sejam, o sintático, no qual se estudam as relações dos signos entre si; o semântico em que se analisa o vínculo do signo com a realidade que ele exprime; e só pragmático, em que se estuda a relação dos signos com os usuários da linguagem.

Cumpramos então analisarmos o enunciado prescritivo do artigo 1º da Lei 8137/90 sob os aspectos semântico e pragmático.

Vejam os dispositivos:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

O artigo 1º faz menção à constituição do crime contra a ordem tributária, devendo este ser entendido em seu conceito analítico formal que abrange a tipicidade, a ilicitude e a culpabilidade.

Em seguida define os elementos objetivos do crime consistentes na finalidade de suprimir ou reduzir o tributo ou a contribuição social ou qualquer outro acessório. Supôs o legislador que o tributo e a contribuição social seriam exações qualitativamente distintas, quando se sabe que a segunda constitui espécie do primeiro, conforme já decidiu o próprio Supremo Tribunal Federal no julgado proferido no Recurso Extraordinário de nº 138284.

É verdade que a lei entrou em vigor antes do julgamento acima indicado, porém, a maior parte da doutrina já entendia que a contribuição social possuía natureza jurídica de tributo. Além do tributo, o tipo penal inclui em seu elemento objetivo os acessórios que seriam a multa e os juros.

O enunciado prescritivo narrado no caput do artigo 1º revela que a conduta do agente deve ser destinada à supressão ou redução do tributo ou qualquer dos acessórios. Suprimir tem o sentido de extinguir, fazer desaparecer, eliminar. O verbo reduzir, por sua vez, indica a intenção de tornar menor.

A finalidade do agente, portanto, é eliminar ou diminuir o tributo e/ou acessórios. A delimitação do termo tributo é fulcral para que se possa verificar qual a relação do fato jurídico penal com o tributário e em que grau eles se intercalam.

Conforme leciona Paulo de Barros Carvalho, o signo tributo possui diversas acepções, tais como a relação jurídica, direito subjetivo, dever jurídico, quantia em dinheiro, norma jurídica e o fato jurídico tributário[7].

Não raro, as disposições emanadas do Poder Legislativo contêm em seu bojo termos com múltiplas acepções, sendo, portanto, desprovidas de precisão e determinação, sendo imperativo ao intérprete a realização de um processo de depuração, no qual são substituídas as expressões de natureza dúbia por outras uníssonas ou mais precisas.

E para identificarmos qual das acepções do tributo foi adotada pelo legislador para formação do tipo penal do artigo 1º da Lei 8137/90 vamos tomar como base a distinção entre evento e fato jurídico.

A aplicação do direito constitui um ato de vontade humana, o que implica dizer que os enunciados prescritivos não incidem de forma automática e infalível, tão logo ocorrida a hipótese prevista no antecedente de cada qual. Ao contrário, caso não seja a mesma materializada na linguagem prevista pelo ordenamento jurídico para cada situação nele disciplinada, o acontecimento ocorrido no mundo fenomênico configurará apenas um evento. Ainda que seja o mesmo relatado por algum sujeito da sociedade, será ele um fato social, porém desprovido de juridicidade.

Assim, para que o evento previsto na norma geral e abstrata ou o fato social se torne um fato jurídico, faz-se necessário que o mesmo seja relatado pelo sujeito competente através de um procedimento próprio previsto em lei, do que resultará na enunciação de uma norma individual e concreta.

Tomando-se como exemplo a regra matriz de incidência tributária, a norma individual e concreta fará emergir a constituição do crédito tributário, que em seu antecedente descreverá os aspectos material, temporal e espacial do tributo, e no conseqüente, a prescrição da relação jurídica tributária, onde o sujeito ativo possui o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo uma prestação pecuniária a título de tributo.

Feita essa breve exposição acerca do ciclo de positivação do crédito tributário, voltemos à questão acerca de qual das acepções do termo tributo foi adotada pelo legislador no artigo 1º da Lei 8137/90.

Conforme foi dito anteriormente, o verbo suprimir e/ou reduzir pressupõe algo que já existe antes da sua realização da ação pelo agente. Por outro lado, as condutas descritas nos incisos I a IV do artigo 1º referem-se a documentos e informações de que se vale o fisco para proceder à constituição do crédito tributário. Além disso, o objetivo da lei é sancionar a evasão fiscal, consistente no emprego de artifícios fraudulentos com o intuito de mascarar o evento efetivamente ocorrido, do que resulta na constatação inequívoca de que o artigo 1º da Lei 8137/90 utilizou o termo tributo na acepção do evento descrito na regra matriz de incidência tributária.

Veja-se que a própria etimologia dos verbos suprimir e reduzir, em conjunto com a cronologia das condutas elencadas nos incisos I a IV,

do artigo 1º da Lei 8137/90 já nos permite a consideração lógica de que a expressão tributo utilizada no caput do enunciado prescritivo em comento não pode ser compreendida na acepção de crédito tributário.

Trata-se, portanto, do evento previsto na regra geral e abstrata que impõe a exação a que o agente pretende ocultar ou maquiagem, visando afastar a consequência dela resultante relativa à formação da relação jurídica tributária ou a sua constituição de maneira quantitativamente diversa da que emergiria da hipótese ocorrida na realidade histórica.

Seria ilógico imaginar que após a constituição do crédito tributário pela Fazenda Pública ou pelo próprio sujeito passivo, através da qual se declara a ocorrência do evento narrado na hipótese de incidência tributária, pretendesse o contribuinte ocultá-lo ou modificá-lo de forma ilícita, quando de antemão já teria ocorrido o acertamento quanto à sua existência e liquidez.

Ao contrário, o objetivo do agente é que a constituição do crédito tributário, seja ele realizado pelo Fisco ou pelo próprio contribuinte, tenha como base o evento concebido sob uma nova roupagem, através dos atos fraudulentos descritos nos incisos elencados no artigo 1º da lei 8137/90.

Daí que, não se pode considerar a relação jurídica que deriva da constituição do crédito tributário, bem como o direito subjetivo, o dever jurídico e a prestação pecuniária, que constituem elementos integrantes daquele vínculo, na acepção de tributo referida no artigo 1º daquele diploma legal.

Assim, o crédito tributário não pode ser entendido como elemento normativo do tipo penal previsto no enunciado prescritivo acima

indicado, tal como resultou do entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal, pois, de acordo com o que afirmamos acima, o tributo foi considerado como elemento da regra geral e abstrata e antes da incidência desta.

Além disso, há que se acrescentar que a considera o do crédito tributário como objeto da finalidade perseguida pelo agente consistente na sua supressão ou redu o se revela incompatível com a própria no o de dolo, conforme será exposto a seguir.

2.1 A Incompatibilidade do Crédito Tributário como Elemento Normativo do Tipo com o Conceito de Dolo

A norma jurídica resulta de uma constru o do intérprete a partir das significa es extraídas da leitura dos dispositivos legais. Não raro, o sentido imediato que   extraído dos enunciados prescritivos não coincide com aquele que   produzido pelo hermeneuta.

Daí que, na maioria das vezes, a leitura de um único artigo será insuficiente para a compreensão da regra jurídica. E quando isso acontece o exegeta se v  na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até, a sair dele, fazendo incursões pelo sistema.[\[8\]](#)

  o que ocorre no caso em tela, sendo necessária a utiliza o do conceito de dolo previsto na lei penal para que se tenha a exata compreensão do sentido e alcance da mensagem prescrita no artigo 1  da Lei 8137/90.

O Código Penal Brasileiro, no inciso I, do artigo 18 estabelece o conceito de dolo nos seguintes termos:

Art.18 – Diz-se o crime:

I – Doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;

Veja-se, portanto, que o legislador vinculou a noção de dolo ao querer produzir o resultado típico ou ao realizar a ação que demonstre uma assunção de risco de causar o resultado típico. Assumir o risco de causar o resultado típico equivale à demonstração de uma indiferença em relação ao bem jurídico, havendo, assim, duas espécies de dolo disciplinadas pelo Código Penal.

O dolo encontra-se implícito no tipo, não sendo necessário que ele esteja expresso ou declarado no tipo, diferentemente da culpa que exige a sua previsão de forma expressa, conforme o disposto no parágrafo único do artigo 18 do Código Penal^[9].

O tipo subjetivo do crime doloso, abriga, em regra, apenas o dolo. No entanto, em alguns outros tipos penais, classificados pela doutrina de crime de tipo anormal, o tipo subjetivo, além do dolo, exige uma especial vinculação psicológica do agente com o resultado, denominada pela doutrina finalista de especial fim de agir. Nessa hipótese, diz-se que o tipo subjetivo é complexo, pois abriga o dolo e o especial fim de agir.

Assim, quando o tipo subjetivo for composto pelo dolo e o especial fim de agir, a conduta só se revelará típica quando ambos os elementos estiverem presentes, pelo que a ausência de qualquer um deles acarretará a atipicidade da conduta.

Há, ainda, que se acrescentar ao conceito de dolo um outro elemento não previsto no inciso I do artigo 18 do Código Penal que se

revela essencial para sua configura o, e que o diferencia do simples desejo.

Trata-se da capacidade de interferir no curso causal. O dolo, portanto, implica no querer causar o resultado com a possibilidade de interferir no processo causal do resultado. O dolo está ligado ao conceito de a o e esta, sob o ponto de vista penal,   aquela capaz de produzir o resultado.

Esta capacidade se dá no plano físico, no plano causal. Assim, o dolo t pico   a vontade de realizar uma a o que, fisicamente, seja capaz de produzir um resultado.

Por outro lado, o querer realizar o tipo objetivo, o resultado, sem possibilidade de interferir no curso causal ensejará apenas um desejo.

O dolo constitui, portanto, a conduta de querer realizar o tipo objetivo com possibilidade de interferir na ocorrência do resultado. Mas esse querer pressupõe, obrigatoriamente e logicamente, o conhecimento prévio dos elementos do crime, ou seja, os elementos do tipo objetivo.

Importante ressaltar que o conhecimento que o elemento cognitivo exige sobre os elementos objetivos do crime deve ser contemporâneo   a o (fala-se em conhecimento atual). Pois o conhecimento anterior ou posterior sobre uma a o não firma o dolo. O conhecimento que firma o dolo   aquele conhecimento que o sujeito tinha ao tempo da a o ou omissão penal (e isso não comporta exce o de modo algum). O dolo   sempre contemporâneo   prática da conduta em todas as situa es. Não existe dolo subsequente ou posterior. Do mesmo modo, conhecimentos pretéritos que não tenham se mantido ao tempo da a o não configuram o dolo.

Além disso, o conhecimento do tipo objetivo deve ser idôneo, senão que, ao contrário, a conduta será atípica, ainda que a ação tenha causado o resultado previsto no tipo penal.

Assim, se por exemplo, um agente tenha subtraído coisa alheia móvel, sem que o saiba que a mesma seja pertencente a outra pessoa, pois acredita que a coisa seja sua, não haverá tipicidade na conduta, pois não estaria presente o dolo, malgrado a ação tenha causado o resultado típico, já que não havia o conhecimento idôneo do tipo objetivo, qual seja, a coisa alheia móvel, implicando na ocorrência do erro de tipo^[10].

Não é objetivo do presente trabalho a elaboração de uma análise exaustiva do dolo, mas apenas traçar os seus principais pressupostos, a fim de que seja demonstrado que a descrição das condutas previstas nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8137/90 são incompatíveis com a entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal de que o crédito tributário seria elemento normativo do tipo.

Do enunciado descrito nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8137/90, constata-se que o tipo subjetivo abrange não só o dolo, mas também o especial fim de agir consistente na finalidade de suprimir ou reduzir o tributo. Assim, para que seja configurado o tipo subjetivo não basta a prática das condutas narradas nos dispositivos legais acima indicados, sendo necessário que as mesmas sejam realizadas com o intuito de afastar ou reduzir o tributo.

Portanto, o dolo do agente, de acordo com os pressupostos acima expostos acerca do referido elemento subjetivo, supõe o conhecimento e a possibilidade de interferir no curso causal do resultado, na hipótese, a supressão ou a redução do tributo.

Se considerarmos que o resultado da conduta tipificada nos artigo 1º da Lei 8137/90 só se configura após a constituição “definitiva” do crédito tributário, consistente na decisão administrativa acerca da relação jurídica tributária da qual não caiba mais nenhum recurso, tal como entende o Supremo Tribunal Federal, somos obrigados a admitir que o agente não possui qualquer ingerência na consecução do resultado, pois este ficaria a cargo da administração pública diante da sua competência para se pronunciar acerca do acertamento da relação jurídica tributária.

Mesmo nos casos em que a constituição do crédito tributário se realiza através do denominado “lançamento” por homologação, este ficaria subordinado à condição resolutiva de homologação pela administração pública, ainda que o mesmo ocorra de forma tácita, pela ausência de manifestação do Fisco.

E diante da impossibilidade do agente de interferir no curso causal do resultado (constituição definitiva do crédito tributário), chegaremos a esdrúxula conclusão de que não haveria dolo na conduta do agente, mas apenas um mero desejo, que representa o querer do agente de realizar o resultado, mas sem a possibilidade de interferir na sua produção.

Por outro lado, conforme afirmamos anteriormente, o dolo é contemporâneo à ação, o que implica dizer que o mesmo deve estar presente no momento da sua realização, pelo que a sua presença antes ou posterior à ação, sem que o mesmo exista no momento em que a conduta foi praticada resultará na ausência do tipo subjetivo.

Porém, se considerarmos o signo tributo narrado no enunciado prescritivo do caput do artigo 1º da Lei 8137/90, na acepção do evento previsto na regra matriz de incidência tributária, veremos que o resultado consistente na supressão ou redução do tributo se compatibiliza com a noção de dolo.

Devendo o referido elemento subjetivo estar presente no momento da prática da conduta, terá o agente um conhecimento idôneo do resultado que pretende atingir, assim como a possibilidade de interferir no seu curso causal.

Assim, ocorrido o evento previsto na hipótese de incidência tributária, o sujeito passivo ou outro agente, mediante a prática de alguma das condutas previstas nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8137/90, tem pleno conhecimento de que sua ação encobrirá ou irá travestir o evento ocorrido na realidade histórica.

Veja-se, portanto, que se a palavra tributo prevista no dispositivo acima indicado for considerado na sua acepção do evento na regra geral e abstrata de natureza tributária, o sujeito ativo do crime terá conhecimento idôneo do elemento objetivo do tipo penal, bem como a capacidade de interferir no curso causal do resultado.

Não concordamos, pois, com o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que os crimes previstos nos incisos I a IV, do artigo 1º da Lei 8137/90 só se tipificam após a constituição definitiva do crédito tributário, já que, para nós, o delito se aperfeiçoa com a realização da conduta fraudulenta tendente à ocultar ou modificar o evento previsto na hipótese de incidência.

Não se está a dizer que o crime possui natureza formal diante da desnecessidade da constituição do crédito tributário para a consumação do crime, já que aquele não constitui elemento normativo do tipo, conforme foi exposto anteriormente, não sendo ele o resultado pretendido pelo agente.

O crime ocorre em um momento anterior à constituição do crédito tributário, não sendo necessária a edição de uma norma individual e concreta pela administração tributária para sua consumação.

A eventual declaração posterior de inexistência do crédito tributário surtirá efeitos apenas e tão somente, conforme será visto adiante, em razão da afirmação de que o evento, o qual o agente pretendeu ocultar ou modificá-lo mediante o emprego de artifício fraudulento, não se subsume à regra matriz de incidência tributária.

Porém, tal hipótese não importa na conclusão de que somente a administração pública tributária seria o ente competente para afirmar se houve ou não sonegação fiscal. É o que passaremos a abordar no capítulo seguinte.

3 – DA DESNECESSIDADE DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PARA AFERIÇÃO DA OCORRÊNCIA DOS CRIMES PREVISTOS NO ARTIGO 1º DA LEI 8137/90 DIANTE DA COMPETÊNCIA DIFUSA PARA VERIFICAÇÃO DA SUBSUNÇÃO DO EVENTO PRATICADO PELO AGENTE EM RELAÇÃO À REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

As normas gerais e abstratas não possuem condições para atuar em um caso materialmente definido, ou seja, não tocam as condutas intersubjetivas, sendo necessária a emissão de uma norma individual e

concreta para que a finalidade prescrita pelo legislador possa ser implementada. Exige-se, portanto, a tipificação no espaço e no tempo do enunciado prescritivo.

E tal operação, denominada de incidência ou aplicação do direito, não ocorre de forma automática e infalível, mas depende de um ato humano de aplicação da norma realizado por pessoa habilitada legalmente e mediante um procedimento previsto no próprio ordenamento jurídico.

A existência de uma linguagem própria a ser emitida por um sujeito competente, mediante um procedimento próprio previsto no direito positivo para o fim de estabelecer direitos e deveres decorrentes do evento descrito na hipótese da norma geral e abstrata constitui uma emanção do sobre princípio da segurança jurídica do qual decorre o princípio da certeza do direito que exige do enunciado normativo a especificação do fato e da conduta regradada, bem como, de outro, a previsibilidade do conteúdo da coatividade normativa.^[11]

Dessa forma, é possível conferir a certeza da mensagem jurídica, permitindo-se a compreensão do conteúdo, seja no plano abstrato, quanto no plano concreto.

Esta foi a razão pela qual, o Supremo Tribunal Federal, baseado na premissa de que o crédito tributário seria elemento normativo dos tipos penais previstos nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8137/90, sustentou que só a Administração Pública tributária poderia afirmar se houve ou não a ocorrência de sonegação fiscal.

Em outras palavras, entendeu a corte superior que só haveria certeza quanto à ocorrência do evento descrito na norma jurídica penal

após o acerto da relação jurídica tributária, o que somente ocorreria com a constituição “definitiva” do crédito tributário.

No entanto, conforme já foi exposto anteriormente, entendemos que o crédito tributário não constitui elemento normativo dos tipos penais descritos no artigo 1º da Lei 8137/90, sendo possível afirmar a certeza da ocorrência do delito, assegurando-se, portanto, a observância do sobre princípio da segurança jurídica, mediante a emissão de uma linguagem por um sujeito competente e de acordo com o procedimento previsto em lei, sem que seja necessário para tanto a constituição “definitiva” do crédito tributário, conforme passaremos a expor daqui em diante.

Não se questiona o fato de que a competência privativa para constituir o crédito tributário é da Administração Pública, porém, entendemos que tal atividade não se confunde com a tarefa de verificar a adequação de um evento à regra matriz de incidência tributária, o que para nós não seria restrito ao Fisco, mas a todos os sujeitos habilitados pela ordem jurídica.

Nas linhas anteriores, fixamos a premissa de que o signo tributo, mencionado no caput do artigo 1º da Lei 8137/90 foi inscrito na acepção do evento descrito na regra matriz de incidência tributária, sendo a sua supressão ou a redução da sua expressão econômica o fim pretendido pelo agente.

Sendo incondicionada a ação penal pública relativa aos crimes tipificados nos incisos I a IV do artigo 1º do diploma legal acima citado, caberia ao Ministério Público, ao se deparar com a prática de uma das condutas narradas nos enunciados prescritivos em comento, verificar se o

evento ao qual se refere a ação fraudulenta se adéqua à alguma hipótese de incidência tributária.

Exemplificando, tomando como base a conduta descrita no inciso III, do artigo 1º da Lei 8137/90, caberia ao parquet verificar se a nota fiscal, fatura ou quaisquer dos documentos indicados no referido dispositivo, os quais foram objeto de falsificação ou alteração pelo agente, teria como objeto algum produto ou serviço passível de incidência tributária.

Esta é, portanto, a tarefa atribuída ao titular da ação penal que não se confunde com a atividade de constituição do crédito tributário.

Todo acontecimento realizado no mundo fenomênico se esvai no tempo e no espaço, razão pela qual só se afigura possível relatá-lo através de uma linguagem, simplesmente porque o mesmo já ficou no passado. Assim, só seria possível conhecê-lo através de uma linguagem construída pelo emissor.

Daí a distinção entre evento, fato e fato jurídico, a qual já nos referimos anteriormente, e que agora iremos abordar de uma forma mais profunda.

O evento seria um acontecimento carente de qualquer linguagem que ficou na experiência. O fato por sua vez, consiste no relato do evento, ou seja, o enunciado em forma linguística. Refere-se a elementos culturais, já que o mesmo é exteriorizado através da linguagem, diversamente do evento que alude a objetos reais.

O evento é perceptível pelos sentidos. Os fatos são conhecidos através da interpretação. Daí que o mesmo não se revela palpável e

concreto, mas algo que se depreende pela linguagem, através da qual se cria uma realidade própria.

O fato jurídico então é o relato do evento em linguagem jurídica, a partir da qual são produzidos os efeitos previstos no ordenamento jurídico. E essa linguagem jurídica é concretizada mediante a realização de um procedimento previsto em lei instaurado por um sujeito competente.

Faz-se necessário aduzir que a expressão fato jurídico possui mais de uma acepção. Utiliza-se o termo para aludir à norma geral e abstrata, assim como ao evento em concreto descrito na hipótese de incidência. Há, ainda, uma terceira categoria que é designada por fato jurídico que consiste no relato em linguagem jurídica do acontecimento em concreto.

Assim, quando afirmamos que o signo tributo previsto no caput do artigo 1º da Lei 8137/90 foi utilizado na acepção de evento descrito na regra matriz de incidência tributária, queremos fazer alusão aquele ocorrido no mundo fenomênico.

No entanto, é bom que se diga que a ocorrência do evento descrito na norma geral e astrata só produzirá os efeitos que lhe prescrevem a ordem jurídica após o relato do mesmo em linguagem jurídica, o que exige um procedimento previsto em lei instaurado por um sujeito competente.

E sendo necessária a realização de um procedimento previsto em lei desencadeado por um sujeito competente, pode se dizer que antes do referido pressuposto, não há a produção de efeitos jurídicos, o que

equivale a afirmar que não houve a incidência da norma geral e abstrata, embora tenha ocorrido no mundo fenomênico o evento nela previsto.

A teoria tradicional da incidência normativa, que tem como seus expoentes Pontes de Miranda e Miguel Reale, propõe que a norma jurídica incide de forma automática e infalível, tão logo ocorrido o evento narrado no antecedente da norma. Para essa tese, a norma incidiria sozinha, *sponte* própria, produzindo os efeitos jurídicos nela prescritos tendente à constituição de direitos e deveres correlatos, desde o momento em que realizada a sua hipótese.

A aplicação da norma, da qual decorreria a formalização dos direitos e deveres, se daria, no entanto, em momento posterior, sendo possível ainda que ela sequer seja aplicada, o que, porém, não afastaria a juridicidade do evento ocorrido na realidade concreta. Veja-se, portanto, que para esse entendimento, a incidência da norma e sua aplicação seriam coisas distintas.

Destarte, não há como ser instaurada a relação jurídica prevista no consequente da norma jurídica, caso não seja instaurado um procedimento previsto em lei e por um sujeito competente, tendente a relatar o evento narrado na hipótese de incidência.

Dessa forma, poderia se pensar que antes de relatado o evento previsto na regra matriz de incidência tributária, cujos efeitos jurídicos o sujeito passivo pretendeu afastar mediante algumas das condutas fraudulentas previstas no artigo 1º da Lei 8137/90, não estaria tipificado o respectivo crime.

No entanto, não se confunde o ato de constituição do crédito tributário com a tarefa de verificar a subsunção do evento à hipótese de incidência tributária.

3.1 A Distinção do Ato-Norma Denúncia e o Ato-Norma Lançamento

O direito positivo, embora constitua uma unidade, é composto de vários ramos, os quais possuem cada qual um conjunto de regras específicas (enunciados prescritivos) que se diferenciam. Por exemplo, podemos ter o instituto da prescrição que é disciplinado pelo direito civil, tributário, penal, administrativo, etc., cada qual com pressupostos próprios.

Além disso, cada evento descrito na norma geral e abstrata, embora previsto em mais de um ramo do direito, possui um procedimento específico e um agente competente para instaurá-lo.

O lançamento tributário pode ser examinado ora pelo plano fático ora pelo plano normativo. O primeiro refere-se ao fato administrativo consistente no procedimento administrativo previsto em lei e instaurado por autoridade competente, seu suporte fático e os fatos jurídicos que o integram.

Já o plano normativo diz respeito ao ato-norma administrativo que resulta do procedimento acima citado e que introduz uma norma individual e concreta que tem em seu antecedente a descrição do fato jurídico tributário e no conseqüente, a prescrição da relação jurídico tributária.

O ato norma do lançamento tributário possui como elementos, a motivação, o sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária, o functor relacional e a conduta prescrita no ato-norma.

A motivação consiste na descrição do fato jurídico ocorrido, da qual decorre a prescrição de uma conduta exigida pelo ordenamento jurídico, o que viabiliza o controle de legalidade dos atos estatais.

O sujeito ativo e passivo são os sujeitos da relação jurídica tributária. Por fim, o functor relacional e a conduta prescrita no ato norma revela a obrigatoriedade do sujeito passivo de efetuar o recolhimento de uma quantia em dinheiro.

Verifica-se, assim, que os elementos que compõem a estrutura do ato-norma do lançamento tributário referem-se aos aspectos da regra matriz de incidência tributária e que são individualizados de acordo com o fato concreto. Os aspectos material, temporal e espacial estão previstos no antecedente da norma individual e concreta e configuram a motivação da mesma, conforme já exposto acima.

O aspecto subjetivo consiste nos sujeitos da relação jurídica e o aspecto quantitativo expõe a base de cálculo e a alíquota do tributo, sendo, portanto, os elementos que dimensionam economicamente a obrigação tributária.

O ato-norma da denúncia dos crimes previstos no artigo 1º da Lei 8137/90 e do lançamento tributário possuem em comum, apenas e tão somente, na motivação do ato, a descrição da ocorrência de um evento previsto em alguma hipótese de incidência tributária, agregando-se no primeiro, a conduta fraudulenta praticada pelo agente.

Porém, é o aspecto quantitativo da norma individual e concreta do lançamento que o distingue do ato norma da denúncia. Veja-se que a regra de estrutura do 142 do Código Tributário Nacional que informa o modo de produção do ato norma do lançamento impõe ao agente competente a apuração, entre outros elementos, do montante do tributo, que por sua vez é delimitado através da base de cálculo e da alíquota.

No ato-norma da denúncia dos crimes previstos no artigo 1º da Lei 8137/90, além de não ser o Ministério Público o agente competente para apurar a base de cálculo e a alíquota do tributo, não se faz necessária tal empreitada.

Dissemos anteriormente que o signo tributo possui várias acepções e o artigo 1º da Lei 8137/90 o teria utilizado no sentido do evento previsto no antecedente da norma geral e abstrata de natureza tributária e não como crédito tributário, como entende o Supremo Tribunal Federal, não sendo aquele elemento normativo do tipo.

Entendemos que os tipos penais narrados no diploma legal acima citado se configuram com a ação do agente destinada a mascarar o evento descrito na regra matriz de incidência tributária e que ocorreu na realidade histórica, seja pela sua ocultação ou pela redução de sua expressão econômica.

E tal resultado pode ser aferido pela própria conduta fraudulenta do agente. Queremos dizer que é possível aferir a supressão ou a redução do “tributo” através de algumas das ações ardilosas previstas nos incisos I a IV, o artigo 1º da Lei 8137/90.

Assim, se por exemplo o agente falsifica ou altera nota fiscal de um produto para constar como se a operação tivesse sido realizada pelo

valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando na realidade ele foi vendido por R\$ 1000,00 (mil reais), tal fato por si só já é suficiente para se constatar que houve a supressão ou redução do tributo.

Veja-se, portanto, que a verificação do resultado do tipo penal previsto no artigo 1º da Lei 8137/90 não exige a apuração da base de cálculo e da alíquota do tributo, razão pela qual não se faz necessária a constituição “definitiva” do crédito tributário, já que o mesmo pode ser demonstrado pela própria conduta fraudulenta, bastando apenas a averiguação da subsunção do evento a que se refere a conduta fraudulenta à hipótese de incidência tributária.

E o ordenamento jurídico não restringe tal atividade à autoridade fiscal, sendo plenamente possível ao Ministério Público, no exercício de seu munus constitucional consistente na apuração dos fatos jurídicos penais, verificar a adequação do evento a que se relaciona a prática artilosa à regra matriz de incidência tributária.

O autor alemão Peter Häberle que difundiu o método concretista da “Constituição” Aberta, pregava a democratização do processo interpretativo, que não seria restrito ao corpo clássico de intérpretes do quadro da hermenêutica tradicional, mas se estenderia a todos os cidadãos^[12].

Destarte, sendo a interpretação um processo aberto e público que faz do cidadão, a um só tempo, objeto e sujeito da ordem jurídica, não se pode conceber que um integrante do aparelho estatal não possa verificar a subsunção de um evento à hipótese de incidência tributária, não sendo tal tarefa restrita ao sujeito competente para constituir o crédito tributário.

De acordo com as ideias de Wittgenstein acima expostas, cada ramo do direito possui uma linguagem própria composta de enunciados prescritivos específicos (regras) que estabelecem hipóteses e consequências distintas que, embora possam se relacionar, são autônomas em relação a todas as outras.

Não obstante seja a autoridade fiscal o sujeito competente para constituir o crédito tributário, tal fato não impede a verificação da ocorrência dos crimes previstos no artigo 1º da Lei 8137/90, tendo em vista que a sua configuração pode ser aferida apenas e tão somente pela conduta fraudulenta narrada nos incisos I a IV daquele dispositivo e pela subsunção do evento a que se relaciona a ação delituosa à regra matriz de incidência tributária.

Diante disso, haveria certeza quanto a ocorrência dos crimes tipificados no diploma legal acima mencionado, mediante a linguagem emitida pelo Ministério Público através do ato-norma da denúncia, assegurando-se, assim, a observância do sobre princípio da segurança jurídica, sendo prescindível para tal fim a constituição definitiva do crédito tributário.

Sendo assim, cai por terra o entendimento da Suprema Corte de que o ajuizamento da ação penal antes da constituição do crédito tributário importaria ao acusado à renúncia ao seu direito constitucional de apresentar impugnação à exigência fiscal para alcançar a extinção da punibilidade pela satisfação da obrigação, pois o antecedente da norma jurídica referente ao tipo penal previsto no artigo 1º da Lei 8137/90, do qual decorre a relação jurídica penal possui elementos distintos da hipótese narrada na norma jurídica tributária, só possuindo em comum um

evento sobre o qual incide um tributo, razão pela qual seria ela autônoma e independente do vínculo jurídico tributário.

4 – DA IMPROPRIEDADE DA NOÇÃO DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APÓS A DECISÃO ADMINISTRATIVA FINAL ACERCA DO LANÇAMENTO

O Supremo Tribunal Federal entende que não seria possível afirmar a ocorrência dos crimes previstos no artigo 1º da Lei 8137/90 enquanto não for proferida a decisão definitiva no processo administrativo de constituição do crédito tributário, porquanto não haveria liquidez e certeza quanto ao direito afirmado pelo Fisco.

No entanto, se não se afigura necessário o pronunciamento do Fisco acerca do acerto da relação jurídica tributária para que haja a configuração dos tipos penais narrados no artigo 1º da Lei 8137/90, conforme defendemos anteriormente, revela-se ainda mais imprópria, a exigência de esgotamento da via administrativa para constituição definitiva do crédito tributário, para, somente a partir de então, seja averiguado a ocorrência ou não do delito.

Na verdade, seja o crédito constituído pela administração pública pelas modalidades do lançamento de ofício ou por declaração, seja pelo próprio contribuinte, que declara a ocorrência do fato jurídico tributário e apura o montante devido, a relação jurídica tributária se aperfeiçoa, no primeiro caso, a partir da notificação do sujeito passivo acerca do ato decisório resultante daquele procedimento ou tão logo seja introduzida no sistema a norma individual e concreta pelo contribuinte.

Faz-se necessário aduzir que a possibilidade de revisão do lançamento ou da norma individual e concreta introduzida pelo sujeito

passivo não lhe atribui o status da provisoriedade. Nesse sentido, afirma o professor Paulo de Barros Carvalho:

A circunstância de poder ser impugnado não significa ter caráter provisório, aguardando a expedição de outros atos que o confirmem. A susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos. Fora assim e diríamos que o ato de nomeação de um Ministro de Estado é provisório, porquanto ele pode ser atacado e invalidado. Passando para o campo do direito processual, afirmaríamos que uma sentença, enquanto sentença, não é um ato definitivo, porque pode ser modificada por efeito de um recurso. Os acórdãos dos tribunais seriam também provisórios, na medida em que suscitasse novos apelos. (CARVALHO, Paulo de Barros, 2009, p.287.)

Portanto, a eventual modificação da constituição do crédito através dos recursos e impugnações administrativas não afasta a sua definitividade, pois se assim não fosse, no caso dos atos judiciais, tal qualidade só seria alcançada após o transcurso ou julgamento da ação rescisória.

Veja-se que a impugnação e o recurso administrativo, nos termos do artigo 151, inciso III, do CTN, suspendem a exigibilidade do crédito tributário, o que é completamente distinto daquilo que ainda é

inexigível, pois só pode ser suspenso, de acordo com as hipóteses daquele enunciado prescritivo, o que já é exigível.

E se o crédito já é exigível, é também líquido e certo, embora algum dos elementos que compõem o crédito possa ser modificado, não sendo correto afirmar que o a obrigação tributária só estaria delimitada após a decisão definitiva na seara administrativa.

Assim, a pendência de recurso ou impugnação administrativa ou mesmo uma decisão judicial que declare a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não afastará a tipicidade dos crimes previstos no artigo 1º da Lei 8137/90, mas configurará uma questão prejudicial heterogênea, na forma do disposto no artigo 93 do Código de Processo Penal^[13], apenas e tão somente, quando a causa de pedir aludir à não incidência do tributo sobre o evento que guarda relação com a conduta artilosa do agente, o que provocaria a suspensão do ação penal, preservando-se, dessa forma, a independência das instâncias administrativa e judicial.

Queremos dizer que a discussão em torno do aspecto quantitativo do tributo, seja pela base de cálculo ou da alíquota, ou do aspecto espacial ou temporal não possui qualquer conexão com os tipos penais previstos na lei 8137/90, até mesmo quando o agente do crime alegar que não é sujeito passivo do tributo, pois as condutas descritas naquele diploma legal podem ser praticadas por qualquer pessoa e não somente pelo contribuinte ou responsável pela obrigação tributária.

Diversamente, a declaração de que o evento a que se relaciona a conduta fraudulenta não é passível de incidência de qualquer tributo

afastará a tipicidade dos crimes narrados no diploma legal acima mencionado, gerando, porém, a desclassificação para outros delitos.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal segundo o qual só restaria configurado os crimes previstos no artigo 1º da Lei 8137/90 após a constituição “definitiva” do crédito tributário pode, ainda, acarretar situações completamente esdrúxulas. Pense-se na hipótese de um tributo sujeito ao impropriamente denominado “lançamento” por homologação, cujo evento descrito na regra matriz de incidência tributária tenha sido objeto de uma das condutas fraudulentas descritas nos incisos do enunciado prescritivo acima indicado, após o que o contribuinte emite a norma individual e concreta de constituição do crédito, cuja expressão econômica é inferior ao que seria devido de acordo com o evento ocorrido na realidade histórica. Caso o lançamento seja homologado tacitamente, ou seja, não havendo pronunciamento pela administração pública tributária constatando a diferença a recolher, teríamos a situação absurda em que o Ministério Público não poderia oferecer denúncia em face do agente, mesmo diante da constatação da fraude, já que o Fisco não teria apurado supressão e redução de tributo.

Por outro lado, mesmo que seja reconhecida a inexistência do crédito tributário, tal fato, muitas vezes, não implicará na ausência dos crimes narrados no diploma legal acima indicado, conforme veremos no tópico seguinte.

5 – OS ELEMENTOS DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E AS CAUSAS DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SUA RELAÇÃO COM OS TIPOS PENAIIS DO ARTIGO 1º DA LEI 8137/90.

O crédito tributário constitui um dos elementos da relação jurídica que decorre do fato jurídico descrito no antecedente da norma individual e concreta.

Como toda relação jurídica, ela é composta por um sujeito ativo, no caso, uma pessoa jurídica de direito público, e o sujeito passivo, designado contribuinte ou responsável, e que tem como objeto o pagamento de um tributo e eventuais penalidades e encargos legais, tendo aquele o dever jurídico de efetuar a sua prestação e o sujeito ativo, o direito subjetivo de exigí-la.

Assim, cada um desses elementos compõe a relação obrigacional tributária e sua extinção pode atingir um ou mais daqueles elementos. Há, portanto, causas de extinção do crédito tributário que ocorrem pelo desaparecimento do sujeito ativo e/ou passivo, do direito subjetivo ou do dever jurídico, ou de ambos, ou pelo atingimento de seu objeto.

Diante disso, nem sempre a declaração de extinção do crédito tributário afastará a presença de uma conduta fraudulenta destinada a suprimir ou reduzir o tributo, diante da sua independência em relação ao fenômeno que dá ensejo à extinção do crédito tributário.

É certo que o artigo 69 da Lei 11941/09 dispõe sobre a extinção da punibilidade dos crimes referidos no artigo 1º e 2º da Lei 8137/90 e artigos 168-A e 337-A do Código Penal, razão pela qual deve ser extraída a mesma consequência para as hipóteses de conversão de depósito em renda(inciso VI, do artigo 156 do CTN), o pagamento antecipado e a homologação do lançamento(inciso VII, do artigo 156 do CTN), a consignação em pagamento(inciso VIII do artigo 156 do CTN), a dação

em pagamento(inciso XI, do artigo 156 do CTN) e a transação (inciso III, do artigo 156 do CTN), visto que em relação a essa última, o que efetivamente põe fim à relação jurídica tributária é o pagamento.

Já as demais modalidades de extinção do crédito tributário não produzem qualquer consequência em relação aos crimes previstos na Lei 8137/90, senão vejamos. A compensação pressupõe duas relações jurídicas distintas em que o sujeito passivo da obrigação tributária é credor em relação ao Fisco, afastando, dessa forma, o dever jurídico relativo à obrigação tributária, e, conseqüentemente, o direito subjetivo do Fisco de exigir a prestação.

A remissão, assim como a decadência e a prescrição afastam o direito subjetivo do Fisco de exigir o tributo e, conseqüentemente, o dever jurídico imposto ao sujeito passivo.

Interessante notar que cada uma dessas hipóteses opera no conseqüente da regra matriz de incidência tributária, pois dizem respeito aos elementos da relação jurídica, permanecendo incólume o aspecto material descrito na hipótese de incidência, o qual pretendeu o agente suprimir ou reduzir a sua expressão econômica mediante a prática de uma conduta fraudulenta.

Portanto, afora a causa de extinção do crédito tributário pelo pagamento e as modalidades a ela correlatas, as demais, por atingirem elementos que integram a relação jurídica prevista no conseqüente da regra matriz de incidência tributária, os quais não tem o condão de infirmar o evento descrito no antecedente daquela norma, não produzirão qualquer consequência em relação aos crimes previstos no artigo 01º da lei 8137/90.

6 - CONCLUSÃO

O signo tributo narrado no caput do artigo 1º da Lei 8137/90 foi utilizado na acepção do evento descrito na regra matriz de incidência tributária e não como crédito tributário, razão pela qual não constitui o mesmo elemento normativo do tipo penal descrito no enunciado prescritivo acima indicado, conforme entende o Supremo Tribunal Federal.

O antecedente da norma jurídica referente ao tipo penal previsto no artigo 1º da Lei 8137/90 possui elementos absolutamente distintos da hipótese narrada na norma jurídica tributária, só possuindo em comum um evento sobre o qual incide um tributo, razão pela qual a relação jurídica que decorre do ilícito penal acima indicado é autônoma e independente do vínculo jurídico tributário.

Em consequência, ao contrário do que afirma o Pretório Excelso, a declaração da ocorrência da sonegação fiscal não é privativa da Administração Pública tributária, pois a sua constatação não depende da constituição “definitiva” do crédito tributário, porquanto é possível ao Ministério Público aferir a certeza da supressão ou redução do tributo através da prática das ações ardilosas previstas nos incisos I a IV, do artigo 1º da Lei 8137/90, não sendo necessária a apuração dos elementos da regra matriz de incidência tributária, não havendo, portanto, ofensa à ao sobre princípio da segurança jurídica que decorreria da ausência de linguagem emitida por um sujeito competente para apurar a ocorrência do delito.

A atividade de constituição do crédito tributário não se confunde com a tarefa de verificar a adequação do evento a que se

relaciona a conduta fraudulenta à hipótese de incidência tributária, já que tal empreitada é difundida por todos os operadores do direito e não somente aqueles que atuam no âmbito do Fisco.

A possibilidade de revisão do lançamento ou da norma individual e concreta introduzida pelo sujeito passivo não lhe atribui o status da provisoriedade.

A pendência de recurso ou impugnação administrativa ou ainda a decisão judicial que declare a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não afastará a tipicidade dos crimes previstos no artigo 1º da Lei 8137/90, mas configurará uma questão prejudicial heterogênea, na forma do disposto no artigo 93 do Código de Processo Penal, apenas e tão somente, quando a causa de pedir aludir à não incidência do tributo sobre o evento que guarda relação com a conduta ardilosa do agente, o que provocaria a suspensão do ação penal, preservando-se, dessa forma, a independência das instâncias administrativa e judicial.

Nem sempre a declaração de extinção do crédito tributário afastará a presença de uma conduta fraudulenta destinada a suprimir ou reduzir o tributo, diante da sua independência em relação ao fenômeno que dá ensejo à extinção do crédito tributário, com exceção da hipótese de pagamento e suas modalidades correlatas, em razão de disposição expressa de lei.

REFERÊNCIAS:

AMARO, Luciano, Direito Tributário Brasileiro, 15ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2009.

ARAÚJO, Clarice Von Ortizen, Semiótica do Direito, Editora, Quartier Latin, São Paulo, 2005.

ATALIBA, Geraldo, Hipótese de Incidência Tributária, 6ª edição, Editora Malheiros, São Paulo, 2002.

BONAVIDES, Paulo, Curso de Direito Constitucional, 13ª edição, Editora Malheiros, Brasil, 2003.

BECHO, Renato Lopes, Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária, Editora Dialética, São Paulo, 2000.

CARVALHO, Aurora Tomazini, Curso de Teoria Geral do Direito, O Constructivismo Lógico Semântico, 2ª edição, Editora Noeses, São Paulo, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 19ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 9ª ed., São Paulo: Saraivas, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros, Direito Tributário Linguagem e Método, 3ª edição, Editora Noeses, São Paulo, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, Manual de Direito Tributário, 2ª edição, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2003.

EISELE, Andreas, Crimes Contra a Ordem Tributária, 2ª edição, Editora Dialética, São Paulo, 2002

MORAES, Bernardo de Ribeiro, Compêndio de Direito Tributário, 4ª edição, Editora Forense, 1995.

PAULSEN, Leandro, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Editora Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Editora Max Limonad, 2000.

DARDO, Scavino, La Filosofía Actual: Pensar sin Certezas. Editorial Paidós, Buenos Aires, Barcelona e México, 1999.

TORRES, Ricardo Lobo, Curso de Direito Financeiro e Tributário, Editora Renovar, 12ª edição, Rio de Janeiro, São Paulo, Recife, 2005.

NOTAS:

[1] Art. 7º O primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o respectivo âmbito de aplicação, observados os seguintes princípios:

I - excetuadas as codificações, cada lei tratará de um único objeto;

II - a lei não conterà matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão;

III - o âmbito de aplicação da lei será estabelecido de forma tão específica quanto o possibilite o conhecimento técnico ou científico da área respectiva;

IV - o mesmo assunto não poderá ser disciplinado por mais de uma lei, exceto quando a subsequente se destine a complementar lei considerada básica, vinculando-se a esta por remissão expressa.

[2]HC 92002/SP Rel. Min Carmem Lúcia e HC 89983/PR Rel. Min. Celso de Mello

[3]HC 81.611/DFRel. Min Sepúlveda

[4]Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

[5]Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos [arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990](#), e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos [arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de](#)

[1940 \(Código Penal\)](#), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. [\(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010\)](#)

[6]O termo semiologia foi apresentado por Ferdinand de Saussure que voltou-se mais para a linguagem verbal. Já a expressão “semiótica” é associada a Charles Sanders Peirce, onde a disciplina abrangeria os signos dos mais variados sistemas.

[7]Carvalho, Paulo de Barros, 2009, p.396.

[8]CARVALHO, Fundamentos da Incidência Tributária, p.109.

[9]Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.

[10]Art. 20 - O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposos, se previsto em lei.

[11]Ibid, p.272.

[12] Häberle, Peter, apud Bonavides, Paulo, 2003, p.509

[13]Art. 93. Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente.

PRESCRI O DA PRETENSÃO EXECUTÓRIA DOS CRÉDITOS NÃO TRIBUTÁRIOS DA UNIÃO

CAROLINE COELHO MIDDLEJ: Procuradora da Fazenda Nacional. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera-Uniderp. Pós-graduanda em Gestão Pública pela FGV. Autora da obra: Créditos Não Tributários da União. Ed. Schoba, Salto, SP. 2011.

RESUMO: Esse estudo traz ao leitor uma análise, legal e jurisprudencial, acerca da pretensão executória aplicados aos diversos tipos de créditos de natureza não tributária da União.

PALAVRAS – CHAVE: Créditos não tributários / Créditos Tributários/ Prescri o/ Execu o

ABSTRACT: This study provides the reader with an analysis, legal and case law, concerning the enforceable claim applied to various types of non tax credits of the Union.

KEYWORDS: No tax credits / tax credits / Prescription / Execution

SUMÁRIO: Introdu o. 1. Prescri o da pretensão executória Visão da legisla o. 2. Prescri o da pretensão executória. Visão Jurisprudencial. Considera es Finais. Referências bibliográficas.

Introdu o.

Para introduzir esse assunto ao leitor de forma mais clara   importante fazermos uma digressão para esclarecer alguns conceitos prejudiciais ao entendimento do mesmo.

Os tributos fazem parte das chamadas receitas derivadas que “agrupam, pois os rendimentos do setor público que procedem do setor privado da economia, por meio de prestações pecuniárias compulsórias – quase sempre, na forma de tributos, - devidas por pessoas físicas ou jurídicas de direito privado que desenvolvem atividades econômicas”[\[1\]](#) .

Nessa toada, encontramos essa relação entre tributo e receita derivada na Lei nº 4.320 de 1964, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Tal lei foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 como complementar, numa decisão de medida cautelar na ADIN 1726, pelo STF, *in verbis*:

“EMENTA: MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.061, DE 11.11.97 (LEI Nº 9.531, DE 10.12.97), QUE CRIA O FUNDO DE GARANTIA PARA PROMOÇÃO DA COMPETIVIDADE - FGPC. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 62 E PAR. ÚNICO, 165, II, III, §§ 5º, I E III, E 9º, E 167, II E IX, DA CONSTITUIÇÃO. 1. A exigência de previa lei complementar estabelecendo condições gerais para a instituição de fundos, como exige o art. 165, § 9º, II, da Constituição, está suprida pela Lei nº 4.320, de 17.03.64, recepcionada pela Constituição com status de lei complementar; embora a Constituição não se refira aos fundos especiais, estão

eles disciplinados nos arts. 71 a 74 desta Lei, que se aplica à espécie: a) o FGPC, criado pelo art. 1º da Lei nº 9.531/97, é fundo especial, que se ajusta à definição do art. 71 da Lei nº 4.320/63; b) as condições para a instituição e o funcionamento dos fundos especiais estão previstas nos arts. 72 a 74 da mesma Lei. 2. A exigência de prévia autorização legislativa para a criação de fundos, prevista no art. 167, IX, da Constituição, é suprida pela edição de medida provisória, que tem força de lei, nos termos do seu art. 62. O argumento de que medida provisória não se presta à criação de fundos fica combatido com a sua conversão em lei, pois, bem ou mal, o Congresso Nacional entendeu supridos os critérios da relevância e da urgência. 3. Não procede a alegação de que a Lei Orçamentária da União para o exercício de 1997 não previu o FGPC, porque o art. 165, § 5º, I, da Constituição, ao determinar que o orçamento deve prever os fundos, só pode referir-se aos fundos existentes, seja porque a Mensagem presidencial é precedida de dados concretos da Administração Pública, seja porque a criação legal de um fundo deve ocorrer antes da sua consignação no orçamento. O fundo criado num exercício tem natureza meramente contábil; não haveria como

prever o FGPC numa Lei Orçamentária editada nove meses antes da sua criação. 4. Medida liminar indeferida em face da ausência dos requisitos para a sua concessão, não divisados dentro dos limites perfunctórios do juízo cautelar. (ADI 1726 MC, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 16/09/1998, DJ 30-04-2004 PP-00027 EMENT VOL-02149-03 PP-00431 RTJ VOL-00191-03 PP-00822).”

O art. 9º da supracitada Lei assim assevera:

“Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das Leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.”

Por outro lado, as receitas originárias, não decorrem da coerção e soberania estatais. São obtidas com a exploração do próprio patrimônio da administração pública, por meio da alienação de bens ou serviços. Tem natureza dominial, pois são arrecadadas com a exploração de uma atividade econômica pelo próprio Estado. Decorrem, principalmente, das rendas do patrimônio imobiliário, das tarifas de ingressos comerciais, de serviços e até mesmo venda de produtos industrializados.

“A definição em epígrafe oferta claro horizonte por meio do qual se pode vislumbrar que, nas receitas originárias, a fonte é o contrato, e

tais entradas referem-se, com exclusividade, a prestações não tributárias”. (Sabbag, 2011, p.44).

Para citar exemplos de receitas originárias temos: receitas de aluguéis pela locação de bens públicos, preços públicos obtidos pela venda ou serviços prestados por empresas públicas ou sociedades de economia mista, tarifas exigidas pelas entidades prestacionistas, multas contratuais, entre outros^[2].

O art. 139 do CTN informa que “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Nesse passo, o crédito tributário decorrerá de uma obrigação principal cujo objeto são os tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais) ou seus respectivos adicionais e multas.

Ademais, os créditos não tributários são os decorrentes de uma relação jurídica que não tem fundo tributário. São exemplos: multas pelo exercício do poder de polícia, as multas de qualquer origem ou natureza, como as administrativas, trabalhistas, penais e eleitorais; créditos decorrentes da utilização do patrimônio, como os foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação; dos créditos decorrentes de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia de contratos em geral ou de outras obrigações, como os créditos rurais; créditos de ressarcimento ao erário; créditos de FGTS, entre outros.^[3]

Destarte, os créditos de natureza não tributária e os tributários, após serem inscritos em dívida ativa da União, são cobrados através do procedimento específico da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980,

conhecida como Lei de Execução Fiscal, ou simplesmente LEF, que dispõe sobre a Cobrança Judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências.

Em que pese serem cobrados através do mesmo procedimento executório, o prazo de prescrição dos créditos tributários encontra-se previsto expressamente no art. 174 caput do Código Tributário Nacional.

Por sua vez, para os créditos não tributários da União, o prazo da prescrição sempre foi alvo de discussões, tendo em vista a ausência de lei específica sobre o tema. Senão vejamos.

1. Prescrição da pretensão executória. Visão da legislação.

De acordo com o mestre José Eduardo Soares de Melo, prescrição é a perda do direito da ação judicial para a cobrança do crédito tributário, em razão de inércia da Fazenda Pública após o transcurso de prazo determinado em lei.[\[4\]](#)

No caso dos créditos não tributários decorrentes do exercício do poder de polícia, há que se diferenciar os institutos da prescrição da pretensão punitiva e da prescrição da pretensão executória.

A prescrição da pretensão punitiva se relaciona com o prazo para apuração da infração administrativa e o respectivo processo administrativo. Para ficar mais claro, seria o prazo de apuração do “fato gerador” até o seu “lançamento” pela autoridade administrativa.

A prescrição da pretensão executória se relaciona diretamente com o lapso legal para a cobrança judicial dos créditos já constituídos definitivamente na seara administrativa.

O prazo da prescrição da pretensão punitiva já era regulamentado originariamente pela Lei nº 9.873, de 23 de novembro de 1999, que estabelece prazo de prescrição para o exercício de ação punitiva pela Administração Pública Federal, direta e indireta, e dá outras providências.

In verbis:

“Art. 1º. Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso.

§ 2º Quando o fato objeto da ação punitiva da Administração também constituir crime, a prescrição rege-se pelo prazo previsto na lei penal.

(...)

Art. 2º. Interrompe-se a prescrição da ação punitiva: (Redação dada pela Lei nº 11.941 de 2009)

I – pela notificação ou citação do indiciado ou acusado, inclusive por meio de edital; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009);

II - por qualquer ato inequívoco, que importe apuração do fato;

III - pela decisão condenatória recorrível.

IV – por qualquer ato inequívoco que importe em manifestação expressa de tentativa de solução conciliatória no âmbito interno da administração pública federal. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)”

Até a edição da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, que alterou artigos da Lei nº. 9.873, de 23 de novembro de 1999, não havia previsão legal do prazo prescricional judicial para a cobrança desses créditos.

Assim, uma das principais inovações, se deu com a inclusão do art 1º-A em sua composição, verbis:

“Art. 1º-A. Constituído definitivamente o **crédito não tributário**, após o término regular do processo administrativo, **prescreve em 5 (cinco) anos** a ação de execução da administração pública federal relativa a crédito decorrente da aplicação de multa por infração à legislação em vigor.”(grifo nosso).

Em suma, a novel legislação positivou o prazo prescricional de cinco anos para a propositura da ação executória, contado da constituição definitiva do crédito não tributário, bem como passou a prever hipóteses de interrupção dessa prescrição.

A Lei nº. 9.873/99 passou a ter a seguinte redação:

*“Art. 1º-A **Constituído definitivamente o crédito não tributário, após o término regular do processo administrativo, prescreve em 5 (cinco) anos a ação de execução da administração pública federal relativa a crédito decorrente da aplicação de multa por infração à legislação em vigor.** (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009) (grifo)”.*

*Art. 2º A: **Interrompe-se o prazo prescricional da ação executória:** (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)(grifei)*

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – pelo protesto judicial; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do

débito pelo devedor; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

V – por qualquer ato inequívoco que importe em manifestação expressa de tentativa de solução conciliatória no âmbito interno da administração pública federal. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

Art. 4º. Ressalvadas as hipóteses de interrupção previstas no art. 2º, para as infrações ocorridas há mais de três anos, contados do dia 1º de julho de 1998, a prescrição operará em dois anos, a partir dessa data.

Art. 5º. O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.

Art. 6º. Ficam convalidados os atos praticados com base na Medida Provisória nº 1.859-16, de 24 de setembro de 1999.

Art. 7º. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 8º. Ficam revogados o art. 33 da Lei nº 6.385, de 1976, com a redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997, o art. 28 da Lei nº 8.884, de 1994, e

demais disposições em contrário, ainda que constantes de lei especial.”

Assim, a alteração promovida pela Lei 11.941/09 somente se aplicará aos créditos definitivamente constituídos a partir de sua vigência, que se deu com a publicação no Diário Oficial no dia 28/05/2009.

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL DE CRÉDITO NÃO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL DA PRETENSÃO PUNITIVA DA ADMINISTRAÇÃO. APLICAÇÃO ANALÓGICA DO DECRETO 20.910/1932. INAPLICABILIDADE ART. 4º DA LEI 9.873/1993. 1. O prazo prescricional para o exercício do poder punitivo pela Administração Pública é de 5 anos, contados da ocorrência da infração, nos termos da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, pacificada no sentido da aplicação analógica do Decreto 20.910/1932 (REsp 751.832/SC, r. Ministro Luiz Fux, 1ª turma). 2. **A Lei 9.873/1999 não pode retroagir para alcançar fatos já prescritos antes de sua vigência (REsp 1.088.647/RS, r. Ministro Benedito Gonçalves, 1ª Turma / STJ).** 3. Apelação do BACEN / exequente desprovida. Recurso adesivo da executada provido.(TRF-1 - AC: 37957420044013600 MT 0003795-74.2004.4.01.3600, Relator:

DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, Data de Julgamento: 04/10/2013, OITAVA TURMA, Data de Publicação: e-DJF1 p.510 de 18/10/2013))”(grifo nosso).

APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS DO DEVEDOR - EXECUÇÃO - MULTA POR INFRAÇÃO AMBIENTAL - PRESCRIÇÃO QUINQUENAL DA PRETENSÃO PUNITIVA - DIES A QUO INICIADO COM A NOTIFICAÇÃO DO DEVEDOR DO RESULTADO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - RECURSO IMPROVIDO. **A Lei n. 9.873/99 com as alterações e inclusão de dispositivos da Lei n. 11.941/2009 estabelece prazo prescricional quinquenal tanto para a pretensão punitiva como para a executória.** Aquela deflagrada, dentre outros meios, pela notificação do infrator do resultado do processo administrativo instaurado pelo órgão público.(TJ-MS - APL: 08001642720128120025 MS 0800164-27.2012.8.12.0025, Relator: Des. Luiz Tadeu Barbosa Silva, Data de Julgamento: 12/09/2013, 5ª Câmara Cível, Data de Publicação: 15/05/2014)”(grifo nosso).

Outrora, o alcance dessa norma se restringe às multas administrativas que não possuem preceito legal específico acerca da prescrição. Essa é a orientação da PGFN, no Parecer PGFN/CRJ/nº 506/2010, *in verbis*:

Feito esse registro inicial, é relevante assinalar que, face ao entendimento firmado no âmbito do STJ, busca-se através da elaboração deste parecer apenas alcançar o prazo prescricional das multas administrativas que não possuam preceito legal específico, não abrangendo, portanto, as multa do FGTS[5] – de acordo com previsão expressa no art. 23, §5º, da Lei 8.036/90[6], o prazo prescricional para as multas do FGTS é de 30 (trinta) anos.”

(...)

“8.Quanto às multas eleitorais e multas penais, importante ressaltar que não se tratam de multas administrativas, uma vez que:

a) as multas eleitorais - são originadas por infração às normas de igual natureza e constituídas através de decisão judicial proferida pela Justiça Eleitoral, tendo jurisprudência pacífica neste âmbito afirmando a aplicabilidade do Código Civil na hipótese[7];

b) a multa penal – A Lei 9.268/96 passou a determinar, no art. 51 do CP, que, “transitada em julgado a sentença condenatória, a multa será considerada dívida de valor, aplicando-se-lhe as normas da legislação relativa à dívida ativa da Fazenda Pública, inclusive no que concerne às

causas interruptivas e suspensivas da prescrição". Assim, a competência para sua execução passou a ser da Fazenda Pública, no entanto, tal fato não teve o condão de transformá-las em multas administrativas, devendo o seu prazo prescricional ser regido pela legislação civil na falta de regramento específico.

9. Não obstante se verifique regramento distinto com relação às multas administrativas na seara trabalhista, observa-se que o mesmo posicionamento vem sendo adotado pelo Tribunal Superior do Trabalho, "ante a inexistência de preceito legal especificamente destinado a reger a prescrição relativa à multa administrativa, inclinou-se a jurisprudência no sentido de recorrer à aplicação analógica do artigo 1º do Decreto nº 20.910/1932, de forma a igualar em cinco anos o prazo de cobrança das dívidas ativa e passiva da Fazenda Pública"(TST-AIRR-2864/2005-036-23-40.8, Min. Guilherme Caputo Bastos, DJ 02/10/2009). Com o mesmo entendimento: AIRR - 179340-18.2008.5.06.0102 , Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 02/12/2009, 6ª Turma, Data de Publicação: 11/12/2009; AIRR - 819340-75.2005.5.10.0014 ,

Relator Ministro: Aloysio Corrêa da Veiga, Data de Julgamento: 02/12/2009, 6  Turma, Data de Publica o: 18/12/2009; AIRR - 43640-93.2006.5.06.0311 , Relator Ministro: Horácio Raymundo de Senna Pires, Data de Julgamento: 25/11/2009, 3  Turma, Data de Publica o: 11/12/2009; AIRR - 214540-11.2005.5.02.0003 , Relator Ministro: Walmir Oliveira da Costa, Data de Julgamento: 28/10/2009, 1  Turma, Data de Publica o: 06/11/2009.”

Quanto aos créditos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), ressalte-se que o STF nos autos do ARE 709.212/DF, declarou a inconstitucionalidade dos artigos 23,  5 , da Lei 8036/90 e 55, do Decreto 99.684/90, que fixavam em 30 (trinta) anos o prazo prescricional para a cobrança dos mesmos.

No referido julgado, entendeu o STF pela aplicabilidade da prescri o quinq enal, prevista no art. 7 , inciso XXIX, da Constitui o da República, por se tratar o FGTS de um direito dos trabalhadores urbanos e rurais, e de que um prazo prescricional tão dilatado não   razoável, prejudicando a segurança jurídica.

“Recurso extraordinário. Direito do Trabalho. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). Cobrança de valores não pagos. Prazo prescricional. Prescri o quinquenal. Art. 7 , XXIX, da Constitui o. Supera o de entendimento anterior

sobre prescrição trintenária. Inconstitucionalidade dos arts. 23, § 5º, da lei 8.036/90 e 55 do Regulamento do FGTS aprovado pelo decreto 99.684/90. Segurança jurídica. Necessidade de modulação dos efeitos da decisão. Art. 27 da lei 9.868/99. Declaração de inconstitucionalidade com efeitos ex nunc. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (STF, Pleno, ARE nº 709.212/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 13.11.2014).

O STF modulou os efeitos da decisão, determinando a aplicação direta do prazo prescricional inserto no art. 7º, XXIX, da CF, apenas para os créditos vencidos após a sessão de julgamento, ocorrida em 13 de novembro de 2014:

“(...) Acerca da aplicabilidade da limitação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade ao controle difuso, reporto-me ao voto que proferi no Recurso Extraordinário 197.917, Rel. Maurício Corrêa, DJ 7.5.2004. (...) Assim, com base nessas premissas e tendo em vista o disposto no art. 27 da Lei 9.868/1999, proponho que os efeitos da presente decisão sejam meramente prospectivos.” (...) A modulação que se propõe consiste em atribuir à presente decisão efeitos ex nunc (prospectivos). Dessa forma, para aqueles cujo termo inicial da prescrição ocorra após a data do

presente julgamento, aplica-se, desde logo, o prazo de cinco anos. Por outro lado, para os casos em que o prazo prescricional já esteja em curso, aplica-se o que ocorrer primeiro: 30 anos, contados do termo inicial, ou 5 anos, a partir desta decisão. Assim se, na presente data, já tenham transcorrido 27 anos do prazo prescricional, bastarão mais 3 anos para que se opere a prescrição, com base na jurisprudência desta Corte até então vigente. Por outro lado, se na data desta decisão tiverem decorrido 23 anos do prazo prescricional, ao caso se aplicará o novo prazo de 5 anos, a contar da data do presente julgamento.”

2. Prescrição da pretensão executória. Visão Jurisprudencial.

Outrora, aos casos anteriores à vigência da Lei nº. 11.941/09 alguns Tribunais aplicavam, através de uma aplicação analógica, os dispositivos do Código Tributário Nacional, para apuração da prescrição executória dos créditos não tributários da União.

“PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. IMMETRO. COBRANÇA DE MULTA ADMINISTRATIVA. RELAÇÃO DE DIREITO PÚBLICO. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA. ART. 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. 1. Entendo inaplicável o prazo prescricional previsto no Código Civil por se tratar, nos presentes autos, de **cobrança de crédito não tributário advindo de relação de Direito Público, sendo de ser**

aplicado o art. 174 do Código Tributário Nacional, conforme já decidiu esta C. Sexta Turma (AC n.º 200603990351592, Rel. Des. Fed. Lazarano Neto, j. 21.03.2007, v.u., DJU 09.04.2007, p. 404). 2. De acordo com o art. 174, caput, do Código Tributário Nacional, **A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.** 3. A partir da constituição do crédito, quando se tem por definitivo o lançamento na esfera administrativa, inicia-se o prazo prescricional quinquenal para que a Fazenda ingresse em juízo para cobrança do crédito tributário, nos moldes preconizados pelo art. 174 do CTN. 4. **Constituído o crédito a partir da notificação da lavratura do auto de infração, inicia-se a contagem do prazo prescricional, que permanecerá suspenso caso o débito seja impugnado administrativamente.** 5. Afastada a alegação de suspensão do prazo prescricional uma vez que a hipótese aventada não se enquadra àquelas previstas no art. 174 do Código Tributário Nacional. 6. De acordo com o previsto no art. 174, parágrafo único, I, do CTN, na redação dada pela Lei Complementar n.º 118/2005, vigente à época dos fatos, a prescrição se interrompe pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal. 7. *In casu*, o débito encontrava-se prescrito antes mesmo do ajuizamento da execução fiscal, que extrapolou o período

de 5 (cinco) anos concedido pelo art. 174 do Código Tributário Nacional. 8. Apelação improvida. (STJ - Processo AC 200761090032076; AC - APELAÇÃO CÍVEL – 1358331; Relator(a) JUIZA CONSUELO YOSHIDA; Sigla do órgão: TRF3; Órgão julgador: SEXTA TURMA; Fonte: DJF3 CJ2. (DATA: 26/01/2009 PÁGINA: 843Data da Decisão: 18/12/2008; Data da Publicação: 26/01/2009)” (grifo nosso).

Por sua vez, outros, aplicavam o prazo previsto no art. 1º do Decreto DECRETO Nº 20.910, DE 6 DE JANEIRO DE 1932, que regula a prescrição quinquenal, in verbis:

“Art. 1º As dívidas passivas da União, dos Estados e dos Municípios, bem assim todo e qualquer direito ou ação contra a Fazenda Federal, Estadual ou Municipal, seja qual for a sua natureza, prescrevem em cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem.”

“EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. DISPOSITIVOS APONTADOS COMO VIOLADOS. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. EXECUÇÃO DE MULTA ADMINISTRATIVA. RENÚNCIA DA PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. APLICABILIDADE DO DECRETO 20.910/32 E ART. 191 DO CC. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. 1. O recurso especial não merece ser conhecido em relação a questão que não foi tratada no

acórdão recorrido, sobre a qual nem sequer foram apresentados embargos de declaração, ante a ausência do indispensável prequestionamento (Súmulas 282 e 356 do STF, por analogia). 2. A prescrição civil pode ser renunciada, após sua consumação, visto que ela apenas extingue a pretensão para o exercício do direito de ação. **Na espécie, não há dúvida de que trata-se de uma questão eminentemente administrativa, e, como tal, deve ser aplicado o disposto no Decreto 20.910/32, inclusive no tocante à prescrição. Não se diga que a prescrição quinquenal tem por esteio o CTN, uma vez que não se trata de tributo, mas sim de uma execução de multa administrativa e, assim sendo, aplica-se a norma geral.** 3."A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que o reconhecimento administrativo do débito é capaz de promover a renúncia ou a interrupção do prazo prescricional já transcorrido, sendo este, portanto, o termo inicial a ser levado em consideração para a contagem da prescrição quinquenal." (AgRg no AREsp 50172/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 13/04/2012). Destarte, merece ser mantido o acórdão recorrido, pois em sintonia com a jurisprudência do STJ. Súmula 83/STJ. 4. Agravo regimental não provido. (AGRESP 201401525507, MAURO CAMPBELL MARQUES, STJ -

SEGUNDA TURMA, DJE DATA:05/11/2014 ..DTPB:.)”(grifo nosso)

“EMENTA: ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. MULTA APLICADA PELO MUNICÍPIO. PRESCRIÇÃO. EXISTÊNCIA DE NATUREZA NÃO-TRIBUTÁRIA. LAPSO DE PRESCRIÇÃO QÜINQÜENAL. OBSERVÂNCIA DO ART. 1º DO DECRETO 20.910/32. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. 1. Trata-se de recurso especial fundado na alínea "c" do permissivo constitucional, interposto por Celso Antônio Soster (em causa própria) em impugnação a acórdão que, afastando a aplicação do art. 174 do CTN e do Decreto 20.910/32, declarou que a prescrição de multa administrativa (por não estar caracterizada a existência de crédito tributário) deve ser regulada pelo Código Civil (10 anos - CC 2002). 2. **Todavia, em se tratando da prescrição do direito de a Fazenda Pública executar valor de multa referente a crédito não-tributário, ante a inexistência de regra própria e específica, deve-se aplicar o prazo qüinqüenal estabelecido no artigo 1º do Decreto 20.910/32.** 3. De fato, embora destituídas de natureza tributária, as multas impostas, inegavelmente, estão revestidas de natureza pública, e não privada, uma vez que previstas, aplicadas e exigidas pela Administração Pública, que se conduz no regular exercício de sua função estatal, afigurando-se inteiramente legal, razoável e

isonômico que o mesmo prazo de prescrição - quinquenal - seja empregado quando a Fazenda Pública seja autora (caso dos autos) ou quando seja ré em ação de cobrança (hipótese estrita prevista no Decreto 20.910/32). Precedentes: Resp 860.691/PE, DJ 20/10/2006, Rel. Min. Humberto Martins; Resp 840.368/MG, DJ 28/09/2006, Rel. Min. Francisco Falcão; Resp 539.187/SC, DJ 03/04/2006, Rel. Min. Denise Arruda. 4. Recurso especial conhecido e provido para o fim de que, observado o lapso quinquenal previsto no Decreto 20.910/32, sejam consideradas prescritas as multas administrativas cominadas em 1991 e 1994, nos termos em que pleiteado pelo recorrente.(RESP 200602605280, JOSÉ DELGADO, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJ DATA:28/06/2007 PG:00884 ..DTPB:.)” (grifo nosso).

“ADMINISTRATIVO. EXECUÇÃO FISCAL. MULTA ADMINISTRATIVA. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO DO MEIO AMBIENTE. PRESCRIÇÃO. SUCESSÃO LEGISLATIVA. LEI 9.873/99. PRAZO DECADENCIAL. OBSERVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC E À RESOLUÇÃO STJ N.º 08/2008. 1. A Companhia de Tecnologia e Saneamento Ambiental de São Paulo-CETESB aplicou multa à ora recorrente pelo fato de ter promovido a "queima da palha de cana-de-açúcar ao ar livre, no sítio São José, Município de Itapuí, em área localizada a menos de 1 Km do perímetro urbano, causando inconvenientes ao bem-

estar público, por emissão de fumaça e fuligem" (fl. 28). 2. **A jurisprudência desta Corte tem reconhecido que é de cinco anos o prazo para a cobrança da multa aplicada ante infração administrativa ao meio ambiente, nos termos do Decreto n.º 20.910/32, o qual que deve ser aplicado por isonomia, à falta de regra específica para regular esse prazo prescricional.** 3. Não obstante seja aplicável a prescrição quinquenal, com base no Decreto 20.910/32, há um segundo ponto a ser examinado no recurso especial - termo inicial da prescrição - que torna correta a tese acolhida no acórdão recorrido. 4. A Corte de origem considerou como termo inicial do prazo a data do encerramento do processo administrativo que culminou com a aplicação da multa por infração à legislação do meio ambiente. A recorrente defende que o termo a quo é a data do ato infracional, ou seja, data da ocorrência da infração. 5. O termo inicial da prescrição coincide com o momento da ocorrência da lesão ao direito, consagração do princípio universal da actio nata. Nesses termos, em se tratando de multa administrativa, a prescrição da ação de cobrança somente tem início com o vencimento do crédito sem pagamento, quando se torna inadimplente o administrado infrator. Antes disso, e enquanto não se encerrar o processo administrativo de imposição da penalidade, não corre prazo prescricional, porque o crédito ainda não está

definitivamente constituído e simplesmente não pode ser cobrado. 6. No caso, o procedimento administrativo encerrou-se apenas em 24 de março de 1999, nada obstante tenha ocorrido a infração em 08 de agosto de 1997. A execução fiscal foi proposta em 31 de julho de 2002, portanto, pouco mais de três anos a contar da constituição definitiva do crédito. 7. Nesses termos, embora esteja incorreto o acórdão recorrido quanto à aplicação do art. 205 do novo Código Civil para reger o prazo de prescrição de crédito de natureza pública, deve ser mantido por seu segundo fundamento, pois o termo inicial da prescrição quinquenal deve ser o dia imediato ao vencimento do crédito decorrente da multa aplicada e não a data da própria infração, quando ainda não era exigível a dívida. 8. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao art. 543-C do CPC e à Resolução STJ n.º 08/2008.(RESP 200900441413, CASTRO MEIRA, STJ - PRIMEIRA SEÇÃO, DJE DATA:08/02/2010.)” (grifo nosso).

Demais disso, quanto aos prazos prescricionais aplicados às multas em período anterior ao da supracitada Lei, a PGFN já se posicionou no sentido da aplicação o prazo quinquenal do art. 1º do **Decreto nº 20.910/32**, às multas administrativas, salvo quanto às multas eleitorais, penais, e de FGTS.[\[8\]](#)

Considerações Finais

Como vimos, os créditos com natureza tributária e aqueles com natureza não tributária da União, são cobrados através do mesmo procedimento executório previsto na Lei de Execução Fiscal nº. 6.830/80.

Ocorre, que a ausência de lei específica sobre o prazo de prescrição executória dos créditos não tributários, implicou divergência entre os Tribunais, já que uns aplicavam os dispositivos do CTN, tal qual previsto para os créditos tributários, e, outros, os dispositivos do Decreto nº 20.910/32.

Com a edição da Lei nº. 11941/09, que trouxe inovações importantes, incluindo artigos expressos de prescrição executória na Lei nº. 9.873/99, encerrou-se essa discussão e ao mesmo tempo trouxe para o nosso ordenamento maior segurança jurídica imprescindível à natureza dessas relações.

Referências Bibliográficas

BRASIL. **Câmara dos Deputados.** Disponível em: <
<http://www.camara.gov.br/>>.

BRASIL. **Constituição Federal.** 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BRASIL. **Portal da Justiça Federal.** Disponível em:<
<http://www.if.jus.br/cjf>>.

BRASIL. **Presidência da República.** Disponível em:

<<http://www2.planalto.gov.br/presidencia/legislacao>>.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal.** Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/>>.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça.** Disponível em:
<<http://www.stj.jus.br/>>.

MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 9 ed. São Paulo, Dialética, 2010.

MIDDLEJ, Caroline Coelho. **Créditos Não Tributários da União**. Salto, SP: Editora Schoba, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

NOTAS:

[1] MELO, 2008 apud SABBAG 2011, p. 37.

[2] MIDDLEJ, Caroline Coelho. **Créditos Não Tributários da União**. Salto, SP: Editora Schoba, 2011, P.15.

[3] MIDDLEJ, Caroline Coelho. **Créditos Não Tributários da União**. Salto, SP: Editora Schoba, 2011, PP.2526.

[4] MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 9 ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 399.

[5] Sobre o caráter administrativo das multas do FGTS conferir o RESP 882.545/RS.

[6] Lei 8.036/90, art. 23. § 5º: “*O processo de fiscalização, de autuação e de imposição de multas reger-se-á pelo disposto no Título VII da CLT, respeitado o privilégio do FGTS à prescrição trintenária*”.

[7] TSE, RESPE-34279, Rel. Min Joaquim Benedito Barbosa Gomes, Data do Julgamento 18/11/2008. PSESS 19/11/2008; TSE, RESPE-34143, Rel. Min Joaquim Benedito Barbosa Gomes, Data do Julgamento 12/11/2008, PSESS 12/11/2008; TSE, RESPE-33919, Rel. Min. Marcelo Henrique Ribeiro de Oliveira, Data do Julgamento 20/10/2008, PSESS 21/10/2008; TSE, RESPE-29356, Rel. Min. Marcelo Henrique Ribeiro

de Oliveira, Data do Julgamento 04/09/2008, PSESS 4/9/2008, entre outros.

[8] Já foi publicado no DOU de 31/03/10, o Ato declaratório PGFN nº 1, de 29 de março de 2010:

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 506/2010, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 29.03.2010, DECLARA Que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"com relação às decisões judiciais que fixam o entendimento de que, em se tratando da prescrição do direito de a Fazenda Pública executar valor da multa administrativa, com exceção das multas eleitorais, penais e do FGTS, ante a inexistência de regra própria e específica, deve-se aplicar o prazo quinquenal estabelecido no art. 1º do Decreto nº 20.910/32".

JURISPRUDÊNCIA: REsp 694850/RJ, Rel. Ministro CARLOS FERNANDO MATHIAS (JUIZ FEDERAL CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO), SEGUNDA TURMA, julgado em 03.06.2008, DJe 19.06.2008; AgRg no Ag 951568/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22.04.2008, DJe 02.06.2008; REsp 860691/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10.10.2006, DJ 20.10.2006 p. 336; REsp

539187/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/02/2006, DJ 03/04/2006 p. 229; REsp 623023/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 03.11.2005, DJ 14.11.2005 p. 251; RESP 1.105.442/RJ (1ª Seção, julgado em 09.12.2009, no regime previsto pelo art. 543-C do CPC). ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO”.

PENSÃO ALIMENTÍCIA: INÍCIO E TÉRMINO

AFONSO TAVARES DANTAS NETO:
Promotor de Justiça de Família e Sucessões
(Juazeiro do Norte-CE).

A pensão alimentícia compreende *“as prestações devidas, feitas para que aquele que as recebe possa subsistir, isto é, manter sua existência, realizar o direito à vida, tanto física (sustento do corpo) como intelectual e moral (cultivo e educação do espírito, do ser racional)”* (DOS ALIMENTOS. Yussef Said Cahali – 6ª edição – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 16). Para os fins do presente trabalho, interessa tanto a pensão alimentar paga pelos pais aos filhos, como também a pensão alimentícia paga pelo ex-cônjuge ou ex-companheiro(a) da união estável.

Desde o advento do novo Código Civil a disciplina legal dos alimentos vem evoluindo gradualmente, acompanhando o progresso da sociedade e as novidades trazidas a lume pela jurisprudência. Afinal, nenhum código legal é capaz de prever todas as situações da vida, de modo que a jurisprudência sempre é fundamental para compreensão de um assunto jurídico.

Apenas para se ter uma dimensão da importância do assunto, é oportuno destacar que a grande maioria das ações que tramitam nas Varas de Família envolve a discussão de pensão alimentícia.

Existem as várias modalidades de ações de alimentos: 1) ação de alimentos propriamente dita; 2) ação de exoneração de alimentos; 3) ação revisional de alimentos (podendo ser para majorar ou reduzir) e 4) ação de fixação de alimentos (quando o próprio alimentante toma a iniciativa de oferecer alimentos, também chamada ação de oferecimento de alimentos).

A par das modalidades de ações de alimentos acima citadas, é preciso lembrar que as ações de divórcio (consensual ou litigioso), de separação judicial (consensual ou litigioso), as ações de investigações de paternidade cumuladas com alimentos, e outras, também envolvem a análise da pensão alimentícia. Dito isso, fica claro que a relevância do estudo da pensão alimentícia não pode ser subestimada pelo operador do direito.

O novel Código Civil (Lei nº 10.406/2002) dispõe, *in verbis*:

Art. 1.694. Podem os parentes, os cônjuges ou companheiros pedir uns aos outros os alimentos de que necessitem para viver de modo compatível com a sua condição social, inclusive para atender às necessidades de sua educação.

§ 1º Os alimentos devem ser fixados na proporção das necessidades do reclamante e dos recursos da pessoa obrigada.

§ 2º Os alimentos serão apenas os indispensáveis à subsistência, quando a situação de necessidade resultar de culpa de quem os pleiteia.

Inicialmente, cabe observar que a lei deixa claro que qualquer parente pode pedir alimentos ou outro, desde que comprovado o binômio necessidade do alimentando e possibilidade do alimentante.

Sobre o alcance do parentesco, dos dispositivos do Código Civil merecem destaque, *ipsis verbis et litteris*:

Art. 1.591. São parentes em linha reta as pessoas que estão umas para com as outras na relação de ascendentes e descendentes.

Art. 1.592. São parentes em linha colateral ou transversal, até o quarto grau, as pessoas provenientes de um só tronco, sem descenderem uma da outra.

Após a leitura das normas transcritas, percebe-se que o parentesco na linha reta não sofre limitação de grau, sendo infinito.

Por outro lado, na linha colateral ou transversal, o parentesco só vai até o quarto grau.

O direito aos alimentos não se restringe aos parentes, pois o ex-cônjuge e o(a) ex-companheiro(a) da união estável também têm direito à verba alimentar.

Agora, feitas as observações iniciais acima, cabe indagar quando começa a obrigação alimentar.

Antes de mais nada, cabe lembrar dois brocardos latinos: ***in praeteritum non vivitur*** (não se vive no passado) ou ***nemo alitur in praeteritum*** (ninguém se alimenta no passado).

Tais aforismos latinos foram acolhidos pela legislação pátria, como se vê abaixo, *verbatim*:

Art. 13 O disposto nesta lei aplica-se igualmente, no que couber, às ações ordinárias de desquite, nulidade e anulação de casamento, à revisão de sentenças proferidas em pedidos de alimentos e respectivas execuções.

§ 1º. Os alimentos provisórios fixados na inicial poderão ser revistos a qualquer tempo, se houver modificação na situação financeira das partes, mas o pedido será sempre processado em apartado.

§ 2º. Em qualquer caso, os alimentos fixados retroagem à data da citação (sublinhamos).

A lei é clara: o marco inicial do dever de pagar alimentos é a data da citação, de modo que os alimentos não podem retroagir ao passado de modo indefinido. A jurisprudência ilustra o tema, *verbo ad verbum*:

DIREITO DE FAMÍLIA E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO DE ALIMENTOS PROVISÓRIOS. NATUREZA NÃO RESSARCITÓRIA DA OBRIGAÇÃO ALIMENTAR. EXIGIBILIDADE DESDE A CITAÇÃO. 1. O art. 13, § 2º, da Lei nº 5.478/68 é de clareza meridiana, ao determinar que "em qualquer caso, os alimentos fixados retroagem à data da citação". 2. Não há razão, portanto, para que o efetivo pagamento inicie-se somente depois do decurso de 30 (trinta dias) da citação, mesmo porque a verba

alimentar, como sói acontecer, é destinada à sobrevivência do alimentando, plasmada, sobretudo, no dever de cuidado à pessoa que dela necessita, não possuindo assim natureza ressarcitória. 3. Recurso especial provido (STJ – Recurso Especial nº 660731/SP (2004/0067020-8), 4ª Turma do STJ, Rel. Luis Felipe Salomão. j. 08.06.2010, unânime, DJe 15.06.2010).

Terminada a análise do marco inicial, cabe agora examinar um assunto mais complexo, referente ao término da obrigação alimentar.

É sempre útil ilustrar o debate com um caso imaginário: se uma mãe cria sozinha um filho por vários anos, por exemplo até o fim da infância, aos 12 (doze) anos, para só então decidir pelo ajuizamento da ação de alimentos, o pai só será obrigado a pagar os alimentos a partir da data da citação (em caso de condenação). Não é possível pleitear alimentos referentes aos anos passados, que antecederam o ajuizamento da ação de alimentos.

O equívoco mais comum na faina forense é pedir a exoneração de alimentos com fundamento exclusivo na maioria do alimentando. Alguns mais apressados chegam até a imaginar que a maioria teria o condão de extinguir a obrigação de pagar a pensão alimentícia. Nada mais longe da realidade.

Veamos a Súmula nº 358 do colendo Superior Tribunal de Justiça, *verbatim*:

Súmula nº 358 - O cancelamento de pensão alimentícia de filho que atingiu a maioridade está sujeito à decisão judicial, mediante contraditório, ainda que nos próprios autos.

Nada mais longe da verdade, pois se a necessidade do alimentando persistir após a maioridade, e o alimentante continuar em condições financeiras de arcar com o ônus da obrigação alimentar, não há motivo para extinção da pensão alimentícia, que deverá permanecer como antes.

Com a maioridade o que muda é apenas o fundamento da obrigação alimentar, que deixa de ser decorrente do “dever de sustento” e passa a ter como base o “dever de solidariedade” resultante do parentesco.

O *dever de sustento* diz respeito ao filho menor, e vincula-se ao poder familiar (antigo *pátrio poder*); seu fundamento encontra-se no art. 1.566, IV, do Código Civil de 2002; cessando o poder familiar (vetusto *pátrio poder*), pela maioridade ou pela emancipação, cessa conseqüentemente o dever em questão (CAHALI, Yussef Said. DOS ALIMENTOS. 3ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999. p. 684).

A *obrigação alimentar* não se vincula ao *pátrio poder*, mas à relação de parentesco, representando uma obrigação mais ampla que tem seu fundamento no art. 1.696 do Código Civil de 2002; tem como causa jurídica o vínculo ascendente-descendente (CAHALI, Yussef Said. Obra citada, p. 685). É o que se chama princípio da solidariedade entre

parentes. Aliás, existe um trecho de julgado que merece ser transcrito: *“é consabido que os alimentos entre os cônjuges é de cunho assistencial, como decorrência da obrigação de auxílio mútuo, indelével solidariedade estabelecida pelo casamento, do mesmo modo que a obrigação legal de alimentos entre parentes”* (Apelação Cível nº 2009.031334-4, 6ª Câmara de Direito Civil do TJSC, Rel. Altamiro de Oliveira. Publ. 18.03.2011) (Fonte: Juris Plenum; site: www.plenum.com.br).

Em julgado recente, o egrégio Tribunal de Justiça do Ceará abordou o assunto com acerto, *verbo ad verbum*:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO DE FAMÍLIA. FILHO MAIOR DE IDADE. NÃO DEMONSTRAÇÃO DA INCAPACIDADE PARA O TRABALHO. EXONERAÇÃO DE ENCARGO ALIMENTAR. CABIMENTO. RECURSO PROVIDO. 1. Nos termos da jurisprudência já consolidada, a maioria não faz cessar, por si só, a obrigação de prestar alimentos ao filho, pois no referido caso, os alimentos deixam de ser fundados no dever de sustento dos pais para com os filhos menores, previsão do art. 1.566, inc. IV, do CC e passando a embasar-se na obrigação decorrente do parentesco conforme disposição do art. 1.694 e seguintes, CC, deixando de existir, nesse momento, a presunção de necessidade e, em consequência, exige a prova por quem alega, isto é, pelo alimentando. 2. O dever de prestar alimentos aos filhos pode se

*estender até os 24 (vinte e quatro) anos, considerando que, nessa idade, os mesmos já terão, provavelmente, concluído sua formação, estando em idade laboral. 3. Contudo, a apelada além de ter alcançado a maioridade, estando à época da ação com 25 (vinte e cinco) anos, e atualmente com 30 (trinta) anos, não continuou seus estudos, tendo concluído apenas o ensino médio em 2001. 4. A apelada não faz mais jus à assistência paterna, pois mesmo que constem dos autos comprovantes que atestam que a genitora da apelada tem problemas de saúde, não encontro qualquer comprovação de que a apelada se encontre incapacitada para o trabalho. 5. Apesar da enfermidade que acomete a mãe da apelada, bem como o fato de a mesma precisar cuidar também de sua avó, o ônus que advém desses fatos, não pode ser imposto ao pai da alimentada, mantendo **ad aeternum** essa dependência, incentivando o ócio e a acomodação pessoal, de modo a gerar a situação de uma senhora de 30 (trinta) anos, saudável, apta ao labor, mas que não se presta ao trabalho, por depender de uma pensão alimentícia sem razão de ser. 6. Não cabe ao filho maior de idade, o qual não esteja cursando ensino superior ou incapacitado para o trabalho,*

direito à pensão alimentícia com base em relação de parentesco, sob pena de malferimento ao princípio da razoabilidade e proporcionalidade, além de incitar o ócio e o comodismo. 7. Recurso conhecido e provido. (Apelação nº 36069-79.2006.8.06.0001/1, 1ª Câmara Cível do TJCE, Rel. Paulo Francisco Banhos Ponte. unânime, DJ 03.11.2011)(sublinhamos).

Com a devida vênia, é necessário discordar apenas da parte final do julgado acima transcrito, pelas razões que seguem adiante.

Por ocasião do julgamento de um recurso especial, o ministro Castro Filho afastou a alegação de que o Código Civil só assegura aos filhos maiores o direito a alimentos quando não puderem prover a própria subsistência por meio de seu trabalho (Notícias do Superior Tribunal de Justiça. Disponível na Internet via http://www.stj.gov.br/webstj/Noticias/detalhes_noticias.asp?seq_noticia=9711).

O ministro Castro Filho sustentou que “o fato de atingir a maioria não significa que o alimentante (o pai) se exonera da obrigação alimentar, pois esta é devida entre ascendentes e descendentes, enquanto se apresentar como necessária” (Notícias do Superior Tribunal de Justiça. Disponível na Internet via WWW.URL: http://www.stj.gov.br/webstj/Noticias/detalhes_noticias.asp?seq_noticia=9711).

Na realidade, opera-se apenas a mudança da causa da obrigação alimentar, que deixa de ser o *dever de sustento* decorrente do *pátrio poder* e passa a ser o *dever de solidariedade* resultante do *parentesco*.

Existe ainda outro julgado muito recente do colendo Superior Tribunal de Justiça que merecer ser conferido, *ipsis verbis et litteris*:

PROCESSUAL CIVIL. CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE ALIMENTOS. CURSO SUPERIOR CONCLUÍDO. NECESSIDADE. REALIZAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO. POSSIBILIDADE. 1. O advento da maioridade não extingue, de forma automática, o direito à percepção de alimentos, mas esses deixam de ser devidos em face do Poder Familiar e passam a ter fundamento nas relações de parentesco, em que se exige a prova da necessidade do alimentado. 2. É presumível, no entanto, - **presunção iuris tantum** -, a necessidade dos filhos de continuarem a receber alimentos após a maioridade, quando frequentam curso universitário ou técnico, por força do entendimento de que a obrigação parental de cuidar dos filhos inclui a outorga de adequada formação profissional. 3. Porém, o estímulo à qualificação profissional dos filhos não pode ser imposto aos pais de forma perene, sob pena de subverter o instituto

da obrigação alimentar oriunda das relações de parentesco, que tem por objetivo, tão só, preservar as condições mínimas de sobrevivência do alimentado.

*4. Em rigor, a formação profissional se completa com a graduação, que, de regra, permite ao bacharel o exercício da profissão para a qual se graduou, independentemente de posterior especialização, podendo assim, em tese, prover o próprio sustento, circunstância que afasta, por si só, a **presunção iuris tantum** de necessidade do filho estudante.*

5. Persistem, a partir de então, as relações de parentesco, que ainda possibilitam a percepção de alimentos, tanto de descendentes quanto de ascendentes, porém desde que haja prova de efetiva necessidade do alimentado.

6. Recurso especial provido. (STJ - Recurso Especial nº 1218510/SP (2010/0184661-7), 3ª Turma do STJ, Rel. Nancy Andrigli. j. 27.09.2011, unânime, DJe 03.10.2011).

Fazendo-se uma constatação objetiva da realidade do magistério universitário no Brasil, é impossível negar que *“atualmente, o mestrado e/ou doutorado são requisitos básicos exigidos em qualquer concurso público para professor universitário. E não é à toa. A formação de professores universitários é um dos objetivos da pós-graduação **stricto sensu**”* (Fonte: <http://www.posgraduando.com/pos-graduacao/a-pos->

[graduacao-prepara-para-o-ensino-superior](#). Visitado em 21 de fevereiro de 2012).

À luz da atual realidade do mercado de trabalho para professores universitários, no qual cada vez mais se exige uma formação com maior profundidade, é inegável que o alimentando tem direito à pensão alimentícia enquanto cursar pós-graduação *lato sensu* (especialização) e *stricto sensu* (mestrado ou doutorado). Assim sendo, a tendência é que no futuro os Tribunais passem a reconhecer tal direito do alimentando com maior frequência, pois o Judiciário não pode julgar os fatos de forma alheia à real situação vivida pela sociedade dos dias de hoje.

Verdade seja dita, o atual Regulamento do Imposto de Renda, reproduzindo dispositivo existente na legislação anterior, corrobora a opinião jurídica de que os filhos maiores, até os 24 anos, que estejam cursando estabelecimento de ensino superior, são considerados *dependentes* à luz do Direito Tributário.

O Decreto nº 3.000/1999 dispõe, *in verbis*:

Art. 77. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto, poderá ser deduzida do rendimento tributável a quantia equivalente a noventa reais por dependente (Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso III).

§ 1º Poderão ser considerados como dependentes, observado o disposto nos arts. 4º, § 3º,

e 5º, parágrafo único (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35):

I - o cônjuge;

II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até vinte e um anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até vinte e um anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auífram rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

§ 2º Os dependentes a que referem os incisos III e V do parágrafo anterior poderão ser assim considerados quando maiores até vinte e quatro anos de idade, se ainda estiverem cursando

estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, § 1º).

O colendo Superior Tribunal de Justiça já chegou a decidir que os alimentos só seriam devidos “ao filho até a data em que vier ele a completar os 24 anos, pela previsão de possível ingresso em curso universitário” (STJ – 4ª turma – RESP 23.370/PR – Rel. Min. Athos Carneiro – v.u. – DJU de 29/03/1993, p. 5.259).

Com efeito, não existe nenhum critério científico para limitar o pagamento de pensão alimentícia ao filho somente até os 24 (vinte e quatro) anos.

A única referência legal aos 24 (vinte e quatro) anos de idade é aquela constante da legislação tributária citada acima.

Não faz sentido limitar um direito civil com base numa referência de legislação tributária.

A vida forense está repleta de casos em que irmãos, tios, primos e sobrinhos obtêm pensão alimentícia apenas com base no binômio necessidade do alimentando e possibilidade do alimentante. Seria antijurídico negar ao filho a mesma pensão alimentícia que se concede aos parentes colaterais.

Exemplificando, pode acontecer de o filho nunca ter recebido pensão alimentícia em toda a vida e até mesmo já ter trabalhado com suficiente independência financeira, mas de repente ser atingido pelo desemprego, ainda que temporariamente. Em tal caso não há motivo para negar-se o direito de alimentos ao filho.

Partindo-se da premissa de que o Código Civil é uma lei que não limita no tempo a duração do pagamento da pensão alimentícia, surgem dois critérios úteis de hermenêutica que afastam a simplista alegação de que a pensão alimentícia terminaria quando o alimentando completasse 24 (vinte e quatro) anos.

Primeiramente, pelo **critério hierárquico**, o Código Civil é uma lei ordinária, enquanto o Regulamento do Imposto de Renda é um mero decreto, portanto inferior na hierarquia das normas legais.

Em segundo lugar, vem o **critério da especialidade**, pois o Código Civil tem primazia para disciplinar a questão dos alimentos, que se insere no Direito de Família, que é um ramo do Direito Civil. Por outro lado, o Regulamento do Imposto de Renda pertence ao Direito Tributário, não tendo como fundamentar qualquer decisão acerca do instituto civil dos alimentos, visto que sendo uma regra do Direito Tributário, não guarda pertinência com a matéria alimentar. É incorreto misturar grandezas imiscíveis: alimentos pertencem ao Direito Civil, enquanto a tributação pertence ao Direito Tributário.

Logo, não há como fugir à conclusão de que os alimentos perduram enquanto houver a necessidade do alimentando e a possibilidade do alimentante, pois não existe nenhum marco temporal no Código Civil determinando o fim do pagamento da pensão alimentícia.

Por outro lado, também não se pode ignorar o postulado da reciprocidade do dever alimentar entre pais e filhos, sob pena de se incorrer em situações absurdas.

O novel Código Civil (Lei nº 10.406/2002) dispõe, *in verbis*:

Art. 1.696. O direito à prestação de alimentos é recíproco entre pais e filhos, e extensivo a todos os ascendentes, recaindo a obrigação nos mais próximos em grau, uns em falta de outros.

Destarte, quando se diz que o Código Civil não fixou um marco temporal para delimitar o término da pensão alimentícia, não se quer dizer que os alimentos sejam eternos, pois do contrário estar-se-ia afrontando o preceito do art. 1.696.

Em abono do pensamento acima, Sérgio Gilberto Porto ensina que a obrigação alimentar recíproca entre pai e filhos estatuída no art. 1.696 do Código Civil de 2002 não se submete a qualquer critério etário, e acrescenta que *“se é certo que, com a maioridade ou emancipação, cessa o pátrio poder, também é certo que, tão-somente com o implemento de tal fato, não será extinto o dever alimentar, merecendo que se analise, caso a caso, o binômio necessidade-possibilidade”* (DOCTRINA E PRÁTICA DOS ALIMENTOS. 3ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 45).

Em abono do pensamento acima, Sérgio Gilberto Porto ensina que a obrigação alimentar recíproca entre pai e filhos estatuída no art. 1.696 do Código Civil de 2002 não se submete a qualquer critério etário, e acrescenta que *“se é certo que, com a maioridade ou emancipação, cessa o pátrio poder, também é certo que, tão-somente com o implemento de tal fato, não será extinto o dever alimentar, merecendo que se analise, caso a caso, o binômio necessidade-*

possibilidade” (DOCTRINA E PRÁTICA DOS ALIMENTOS. 3ª edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 45).

A jurisprudência reforça o entendimento acima, *verbatim*:

DIREITO DE FAMÍLIA. ALIMENTOS. EXONERAÇÃO. ALIMENTANDO. MAIORIDADE CIVIL. ESTUDOS. CONCLUSÃO. RENDA PRÓPRIA. INEXISTÊNCIA. OBRIGAÇÃO ALIMENTÍCIA. ALFORRIA. IMPOSSIBILIDADE. MIGRAÇÃO DO PODER FAMILIAR PARA O DEVER DE ASSISTÊNCIA RECÍPROCA INERENTE AO PARENTESCO. PRESERVAÇÃO DA VERBA. 1. A maioria civil do filho não consubstancia, por si só, causa apta a ensejar a alforriar do genitor da obrigação de continuar destinando-lhe alimentos, ensejando simplesmente a migração da obrigação alimentícia do poder familiar (CC, art. 1.634), que incorpora a obrigação de ambos os genitores concorrerem para a subsistência do filho menor, para a obrigação alimentícia decorrente do vínculo de parentesco (CC, art. 1.694), que, a seu turno, está plasmada na necessidade de o alimentando contar com a concorrência do alimentante para o custeio das despesas inerentes à sua subsistência. 2. A maioria civil não traduz nem importa automática emancipação econômica do filho, afigurando-se

conforme com a obrigação alimentícia decorrente do vínculo de parentesco que, estando frequentando estabelecimento de ensino e não exercitando atividade laborativa, continue sendo fomentando com alimentos de conformidade com a capacidade contributiva ostentada pelo pai até que conclua os estudos e se insira no mercado de trabalho ou passe a laborar e angariar meios suficientes para o custeio das despesas inerentes à sua subsistência. 3. Apelação conhecida e provida. Unânime (STJ – Processo nº 2010.03.1.031894-3 (546367), 1ª Turma Cível do TJDFT, Rel. Teófilo Caetano. unânime, DJe 17.11.2011) (Fonte: Juris Plenum; site: www.plenum.com.br).

O egrégio Tribunal de Justiça da Paraíba foi feliz ao abordar o assunto, *verbo ad verbum*:

APELAÇÃO CÍVEL. EXONERAÇÃO DE ALIMENTOS. FILHA MAIOR E ESTUDANTE. ENCARGO ALIMENTAR QUE SE IMPÕE ATÉ A CONCLUSÃO DO CURSO. NÃO COMPROVAÇÃO DA ALTERAÇÃO DO BINÔMIO NECESSIDADE/POSSIBILIDADE. PROVIMENTO. A maioria civil implica emancipação, tornando-se a pessoa apta para todos os atos da vida civil, entretanto, não desobriga os pais do sustento dos filhos, uma vez que a obrigação de prestar alimentos

não decorre apenas do poder familiar, mas, também, do vínculo de parentesco, mormente quando resta comprovado que o alimentado ainda é estudante, necessitando do recebimento de referida parcela para o custeio de sua educação (TJPB – Apelação Cível nº 075.2010.000804-6/001, 4ª Câmara Cível do TJPB, Rel. Romero Marcelo da Fonseca Oliveira. unânime, DJe 03.05.2011).

Engana-se ainda quem supõe que a emancipação prevista no art. 5ª do Código Civil extingue o dever alimentar. Não é o caso.

Na hermenêutica jurídica existe um preceito fundamental segundo o qual **“a lei não contém palavras inúteis”**.

Na hipótese de casamento, por coincidência, nos deparamos com um caso de emancipação que também constitui causa de extinção da obrigação alimentar. Vejamos o que diz o Código Civil, *in verbis*:

Art. 1.708. Com o casamento, a união estável ou o concubinato do credor, cessa o dever de prestar alimentos.

Parágrafo único. Com relação ao credor cessa, também, o direito a alimentos, se tiver procedimento indigno em relação ao devedor.

O *caput* do art. 1.708 do Código Civil realmente deixa claro que o casamento extingue o dever alimentar, mas as outras hipóteses de

emancipação do art. 5º do Diploma Substantivo Civil não têm o mesmo condão.

A lei não contém palavras vãs, de modo que se o legislador ao prever expressamente a cessação do dever de prestar alimentos referiu-se apenas ao casamento, é porque as demais hipóteses do art. 5º do Código Civil foram descartadas como causas de extinção da pensão alimentícia. Não existe outra interpretação válida senão esta.

Aliás, não se deve esquecer que o parágrafo único do art. 1.708 do Código Civil prevê outro caso de extinção da obrigação alimentar: quando o alimentando (credor dos alimentos) tiver procedimento indigno em relação ao alimentante (devedor dos alimentos).

Assim, o casamento e o comportamento indigno em relação ao alimentante são as únicas hipóteses expressamente previstas em lei que independem de análise de prova referente ao binômio necessidade do alimentando e possibilidade do alimentante. Nos demais casos será preciso sempre fazer um estudo das provas carreadas aos autos.

A análise do binômio necessidade do alimentando versus possibilidade do alimentante é tão importante que vem expresso no § 1º do art. 1.694 do Código Civil: “*Os alimentos devem ser fixados na proporção das necessidades do reclamante e dos recursos da pessoa obrigada*”.

A presente pesquisa seria incompleta se não fossem analisadas as questões do exercício de trabalho remunerado e da conclusão do curso superior.

Tais situações são casos de emancipação legal, pois estão previstos no art. 5ª do Código Civil.

Aqui, cabe consultar novamente o Código Civil, *ipsis verbis et litteris*:

Art. 1.695. São devidos os alimentos quando quem os pretende não tem bens suficientes, nem pode prover, pelo seu trabalho, à própria manutenção, e aquele, de quem se reclamam, pode fornecê-los, sem desfalque do necessário ao seu sustento (sublinhamos).

Ora, a legislação deixa claro que não basta o exercício de emprego para justificar o fim da obrigação alimentar, pois é necessário que o trabalho exercido pelo alimentado proporcione meios para que o mesmo possa se manter, o que nem sempre acontece, especialmente no Brasil, onde muitos jovens trabalham recebendo muito abaixo do valor do salário mínimo.

A conclusão do curso superior é uma situação de emancipação legal que pode, em tese, contribuir para independência financeira do alimentando, mas na atual conjuntura de grande concorrência no mercado de trabalho, não se pode esperar que o graduado recém-formado consiga se estabelecer e viver de forma totalmente independente de uma hora pra outra. Logo, tal situação não enseja, por si só, o fim da pensão alimentícia.

A hipótese de emancipação legal do inciso V do art. 5º do Código Civil já é um pouco mais complexa, conforme segue: “*pelo estabelecimento civil ou comercial, ou pela existência de relação de emprego, desde que, em função deles, o menor com dezesseis anos completos tenha economia própria*”.

Uma leitura apressada do inciso V do art. 5º do Código Civil poderia induzir o leitor a pensar que em tal caso haveria uma extinção da obrigação alimentar de forma atípica, pois ocorreria antes da maioridade. Não é o melhor entendimento.

Se o menor com dezesseis anos completos conseguir-se de fato efetivamente manter-se sozinho, então não haverá necessidade de receber pensão alimentícia, caso contrário, ainda será possível pleitear judicial o recebimento da verba alimentar. Aqui vale o que falamos em relação ao exercício de emprego público efetivo. Definitivamente, o valor atual do salário mínimo não atende às exigências do inciso IV, do art. 7º, da Carta Magna de 1988 (“*salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo*”).

Também precisa ser colocado em perspectiva que o estabelecimento com economia própria muitas vezes é precário, ou seja, provisório, temporário.

Ademais, muitas vezes existe incompatibilidade entre a frequência aos estudos e o exercício de atividade remunerada. Não se pode pedir que um filho faça a *escolha de Sofia*. Abdicar dos estudos em nome da sobrevivência, ou sacrificar a sobrevivência em favor dos estudos. A continuidade da prestação de alimentos é um imperativo que se impõe.

O raciocínio do parágrafo acima somente é válido quando o alimentando recebe salário mínimo e o alimentante tem condição financeira privilegiada, realmente boa, pois do contrário estar-se-ia

violando o § 1º do art. 1.694 do Código Civil, que consagra o binômio necessidade do alimentando e possibilidade do alimentante.

À guisa de conclusão, é exato asseverar que o dever jurídico de pagar a pensão alimentícia só começa com a citação do devedor na ação de alimentos, de modo que o passado anterior não pode ser cobrado de forma retroativa. E por outro lado, as diversas hipóteses de emancipação previstas no Código Civil não acarretam, por si só, o término da obrigação alimentar, exceto no caso do casamento, por existir disposição legal específica sobre o assunto.

FALÊNCIAS: AÇÃO DE RESTITUIÇÃO OU EXECUÇÃO FISCAL - TANTO FAZ

FLAVIO MACHADO VITORIA: Procurador da Fazenda Nacional na 4ª Região, Especialista em Direito Público pela Faculdade Projeção do DF, Acadêmico do curso de MBA em Gestão Empresarial da Escola da Administração da UFRGS e Pós-graduado em Administração Pública da Fundação Getúlio Vargas - Rio de Janeiro.

RESUMO: Através das presentes reflexões, obtidas pelo relacionamento das normas de Direito Público, de Direito Empresarial e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, podemos demonstrar que a ação de restituição trazida pelo artigo 85 e seguintes da Lei 11.101/2005, não é o único e obrigatório meio da Fazenda Pública buscar reaver os valores não repassados ao erário pela empresa falida. Há a possibilidade da Fazenda buscar a restituição através da execução fiscal, podendo escolher o meio que lhe pareça mais eficaz.

PALAVRAS-CHAVE: Ação de Restituição, Falência, Execução Fiscal, Lei 11.101/2005, Crédito Público, Fisco, Erário, Financeiro, Lei 4.320/64. Fazenda Pública em Juízo.

Ação de conhecimento com rito especial descrito a partir do **artigo 87** da Lei de Recuperação Judicial e Falências, a Ação de Restituição é meio hábil para que a Fazenda Pública obtenha a entrega de bens ou valores que, embora na posse do espólio falimentar, pertencem ao acervo público.

Exemplos comuns são as contribuições previdenciárias ao regime geral de previdência social de empregados e de terceiros prestadores de serviços que **devem** ser retidas pela empresa e repassadas ao Tesouro. Essas contribuições não são ônus da empresa, mas de terceiros (empregados ou prestadores). A empresa atua apenas como auxiliar no recolhimento, retendo dinheiro diretamente dos pagamentos que efetuar a terceiros obrigados, repassando os respectivos valores ao Caixa Público.

Quando a empresa vem a quebrar e não realiza o repasse destes valores efetivamente retidos dos terceiros, deve a massa falida entregar tais valores ao Tesouro, **prioritariamente** e de forma dissociada do encontro de ativos e passivos do espólio.

Outros exemplares clássicos de verbas restituíveis são o ***Imposto de Renda Retido na Fonte, o PIS***, a Cofins e a CSLL.

Engloba-se o PIS porquanto o art. 30 da Lei 10.833/03, lista atividades sujeitas à retenção antecipada na fonte do PIS, da Cofins e da CSLL pelo tomador dos serviços, por exemplo.

Importa salientar que diversas decisões dos tribunais superiores acolheram já a preferência dos créditos restituíveis, até mesmo sobre os trabalhistas. Neste sentido o STJ em dezenas de decisões, dentre as quais a seguinte:

REsp 780971 / RS

TRIBUTÁRIO. FALÊNCIA. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DESCONTADA DOS EMPREGADOS E NÃO REPASSADA AO INSS.

CABIMENTO. DISPOSITIVO LEGAL APONTADO COMO VIOLADO QUE NÃO CONTÊM COMANDO CAPAZ DE INFIRMAR O JUÍZO FORMULADO PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. SÚMULA 284/STF. NÃO SUJEIÇÃO À ORDEM DE PREFERÊNCIA DA LEI DE FALÊNCIAS. JUROS DE MORA SUJEITOS AO CONCURSO DE CREDORES. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Não pode ser conhecido o recurso especial pela alínea a se o dispositivo apontado como violado não contém comando capaz de infirmar o juízo formulado no acórdão recorrido. Incidência, por analogia, a orientação posta na Súmula 284/STF.

2. A 1ª Seção desta Corte consolidou, há muito, entendimento no sentido de que "as contribuições previdenciárias descontadas dos salários dos empregados, pelo falido, e não repassadas aos cofres previdenciários, devem ser restituídas antes do pagamento de qualquer crédito, ainda que trabalhista, posto que a quantia relativa às referidas contribuições, por motivos óbvios, não integram o patrimônio do falido" (Precedentes: REsp 666351/SP, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 15.09.2005; REsp 729516/SP, 2ª Turma, Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 06.12.2005; REsp 631658/RS, 1ª

Turma, Francisco Falcão, DJ de 18.10.2005; REsp 686122/RS, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 08.11.2005).

Entretanto, esta não é a única forma de obter a restituição.

A **redação**, muito clara, da lei 11.101/2005, nos seus **artigos 85 e 86**, os quais identificam especificamente os **créditos que DEVEM** seguir o procedimento da Restituição descrito pela norma, **não aponta seja o dinheiro público obrigatoriamente exigido por este mesmo meio**. A retomada do dinheiro público indevidamente havido tem suas garantias ampliadas, na medida em que atende o interesse público, o qual prepondera sobre o privado, lembremos.

Segundo o artigo 85, o proprietário de “bem” arrecadado que se encontre na posse do falido quando da quebra, poderá pedir a restituição do mesmo. Atentemos aqui para o fato de que **o artigo 85 trata de bem material que não dinheiro**, já que no **caput do artigo seguinte, o 86, regula os casos de pagamento em dinheiro**.

O artigo 86 trata de enumerar **os casos em que a lei reconhece se deva restituir ao proprietário a coisa transformada em dinheiro**, posto que não mais possa ser havida na forma do artigo anterior ou em dinheiro deva ser feita. Lista três:

I – Se a coisa não mais existir ao tempo da restituição; Ou seja, se impossível a aplicação do artigo 85;

II – No caso de contrato de câmbio para exportação;

III – Valores recebidos pelo caixa do falido, como receita, por contratos e negócios firmados que vierem a ser declarados NULOS;

O **dinheiro** público, ainda que restituível, não se encaixa em nenhum dos modelos da lei que **exigem** procedimento especial para restituição.

Assim como faculta à Fazenda Pública habilitar determinado crédito ao invés de mover execução fiscal, como já diversas vezes referendado pelo STJ, **faculta à União qualquer meio legítimo de obter a restituição dos dinheiros públicos** que se encontrem na posse indevida do falido.

Logo, uma vez que o crédito **de natureza restituível** seja exigido pelo rito descrito nos artigos 87 a 93 da lei falimentar, se legítimo, deve ali ser entregue; Se exigido através de execução fiscal, como lhe faculta a Lei 6.830/80, também deve ali ser entregue da mesma maneira;

É **importante** ter em conta que é lícito à Administração Pública, titular de determinado valor econômico retido por terceiros, logo, titular de um crédito, fazer-lhe a inscrição em dívida ativa. Não apenas os créditos tributários são passíveis de inscrição. Os não tributários também o são. Vejamos o que diz a Lei 4.320/64:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem

arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

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

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

Já a Lei 6.830/80, prossegue regulando:

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

Art. 2º - **Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Sequer é possível alegar prejuízo à massa ou aos demais credores, uma vez que as garantias do **contraditório de ampla defesa estão assegurados** por conta da possibilidade do Administrador Judicial opor Embargos à Execução Fiscal.

Assim, a faculdade a Administração inscrever seu crédito não tributário e exigí-lo via Execução Fiscal, não significa mudança da natureza do crédito restituível e muito menos o desaparecimento ou inexigibilidade do mesmo.

AS CASAS DO PATRIMÔNIO COMO INSTRUMENTOS DE PROMOÇÃO DA SALVAGUARDADO PATRIMÔNIO CULTURAL: SINGELAS TESSITURAS

TAUÃ LIMA VERDAN RANGEL: Bacharel em Direito, do Centro Universitário São Camilo. Autor de vários artigos na área do Direito Penal, Direito Constitucional, Direito Civil e Direito Ambiental. Mestrando vinculado ao Programa de Pós-Graduação em Sociologia e Direito da UFF. Bolsista CAPES.

Resumo: O objetivo do presente está assentado na análise das Casas de Patrimônio como instrumentos de promoção da salvaguarda do patrimônio cultural. Cuida salientar que o meio ambiente cultural é constituído por bens culturais, cuja acepção compreende aqueles que possuem valor histórico, artístico, paisagístico, arqueológico, espeleológico, fossilífero, turístico, científico, refletindo as características de uma determinada sociedade. Ao lado disso, quadra anotar que a cultura identifica as sociedades humanas, sendo formada pela história e maciçamente influenciada pela natureza, como localização geográfica e clima. Com efeito, o meio ambiente cultural decorre de uma intensa interação entre homem e natureza, porquanto aquele constrói o seu meio, e toda sua atividade e percepção são conformadas pela sua cultural. A cultura brasileira é o resultado daquilo que era próprio das populações tradicionais indígenas e das transformações trazidas pelos diversos grupos colonizadores e escravos africanos. Nesta toada, ao se analisar o meio ambiente cultural, enquanto complexo macrossistema, é perceptível que é algo incorpóreo, abstrato, fluído, constituído por bens culturais materiais e imateriais portadores de referência à memória, à ação e à identidade dos distintos grupos formadores da sociedade brasileira. O conceito de

patrimônio histórico e artístico nacional abrange todos os bens moveis e imóveis, existentes no País, cuja conservação seja de interesse público, por sua vinculação a fatos memoráveis da História pátria ou por seu excepcional valor artístico, arqueológico, etnográfico, bibliográfico e ambiental.

Palavras-chaves: Patrimônio Cultural. Tutela Jurídica. Casas do Patrimônio.

Sumário: 1 Ponderações Introdutórias: Breves notas à construção teórica da Ramificação Ambiental do Direito; 2 Comentários à concepção de Meio Ambiente; 3 Meio Ambiente e Patrimônio Cultural: Aspectos Introdutórios; 4 As Casas do Patrimônio como instrumentos de Promoção da Salvaguardado Patrimônio Cultural: Singelas Tessituras.

1 Ponderações Introdutórias: Breves notas à construção teórica da Ramificação Ambiental do Direito

Inicialmente, ao se dispensar um exame acerca do tema colocado em tela, patente se faz arrazoar que a Ciência Jurídica, enquanto um conjunto multifacetado de arcabouço doutrinário e técnico, assim como as robustas ramificações que a integram, reclama uma interpretação alicerçada nos plurais aspectos modificadores que passaram a influir em sua estruturação. Neste almiré, lançando à tona os aspectos característicos de mutabilidade que passaram a orientar o Direito, tornou-se imperioso salientar, com ênfase, que não mais subsiste uma visão arrimada em preceitos estagnados e estanques, alheios às necessidades e às diversidades sociais que passaram a contornar os Ordenamentos Jurídicos. Ora, infere-se que não mais prospera o arcabouço imutável que

outrora sedimentava a aplicação das leis, sendo, em decorrência dos anseios da população, suplantados em uma nova sistemática.

Com espedeque em tais premissas, cuida hastear, com bastante pertinência, como flâmula de interpretação o “*prisma de avaliação o brocardo jurídico 'Ubi societas, ibi jus', ou seja, 'Onde está a sociedade, está o Direito', tornando explícita e cristalina a relação de interdependência que esse binômio mantém*”^[1]. Destarte, com clareza solar, denota-se que há uma interação consolidada na mútua dependência, já que o primeiro tem suas balizas fincadas no constante processo de evolução da sociedade, com o fito de que seus Diplomas Legislativos e institutos não fiquem inquinados de inaptidão e arcaísmo, em total descompasso com a realidade vigente. A segunda, por sua vez, apresenta estrutural dependência das regras consolidadas pelo Ordenamento Pátrio, cujo escopo primevo é assegurar que não haja uma vingança privada, afastando, por extensão, qualquer ranço que rememore priscas eras em que o homem valorizava a Lei de Talião (“Olho por olho, dente por dente”), bem como para evitar que se robusteça um cenário caótico no seio da coletividade.

Ademais, com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, imprescindível se fez adotá-la como maciço axioma de sustentação do Ordenamento Brasileiro, precipuamente quando se objetiva a amoldagem do texto legal, genérico e abstrato, aos complexos anseios e múltiplas necessidades que influenciam a realidade contemporânea. Ao lado disso, há que se citar o voto magistral voto proferido pelo Ministro Eros Grau, ao apreciar a Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental Nº. 46/DF, “*o direito é um*

organismo vivo, peculiar porém porque não envelhece, nem permanece jovem, pois é contemporâneo à realidade. O direito é um dinamismo. Essa, a sua força, o seu fascínio, a sua beleza” [2]. Como bem pontuado, o fascínio da Ciência Jurídica jaz, justamente, na constante e imprescindível mutabilidade que apresenta, decorrente do dinamismo que reverbera na sociedade e orienta a aplicação dos Diplomas Legais e os institutos jurídicos neles consagrados.

Ainda neste substrato de exposição, pode-se evidenciar que a concepção pós-positivista que passou a permear o Direito, ofertou, por via de consequência, uma rotunda independência dos estudiosos e profissionais da Ciência Jurídica. Aliás, há que se citar o entendimento de Verdan, *“esta doutrina é o ponto culminante de uma progressiva evolução acerca do valor atribuído aos princípios em face da legislação”* [3]. Destarte, a partir de uma análise profunda dos mencionados sustentáculos, infere-se que o ponto central da corrente pós-positivista cinge-se à valoração da robusta tábua principiológica que Direito e, por conseguinte, o arcabouço normativo passando a figurar, nesta tela, como normas de cunho vinculante, flâmulas hasteadas a serem adotadas na aplicação e interpretação do conteúdo das leis, diante das situações concretas.

Nas últimas décadas, o aspecto de mutabilidade tornou-se ainda mais evidente, em especial, quando se analisa a construção de novos que derivam da Ciência Jurídica. Entre estes, cuida destacar a ramificação ambiental, considerando como um ponto de congruência da formação de novos ideários e cânones, motivados, sobretudo, pela premissa de um manancial de novos valores adotados. Nesta trilha de argumentação, de

boa técnica se apresenta os ensinamentos de Fernando de Azevedo Alves Brito que, em seu artigo, aduz: “*Com a intensificação, entretanto, do interesse dos estudiosos do Direito pelo assunto, passou-se a desvendar as peculiaridades ambientais, que, por estarem muito mais ligadas às ciências biológicas, até então era marginalizadas*”[\[4\]](#). Assim, em decorrência da proeminência que os temas ambientais vêm, de maneira paulatina, alcançando, notadamente a partir das últimas discussões internacionais envolvendo a necessidade de um desenvolvimento econômico pautado em sustentabilidade, não é raro que prospere, mormente em razão de novos fatores, um verdadeiro remodelamento ou mesmo uma releitura dos conceitos que abalizam a ramificação ambiental do Direito, com o fito de permitir que ocorra a conservação e recuperação das áreas degradadas, primacialmente as culturais.

Ademais, há de ressaltar ainda que o direito ambiental passou a figurar, especialmente, depois das décadas de 1950 e 1960, como um elemento integrante da farta e sólida tábua de direitos fundamentais. Calha realçar que mais contemporâneos, os direitos que constituem a terceira dimensão recebem a alcunha de direitos de fraternidade ou, ainda, de solidariedade, contemplando, em sua estrutura, uma patente preocupação com o destino da humanidade[\[5\]](#). Ora, daí se verifica a inclusão de meio ambiente como um direito fundamental, logo, está umbilicalmente atrelado com humanismo e, por extensão, a um ideal de sociedade mais justa e solidária. Nesse sentido, ainda, é plausível citar o artigo 3º., inciso I, da Carta Política de 1988 que abriga em sua redação tais pressupostos como os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direitos: “**Art. 3º - Constituem objetivos fundamentais da**

República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária”[6].

Ainda nesta esteira, é possível verificar que a construção dos direitos encampados sob a rubrica de terceira dimensão tende a identificar a existência de valores concernentes a uma determinada categoria de pessoas, consideradas enquanto unidade, não mais prosperando a típica fragmentação individual de seus componentes de maneira isolada, tal como ocorria em momento pretérito. Com o escopo de ilustrar, de maneira pertinente as ponderações vertidas, insta trazer à colação o entendimento do Ministro Celso de Mello, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade N.º. 1.856/RJ, em especial quando destaca:

Cabe assinalar, Senhor Presidente, que os direitos de terceira geração (ou de novíssima dimensão), que materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos, genericamente, e de modo difuso, a todos os integrantes dos agrupamentos sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem, por isso mesmo, ao lado dos denominados direitos de quarta geração (como o direito ao desenvolvimento e o direito à paz), um momento importante no processo de expansão e reconhecimento dos direitos humanos, qualificados estes, enquanto valores fundamentais indisponíveis, como prerrogativas impregnadas de uma natureza essencialmente inexaurível[7].

Quadra anotar que os direitos alocados sob a rubrica de *direito de terceira dimensão* encontram como assento primordial a visão da

espécie humana na condição de coletividade, superando, via de consequência, a tradicional visão que está pautada no ser humano em sua individualidade. Assim, a preocupação identificada está alicerçada em direitos que são coletivos, cujas influências afetam a todos, de maneira indiscriminada. Ao lado do exposto, cuida mencionar, segundo Bonavides, que tais direitos “*têm primeiro por destinatários o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade concreta*”[8]. Com efeito, os direitos de terceira dimensão, dentre os quais se inclui ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, positivado na Constituição de 1988, emerge com um claro e tangível aspecto de familiaridade, como ápice da evolução e concretização dos direitos fundamentais.

2 Comentários à concepção de Meio Ambiente

Em uma primeira plana, ao lançar mão do sedimentado jurídico-doutrinário apresentado pelo inciso I do artigo 3º da Lei N.º 6.938, de 31 de agosto de 1981[9], que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências, salienta que o meio ambiente consiste no conjunto e conjunto de condições, leis e influências de ordem química, física e biológica que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas. Pois bem, com o escopo de promover uma facilitação do aspecto conceitual apresentado, é possível verificar que o meio ambiente se assenta em um complexo diálogo de fatores abióticos, provenientes de ordem química e física, e bióticos, consistentes nas plurais e diversificadas formas de seres vivos. Consoante os ensinamentos apresentados por José Afonso da Silva, considera-se meio-ambiente como “*a interação do conjunto de*

elementos naturais, artificiais e culturais que propiciem o desenvolvimento equilibrado da vida em todas as suas formas”[10].

Nesta senda, ainda, Fiorillo[11], ao tecer comentários acerca da acepção conceitual de meio ambiente, coloca em destaque que tal tema se assenta em um ideário jurídico indeterminado, incumbindo, ao intérprete das leis, promover o seu preenchimento. Dada à fluidez do tema, é possível colocar em evidência que o meio ambiente encontra íntima e umbilical relação com os componentes que cercam o ser humano, os quais são de imprescindível relevância para a sua existência. O Ministro Luiz Fux, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade N°. 4.029/AM, salientou, com bastante pertinência, que:

(...) o meio ambiente é um conceito hoje geminado com o de saúde pública, saúde de cada indivíduo, sadia qualidade de vida, diz a Constituição, é por isso que estou falando de saúde, e hoje todos nós sabemos que ele é imbricado, é conceitualmente geminado com o próprio desenvolvimento. Se antes nós dizíamos que o meio ambiente é compatível com o desenvolvimento, hoje nós dizemos, a partir da Constituição, tecnicamente, que não pode haver desenvolvimento senão com o meio ambiente ecologicamente equilibrado. A geminação do conceito me parece de rigor técnico, porque salta da própria Constituição Federal[12].

É denotável, desta sorte, que a constitucionalização do meio ambiente no Brasil viabilizou um verdadeiro salto qualitativo, no que

concerne, especificamente, às normas de proteção ambiental. Tal fato decorre da premissa que os robustos corolários e princípios norteadores foram alçados ao patamar constitucional, assumindo colocação eminente, ao lado das liberdades públicas e dos direitos fundamentais. Superadas tais premissas, aprovou o Constituinte, ao entalhar a Carta Política Brasileira, ressoando os valores provenientes dos direitos de terceira dimensão, insculpir na redação do artigo 225, conceder amplo e robusto respaldo ao meio ambiente como pilar integrante dos direitos fundamentais. *“Com o advento da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, as normas de proteção ambiental são alçadas à categoria de normas constitucionais, com elaboração de capítulo especialmente dedicado à proteção do meio ambiente”*[13]. Nesta toada, ainda, é observável que o *caput* do artigo 225 da Constituição Federal de 1988[14] está abalizado em quatro pilares distintos, robustos e singulares que, em conjunto, dão corpo a toda tábua ideológica e teórica que assegura o substrato de edificação da ramificação ambiental.

Primeiramente, em decorrência do tratamento dispensado pelo artífice da Constituição Federal, o meio ambiente foi içado à condição de direito de todos, presentes e futuras gerações. É encarado como algo pertencente a toda coletividade, assim, por esse prisma, não se admite o emprego de qualquer distinção entre brasileiro nato, naturalizado ou estrangeiro, destacando-se, sim, a necessidade de preservação, conservação e não-poluição. O artigo 225, devido ao cunho de direito difuso que possui, extrapola os limites territoriais do Estado Brasileiro, não ficando centrado, apenas, na extensão nacional, compreendendo toda

a humanidade. Neste sentido, o Ministro Celso de Mello, ao apreciar a Ação Direta de Inconstitucionalidade N° 1.856/RJ, destacou que:

A preocupação com o meio ambiente - que hoje transcende o plano das presentes gerações, para também atuar em favor das gerações futuras (...) tem constituído, por isso mesmo, objeto de regulações normativas e de proclamações jurídicas, que, ultrapassando a província meramente doméstica do direito nacional de cada Estado soberano, projetam-se no plano das declarações internacionais, que refletem, em sua expressão concreta, o compromisso das Nações com o indeclinável respeito a esse direito fundamental que assiste a toda a Humanidade[15].

O termo “todos”, aludido na redação do *caput* do artigo 225 da Constituição Federal de 1988, faz menção aos já nascidos (presente geração) e ainda aqueles que estão por nascer (futura geração), cabendo àqueles zelar para que esses tenham à sua disposição, no mínimo, os recursos naturais que hoje existem. Tal fato encontra como arrimo a premissa que foi reconhecido ao gênero humano o direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao gozo de condições de vida adequada, em ambiente que permita desenvolver todas as suas potencialidades em clima de dignidade e bem-estar. Pode-se considerar como um direito transgeracional, ou seja, ultrapassa as gerações, logo, é viável afirmar que o meio-ambiente é um direito público subjetivo. Desta feita, o ideário de que o meio ambiente substancializa patrimônio público a ser imperiosamente assegurado e protegido pelos organismos sociais e pelas

instituições estatais, qualificando verdadeiro encargo irrenunciável que se impõe, objetivando sempre o benefício das presentes e das futuras gerações, incumbindo tanto ao Poder Público quanto à coletividade considerada em si mesma.

Assim, decorrente de tal fato, produz efeito *erga omnes*, sendo, portanto, oponível contra a todos, incluindo pessoa física/natural ou jurídica, de direito público interno ou externo, ou mesmo de direito privado, como também ente estatal, autarquia, fundação ou sociedade de economia mista. Impera, também, evidenciar que, como um direito difuso, não subsiste a possibilidade de quantificar quantas são as pessoas atingidas, pois a poluição não afeta tão só a população local, mas sim toda a humanidade, pois a coletividade é indeterminada. Nesta senda, o direito à interidade do meio ambiente substancializa verdadeira prerrogativa jurídica de titularidade coletiva, ressoando a expressão robusta de um poder deferido, não ao indivíduo identificado em sua singularidade, mas num sentido mais amplo, atribuído à própria coletividade social.

Com a nova sistemática entabulada pela redação do artigo 225 da Carta Maior, o meio-ambiente passou a ter autonomia, tal seja não está vinculada a lesões perpetradas contra o ser humano para se agasalhar das reprimendas a serem utilizadas em relação ao ato perpetrado. Figura-se, *ergo*, como bem de uso comum do povo o segundo pilar que dá corpo aos sustentáculos do tema em tela. O axioma a ser esmiuçado, está atrelado o meio-ambiente como vetor da sadia qualidade de vida, ou seja, manifesta-se na salubridade, precipuamente, ao vincular a espécie humana está se tratando do bem-estar e condições mínimas de existência. Igualmente, o sustentáculo em análise se corporifica também na higidez,

ao cumprir os preceitos de ecologicamente equilibrado, salvaguardando a vida em todas as suas formas (diversidade de espécies).

Por derradeiro, o quarto pilar é a corresponsabilidade, que impõe ao Poder Público o dever geral de se responsabilizar por todos os elementos que integram o meio ambiente, assim como a condição positiva de atuar em prol de resguardar. Igualmente, tem a obrigação de atuar no sentido de zelar, defender e preservar, asseverando que o meio-ambiente permaneça intacto. Aliás, este último se diferencia de conservar que permite a ação antrópica, viabilizando melhorias no meio ambiente, trabalhando com as premissas de desenvolvimento sustentável, aliando progresso e conservação. Por seu turno, o cidadão tem o dever negativo, que se apresenta ao não poluir nem agredir o meio-ambiente com sua ação. Além disso, em razão da referida corresponsabilidade, são titulares do meio ambiente os cidadãos da presente e da futura geração.

3 Meio Ambiente e Patrimônio Cultural: Aspectos Introdutórios

Quadra salientar que o meio ambiente cultural é constituído por bens culturais, cuja acepção compreende aqueles que possuem valor histórico, artístico, paisagístico, arqueológico, espeleológico, fossilífero, turístico, científico, refletindo as características de uma determinada sociedade. Ao lado disso, quadra anotar que a cultura identifica as sociedades humanas, sendo formada pela história e maciçamente influenciada pela natureza, como localização geográfica e clima. Com efeito, o meio ambiente cultural decorre de uma intensa interação entre homem e natureza, porquanto aquele constrói o seu meio, e toda sua atividade e percepção são conformadas pela sua cultura. *“A cultura brasileira é o resultado daquilo que era próprio das populações*

tradicionais indígenas e das transformações trazidas pelos diversos grupos colonizadores e escravos africanos”[16]. Desta maneira, a proteção do patrimônio cultural se revela como instrumento robusto da sobrevivência da própria sociedade.

Nesta toada, ao se analisar o meio ambiente cultural, enquanto complexo macrossistema, é perceptível que é algo incorpóreo, abstrato, fluído, constituído por bens culturais materiais e imateriais portadores de referência à memória, à ação e à identidade dos distintos grupos formadores da sociedade brasileira. Meirelles anota que “*o conceito de patrimônio histórico e artístico nacional abrange todos os bens moveis e imóveis, existentes no País, cuja conservação seja de interesse público, por sua vinculação a fatos memoráveis da História pátria ou por seu excepcional valor artístico, arqueológico, etnográfico, bibliográfico e ambiental*”[17]. Quadra anotar que os bens compreendidos pelo patrimônio cultural compreendem tanto realizações antrópicas como obras da Natureza; preciosidades do passado e obras contemporâneas.

Nesta esteira, é possível subclassificar o meio ambiente cultural em duas espécies distintas, quais sejam: uma concreta e outra abstrata. Neste passo, o meio-ambiente cultural concreto, também denominado material, se revela materializado quando está transfigurado em um objeto classificado como elemento integrante do meio-ambiente humano. Assim, é possível citar os prédios, as construções, os monumentos arquitetônicos, as estações, os museus e os parques, que albergam em si a qualidade de ponto turístico, artístico, paisagístico, arquitetônico ou histórico. Os exemplos citados alhures, em razão de todos os predicados que ostentam, são denominados de meio-ambiente cultural concreto. Acerca do tema em

comento, é possível citar o robusto entendimento jurisprudencial firmado pelo Ministro Ruy Rosado de Aguiar, ao apreciar o Recurso Especial N° 115.599/RS:

Ementa: Meio Ambiente. Patrimônio cultural. Destruição de dunas em sítios arqueológicos. Responsabilidade civil. Indenização. O autor da destruição de dunas que encobriam sítios arqueológicos deve indenizar pelos prejuízos causados ao meio ambiente, especificamente ao meio ambiente natural (dunas) e ao meio ambiente cultural (jazidas arqueológicas com cerâmica indígena da Fase Vieira). Recurso conhecido em parte e provido. (Superior Tribunal de Justiça – Quarta Turma/ REsp 115.599/RS/ Relator: Ministro Ruy Rosado de Aguiar/ Julgado em 27.06.2002/ Publicado no Diário da Justiça em 02.09.2002, p. 192).

Diz-se, de outro modo, o meio-ambiente cultural abstrato, chamado, ainda, de imaterial, quando este não se apresenta materializado no meio-ambiente humano, sendo, deste modo, considerado como a cultura de um povo ou mesmo de uma determinada comunidade. Da mesma maneira, são alcançados por tal acepção a língua e suas variações regionais, os costumes, os modos e como as pessoas relacionam-se, as produções acadêmicas, literárias e científicas, as manifestações decorrentes de cada identidade nacional e/ou regional. Neste sentido, é possível colacionar o entendimento firmado pelo Tribunal Regional Federal da Segunda Região, quando, ao apreciar a Apelação Cível N°

2005251015239518, firmou entendimento que “*expressões tradicionais e termos de uso corrente, trivial e disseminado, reproduzidos em dicionários, integram o patrimônio cultural de um povo*”[18]. Esses aspectos constituem, sem distinção, abstratamente o meio-ambiente cultural. Consoante aponta Brollo, “*o patrimônio cultural imaterial transmite-se de geração a geração e é constantemente recriado pelas comunidades e grupos em função de seu ambiente*”[19], decorrendo, com destaque, da interação com a natureza e dos acontecimentos históricos que permeiam a população.

O Decreto Nº. 3.551, de 04 de Agosto de 2000[20], que institui o registro de bens culturais de natureza imaterial que constituem patrimônio cultural brasileiro, cria o Programa Nacional do Patrimônio Imaterial e dá outras providências, consiste em instrumento efetivo para a preservação dos bens imateriais que integram o meio-ambiente cultural. Como bem aponta Brollo[21], em seu magistério, o aludido decreto não instituiu apenas o registro de bens culturais de natureza imaterial que integram o patrimônio cultural brasileiro, mas também estruturou uma política de inventariança, referenciamento e valorização desse patrimônio. Ejeta-se, segundo o entendimento firmado por Celso Fiorillo[22], que os bens que constituem o denominado patrimônio cultural consistem na materialização da história de um povo, de todo o caminho de sua formação e reafirmação de seus valores culturais, os quais têm o condão de substancializar a identidade e a cidadania dos indivíduos insertos em uma determinada comunidade. Necessário se faz salientar que o meio-ambiente cultural, conquanto seja artificial, difere-se do meio-ambiente humano em razão do aspecto cultural que o caracteriza, sendo dotado de

valor especial, notadamente em decorrência de produzir um sentimento de identidade no grupo em que se encontra inserido, bem como é propiciada a constante evolução fomentada pela atenção à diversidade e à criatividade humana.

4 As Casas do Patrimônio como instrumentos de Promoção da Salvaguardado Patrimônio Cultural: Singelas Tessituras

Em um primeiro arrazoado, as Casas do Patrimônio têm o intuito de ampliar os espaços de diálogo com a sociedade a partir da educação patrimonial. São o primeiro passo para transformar as sedes do IPHAN e instituições parceiras da sociedade civil em polos de referência, sobre o patrimônio cultural, ampliando as práticas de preservação, sobretudo por meio de ações educacionais formais e não formais, em parceria com escolas, agentes culturais, instituições educativas não formais e demais segmentos sociais e econômicos. Partindo da ideia que patrimônio é um eixo do desenvolvimento sustentável, capaz de gerar renda e oportunidades econômicas para a população, a proposta pretende, de um lado, dialogar com as atividades e rotinas administrativas da instituição e, de outro, promover ações de qualificação e capacitação de agentes públicos e da sociedade civil. Para tanto, devem atuar de maneira articulada com outras políticas públicas, especialmente nas áreas de educação, cultura, cidades, justiça, turismo e meio ambiente. Não há um programa de atividades e de estrutura padronizados. Cada caso exigirá um arranjo próprio em função das características do local e de seus equipamentos, da existência e capacitação dos profissionais, do nível de interação com o poder público e demais agentes sociais. A adequação da proposta às singularidades de cada cidade ou região é vital para o seu

êxito. É importante centrar o foco em parcerias com grupos, organizações e projetos locais de ações educativas.

Entre os objetivos das Casas do Patrimônio estão: (i) articular coletivamente as representações do IPHAN nas unidades da federação, as instituições da sociedade civil e os poderes públicos municipais e estaduais, instaurando espaços de debate e reflexão sobre o Patrimônio Cultural; (ii) difundir informações sobre a ação institucional do IPHAN de forma acessível ao público; (iii) estimular a participação das comunidades nas discussões e propostas de redefinição do uso social dos bens culturais; (iv) promover oficinas para educadores da rede pública municipal e estadual focadas na interface Patrimônio e Educação com a finalidade de que venham a atuar como multiplicadores desse novo enfoque; (v) garantir o enfoque em práticas educativas inter/transdisciplinares e com abordagens transversais, em acordo com a Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB) e Parâmetros Curriculares Nacionais (PCNs) do Ministério da Educação; (vi) promover a valorização das comunidades bem como contribuir para sua inserção tecnológica e digital por meio, por exemplo, de oficinas educativas focadas em ferramentas de audiovisual; (vii) mapear e identificar agentes locais responsáveis por ações educativas; (viii) buscar temas geradores significativos para a valorização do patrimônio cultural das diferentes comunidades; (ix) valorizar ações educativas que promovam a interface entre Patrimônio Cultural e Natural; (x) garantir um espaço de trocas de experiências envolvendo iniciativas de Educação Patrimonial.

Como resultados, espera-se que as Casas do Patrimônio sejam, portanto, articuladoras das ações educativas e de aproximação com as

comunidades locais, papel fundamental para a efetividade de uma gestão compartilhada de preservação do Patrimônio Cultural. O resultado aguardado é a construção de uma noção compartilhada de Patrimônio Cultural que facilite abordá-lo em sua diversidade. Nesse sentido, as ações desenvolvidas nas Casas do Patrimônio serão estruturantes para tal propósito. Pretende-se que elas contribuam para a formação de agentes multiplicadores que possam contribuir para a formulação de conceitos sócio-culturais, éticos e estéticos, bem como sobre a importância de sua preservação como garantia do direito à memória individual e coletiva. Dessa forma, a potencialidade de multiplicação se alarga. A consciência da importância do tema Patrimônio Cultural como elemento de pertencimento dos indivíduos à sua coletividade, poderá tornar-se uma importante atitude para a formação de verdadeiros agentes do desenvolvimento local. Crianças, adolescentes, líderes comunitários, empresários entre outros segmentos da sociedade, por meio de um processo educativo, podem passar a valorizar e considerar o Patrimônio Cultural como elemento chave para um desenvolvimento sustentável. Sustentável porque permanece, porque preserva, porque educa e porque pode gerar riquezas propondo, por exemplo, a interface com o Turismo Cultural e com a Educação Ambiental.

A educação e a formação da cidadania são os fundamentos de qualquer ação, programa ou processo de preservação do Patrimônio Cultural. A tarefa que está posta é muito maior do que todas as instituições culturais do país, juntas, podem realizar. O protagonismo dos indivíduos e de suas organizações são indispensáveis para que se possa enfrentar, com sucesso, o desafio que o conceito de Patrimônio Cultural

contemporâneo coloca a todos que se preocupam com a eficácia de políticas públicas no âmbito da cultura. As Casas do Patrimônio devem envolver todos os segmentos sociais, na esfera pública e privada, que estejam comprometidos com a proteção e difusão do patrimônio cultural, com especial ênfase em: (i) escolas e instituições de ensino; (ii) associações de moradores; (iii) coletivos não formalizados; (iv) grupos detentores de bens culturais protegidos; (v) organizações da sociedade civil; (vi) Instituições de Ensino Superior. Premissas básicas para a implantação de uma Casa do Patrimônio: (i) a realização das ações educativas, promoção e fomento que articulem as áreas de patrimônio cultural, meio ambiente e turismo dentre outros campos da ação pública; (ii) o estímulo à participação da população na gestão da proteção, salvaguarda, valorização e usufruto do patrimônio cultural; (iii) a promoção permanente de oficinas, cursos e outros eventos voltados à socialização de conhecimentos e à qualificação de profissionais para atuar na área; (iv) a garantia de espaços para o intercâmbio e difusão de conhecimentos; (v) a manutenção e disponibilização das informações e acervos sobre o patrimônio para acesso da população; (vi) fomentar e fortalecer a atuação em redes sociais de cooperação institucional e com as comunidades; (vii) fomentar o reconhecimento da importância da preservação do patrimônio cultural.

Referência:

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21 ed. atual. São Paulo: Editora Malheiros Ltda., 2007.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição (da) República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 29 mar. 2015.

_____. **Decreto Nº 3.551, de 04 de Agosto de 2000.** Institui o Registro de Bens Culturais de Natureza Imaterial que constituem patrimônio cultural brasileiro, cria o Programa Nacional do Patrimônio Imaterial e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 29 mar. 2015.

_____. **Decreto-Lei Nº 25, de 30 de novembro de 1937.** Organiza a proteção do patrimônio histórico e artístico nacional. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 29 mar. 2015.

_____. **Lei Nº. 6.938, de 31 de Agosto de 1981.** Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 29 mar. 2015.

_____. **Lei Nº. 10.257, de 10 de Julho de 2001.** Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 29 mar. 2015.

_____. **Supremo Tribunal Federal.** Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 29 mar. 2015.

_____. **Tribunal Regional Federal da Segunda Região.** Disponível em: <www.trf2.jus.br>. Acesso em 29 mar. 2015.

BRITO, Fernando de Azevedo Alves. A hodierna classificação do meio-ambiente, o seu remodelamento e a problemática sobre a existência ou a inexistência das classes do meio-ambiente do trabalho e do meio-

ambiente misto. **Boletim Jurídico**, Uberaba, a. 5, n. 968. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br>>. Acesso em 29 mar. 2015.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 24 ed, rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2011.

FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 13 ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 38 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012.

MINAS GERAIS (ESTADO). **Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais**. Disponível em: <www.tjmg.jus.br>. Acesso em 29 mar. 2015.

MOTTA, Sylvio; DOUGLAS, Willian. **Direito Constitucional – Teoria, Jurisprudência e 1.000 Questões**. 15 ed., rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2004.

RIO GRANDE DO SUL (ESTADO). **Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul**. Disponível em: <www.tjrs.jus.br>. Acesso em 29 mar. 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito Constitucional Ambiental: Constituição, Direitos Fundamentais e Proteção do Ambiente**. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

THOMÉ, Romeu. **Manual de Direito Ambiental: Conforme o Novo Código Florestal e a Lei Complementar 140/2011**. 2 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2012.

VERDAN, Tauã Lima. Princípio da Legalidade: Corolário do Direito Penal. **Jurid Publicações Eletrônicas**, Bauru, 22 jun. 2009. Disponível em: <<http://jornal.jurid.com.br>>. Acesso em 29 mar. 2015.

NOTAS:

[1] VERDAN, Tauã Lima. Princípio da Legalidade: Corolário do Direito Penal. **Jurid Publicações Eletrônicas**, Bauru, 22 jun. 2009. Disponível em: <<http://jornal.jurid.com.br>>. Acesso em 29 mar. 2015, s.p.

[2] BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental N°. 46/DF. Empresa Pública de Correios e Telégrafos. Privilégio de Entrega de Correspondências. Serviço Postal. Controvérsia referente à Lei Federal 6.538, de 22 de Junho de 1978. Ato Normativo que regula direitos e obrigações concernentes ao Serviço Postal. Previsão de Sanções nas Hipóteses de Violação do Privilégio Postal. Compatibilidade com o Sistema Constitucional Vigente. Alegação de afronta ao disposto nos artigos 1º, inciso IV; 5º, inciso XIII, 170, caput, inciso IV e parágrafo único, e 173 da Constituição do Brasil. Violação dos Princípios da Livre Concorrência e Livre Iniciativa. Não Caracterização. Arguição Julgada Improcedente. Interpretação conforme à Constituição conferida ao artigo 42 da Lei N. 6.538, que estabelece sanção, se configurada a violação do privilégio postal da União. Aplicação às atividades postais descritas no artigo 9º, da lei. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marcos Aurélio. Julgado em 05 ag. 2009. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 29 mar. 2015.

[3] VERDAN, 2009, s.p.

[4] BRITO, Fernando de Azevedo Alves. A hodierna classificação do meio-ambiente, o seu remodelamento e a problemática sobre a existência

ou a inexistência das classes do meio-ambiente do trabalho e do meio-ambiente misto. **Boletim Jurídico**, Uberaba, ano 5, n. 968. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br>>. Acesso em 29 mar. 2015.

[5] MOTTA, Sylvio; DOUGLAS, Willian. **Direito Constitucional – Teoria, Jurisprudência e 1.000 Questões** 15 ed., rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro: Editora Impetus, 2004, p. 69.

[6] BRASIL. **Constituição (1988). Constituição (da) República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 29 mar. 2015.

[7] Idem. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão proferido em Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.856/RJ. Ação Direta De Inconstitucionalidade - Briga de galos (Lei Fluminense Nº 2.895/98) - Legislação Estadual que, pertinente a exposições e a competições entre aves das raças combatentes, favorece essa prática criminoso - Diploma Legislativo que estimula o cometimento de atos de crueldade contra galos de briga - Crime Ambiental (Lei Nº 9.605/98, ART. 32) - Meio Ambiente - Direito à preservação de sua integridade (CF, Art. 225) - Prerrogativa qualificada por seu caráter de metaindividualidade - Direito de terceira geração (ou de novíssima dimensão) que consagra o postulado da solidariedade - Proteção constitucional da fauna (CF, Art. 225, § 1º, VII) - Descaracterização da briga de galo como manifestação cultural - Reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei Estadual impugnada - Ação Direta procedente. Legislação Estadual que autoriza a realização de exposições e competições entre aves das raças combatentes - Norma que institucionaliza a prática de crueldade contra a fauna – Inconstitucionalidade. . Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro

Celso de Mello. Julgado em 26 mai. 2011. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 29 mar. 2015.

[8] BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 21 ed. atual. São Paulo: Editora Malheiros Ltda., 2007, p. 569.

[9] BRASIL. **Lei Nº. 6.938, de 31 de Agosto de 1981**. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 29 mar. 2015.

[10] SILVA, José Afonso da. **Direito Ambiental Constitucional**. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.20.

[11] FIORILLO, Celso Antônio Pacheco. **Curso de Direito Ambiental Brasileiro**. 13 ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 77.

[12] BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão proferido em Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 4.029/AM. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Lei Federal Nº 11.516/07. Criação do Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade. Legitimidade da Associação Nacional dos Servidores do IBAMA. Entidade de Classe de Âmbito Nacional. Violação do art. 62, caput e § 9º, da Constituição. Não emissão de parecer pela Comissão Mista Parlamentar. Inconstitucionalidade dos artigos 5º, caput, e 6º, caput e parágrafos 1º e 2º, da Resolução Nº 1 de 2002 do Congresso Nacional. Modulação dos Efeitos Temporais da Nulidade (Art. 27 da Lei 9.868/99). Ação Direta Parcialmente Procedente. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em 08 mar. 2012. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 29 mar. 2015.

[13] THOMÉ, Romeu. **Manual de Direito Ambiental: Conforme o Novo Código Florestal e a Lei Complementar 140/2011**. 2 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2012, p. 116.

[14] BRASIL. **Constituição (1988). Constituição (da) República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 29 mar. 2015: “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”.

[15] BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Acórdão proferido em Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº 1.856/RJ. Ação Direta De Inconstitucionalidade - Briga de galos (Lei Fluminense Nº 2.895/98) - Legislação Estadual que, pertinente a exposições e a competições entre aves das raças combatentes, favorece essa prática criminosa - Diploma Legislativo que estimula o cometimento de atos de crueldade contra galos de briga - Crime Ambiental (Lei Nº 9.605/98, ART. 32) - Meio Ambiente - Direito à preservação de sua integridade (CF, Art. 225) - Prerrogativa qualificada por seu caráter de metaindividualidade - Direito de terceira geração (ou de novíssima dimensão) que consagra o postulado da solidariedade - Proteção constitucional da fauna (CF, Art. 225, § 1º, VII) - Descaracterização da briga de galo como manifestação cultural - Reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei Estadual impugnada - Ação Direta procedente. Legislação Estadual que autoriza a realização de exposições e competições entre aves das raças combatentes - Norma que institucionaliza a prática de crueldade contra a fauna –

Inconstitucionalidade. . Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em 26 mai. 2011. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em 29 mar. 2015.

[16] BROLLO, Sílvia Regina Salau. **Tutela Jurídica do meio ambiente cultural: Proteção contra a exportação ilícita dos bens culturais**. 106f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucpr.br/tede/tde_arquivos/1/TDE-2006-10-05T061948Z-421/Publico/SilviaDto.pdf>. Acesso em 29 mar. 2015, p. 15-16.

[17] MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 38 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012, p. 634.

[18] BRASIL. **Tribunal Regional Federal da Segunda Região**. Acórdão proferido em Apelação Cível Nº 2005251015239518. Direito da propriedade industrial. Marca fraca e marca de alto renome. Anulação de marca. Uso compartilhado de signo mercadológico (ÔMEGA). I – Expressões tradicionais e termos de uso corrente, trivial e disseminado, reproduzidos em dicionários, integram o patrimônio cultural de um povo. Palavras dotadas dessas características podem inspirar o registro de marcas, pelas peculiaridades de suas expressões eufônicas ou pela sua inegável repercussão associativa no imaginário do consumidor. II – É fraca a marca que reproduz a última letra do alfabeto grego (Omega), utilizado pelo povo helênico desde o século VIII a.C., e inserida pelos povos eslavos no alfabeto cirílico, utilizado no Império Bizantino desde o século X d.C. O propósito de sua adoção é, inegavelmente, o de fazer uso da familiaridade do consumidor com o vocábulo de uso corrente desde a

Antiguidade. III – Se uma marca fraca alcançou alto renome, a ela só se pode assegurar proteção limitada, despida do jus excludendi de terceiros, que também fazem uso do mesmo signo merceológico de boa-fé e em atividade distinta. Nessas circunstâncias, não há a possibilidade de o consumidor incidir erro ou, ainda, de se configurar concorrência desleal. IV – Apelação parcialmente provida tão-somente para ajustar o pólo passivo da relação processual, fazendo constar o Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI como réu, mantida a improcedência do pedido de invalidação do registro da marca mista OMEGA (nº 818.522.216), classe 20 (móveis e acessórios de cozinha), formulado por Ômega S.A. Órgão Julgador: Segunda Turma Especializada. Relator: Desembargador Federal André Fontes. Julgado em 25.08.2007. Disponível em: <www.trf2.jus.br>. Acesso em 29 mar. 2015.

[19] BROLLO, 2006, p. 33.

[20] BRASIL. **Decreto Nº 3.551, de 04 de Agosto de 2000**. Institui o Registro de Bens Culturais de Natureza Imaterial que constituem patrimônio cultural brasileiro, cria o Programa Nacional do Patrimônio Imaterial e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 29 mar. 2015.

[21] BROLLO, 2006, p. 33.

[22] FIORILLO, 2012, p. 80.

A TRAVA DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS NA EXTINÇÃO DE PESSOA JURÍDICA À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

GUSTAVO COSTA FERREIRA: Advogado especialista em Direito Tributário e Direito Público, sócio-fundador do escritório Costa Ferreira & Hayashi - Advocacia e Consultoria.

Resumo: O presente ensaio propõe-se a analisar, descritivamente, a evolução da jurisprudência administrativa fiscal do CARF e do então Conselho de Contribuintes acerca da (in)aplicabilidade do limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais no cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em regime de apuração pelo lucro real, no caso específico de extinção da pessoa jurídica contribuinte.

Introdução

Desde sua introdução no ordenamento jurídico nacional pelo art. 58, da Lei 8.981/95 e, posteriormente, pelos arts. 15 e 16, da Lei 9.065/95, o limite de 30% para compensação de prejuízos fiscais no cálculo do IRPJ e CSSL no regime de apuração do lucro real é objeto de acalorado debate entre contribuintes e administração tributária. De um lado, aqueles defendem a inconstitucionalidade da chamada “trava” para compensação dos prejuízos e, de outro lado, os representantes da Fazenda advogam sua constitucionalidade, sob a alegação de se tratar de simples benefício fiscal que pode ser revisto a qualquer tempo pelo Estado.

A questão chegou até o Supremo Tribunal Federal em 2009 por meio do Recurso Extraordinário nº 344.994[1]. Na ocasião, os ministros por maioria acolheram a pretensão fazendária e julgaram constitucional a limitação estabelecida. No referido julgamento, entretanto, a controvérsia foi abordada genericamente sem aprofundar-se na peculiar hipótese da empresa que faz sua declaração final de rendimentos quando da sua extinção. É dizer, não foi analisado pela Corte Constitucional se tal limite aplicar-se-á a situações nas quais a empresa-contribuinte não poderá compensar seus prejuízos nos anos subsequente em razão de sua extinção.

Apesar disso, a matéria já foi iterativamente analisada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e pelo seu predecessor, o Conselho de Contribuintes, tendo sofrido, inclusive, oscilações recentes de jurisprudência, do que se ocupará este artigo. Ressalte-se, no entanto, que a presente proposta cingir-se-á a uma análise descritiva da jurisprudência administrativa, sem imiscuir-se no mérito do acerto ou não do entendimento consolidado.

A “trava” de compensação de prejuízos na legislação e sua aplicação por ocasião da extinção da empresa.

A Lei 8.981/95, no seu art. 58[2], e a Lei 9.065/95, nos seus artigos 15[3] e 16[4], estabeleceram limite para o contribuinte compensar prejuízos apurados em anos-calendários anteriores com o lucro líquido ajustado aferido quando do cálculo do IRPJ e CSSL no importe de 30% desse lucro apurado. Os dispositivos inovaram no ordenamento jurídico uma vez que, na legislação anterior (art. 64, do Decreto-lei 1.598/77),

conquanto inexistente a “trava” de compensação, essa ficava condicionada a sua realização nos 4 (quatro) anos subsequente àquele em que constado o prejuízo.

Afora indagações atinentes à constitucionalidade da limitação imposta, já julgada pelo Supremo Tribunal Federal e prestes a ser submetida a nova apreciação desse, conforme pontuado anteriormente, questiona-se acerca da aplicabilidade da referida “trava” na hipótese da declaração final de rendimentos de empresa por ocasião da sua extinção. Dito de outro modo, seria aplicável a limitação até mesmo em situações onde há impossibilidade fática de compensação de prejuízos nos ano-calendários posteriores?

A questão toma contornos mais interessantes quando analisada a situação de uma empresa extinta por incorporação, hipótese na qual a sucessora, por força de expressa vedação legal – *ex vi* do art. 33 do Decreto-lei 2.341/87^[5] –, é impossibilitada de compensar os prejuízos da sucedida.

A celeuma foi visitada inúmeras vezes pelo Conselho de Contribuintes e, posteriormente, pelo CARF, que recentemente mudou a orientação antes consagrada no sentido da inaplicabilidade da citada “trava” nos casos de extinção da pessoa jurídica, consoante se passará a demonstrar.

Orientação inicial do Conselho de Contribuintes

Inicialmente, ao ser instado a manifestar-se sobre a temática, o então Conselho de Contribuintes concluíra que no caso de compensação

de prejuízos fiscais na última declaração de rendimentos da incorporada, não se aplica a norma de limitação a 30% do lucro líquido ajustado.

A orientação, repetida por outras tantas decisões supervenientes, foi consagrada pelo paradigmático acórdão de nº 01-04.258, da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes, lavrado em 02 de dezembro de 2002. A decisão buscou o contexto histórico subjacente à edição da norma para descortinar a finalidade pela qual foi editada e, evidenciada essa finalidade, concluir pelo descabimento da regra limitadora de compensação na extinção de pessoa jurídica.

Para tanto, socorreu-se o relator do acórdão à exposição de motivos da Medida Provisória nº 998/95^[6], reedição das Medidas Provisórias 947/95 e 972/95 e convertida na Lei 9.065/95, para arrematar que o objetivo do legislador com a edição de tais normas fora o de garantir uma arrecadação mínima ao Tesouro Nacional e não o de suprimir o direito do contribuinte à compensação dos prejuízos. Referida exposição de motivos, deixava indene de dúvidas a existência um direito do contribuinte à compensação dos prejuízos, bem como que a legislação visava à regulamentação desse direito para garantir um mínimo arrecadatório. Jamais propôs-se a mesma a aniquilar tal direito.

Postas essas premissas, emergia a inexorável conclusão de que, em não sendo possível o exercício do direito à compensação dos prejuízos fiscais nos anos subsequentes pela incorporada, haja vista sua extinção, e tampouco pela sua incorporadora, à sombra da proscrição albergada no art. 33, do Decreto-lei 2.341/87, imperioso seria o afastamento da “trava” dos 30% em situações quejandas, com vistas à

preservação do direito do contribuinte à compensação. Do contrário, estar-se-ia negando esse direito, o que não se coadunaria com a finalidade da norma.

Em outros termos, o Conselho de Contribuintes entendeu que a exegese a ser dada aos dispositivos *sub oculis* não poderia redundar na violação da finalidade subjacente a sua própria edição, qual seja, a de reger o direito de compensação de molde a assegurar um mínimo arrecadatório para o Estado. A propósito, é preciso atentar-se que a *mens legis* da limitação é de apenas limitar tal direito e não de destruí-lo, o que ocorreria na sua aplicação inadvertida às hipóteses de extinção de pessoa jurídica.

Essa foi a orientação que prevaleceu até, pelo menos, o ano de 2009, quando houve guinada de 180 graus na jurisprudência do recém-criado Conselho Administrativo de Recurso Fiscais – CARF.

Orientação atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

Mais recentemente, o CARF prestigiou entendimento diametralmente oposto daquele que, até então, sagrava-se vencedor no tribunal administrativo. No acórdão de nº 101-00.401, de 02 de outubro de 2009, contrariando a jurisprudência administrativa dominante, entendeu a Câmara Superior de Recursos Fiscais, que não há previsão legal que permita a compensação de prejuízos fiscais acima do limite de 30% legalmente fixado, ainda que seja no encerramento das atividades da empresa. Tal resultado só foi possível, destaque-se, pelo voto de qualidade do presidente da câmara, representante da Fazenda Nacional.

O argumento que prevaleceu, nessa nova orientação, é o de que o legislador não excepcionou a aplicação da “trava” de compensação aos casos de extinção de pessoa jurídica, tal como fez em outros casos – por exemplo, para a exploração de atividade rural e para empresas titulares de Programas Especiais de Exportação. Sendo assim, à mingua de expressa previsão legal nesse sentido, não poderia o CARF deixar de aplicar a lei ao caso concreto, sob pena de incorrer em ofensa à legalidade administrativa (Art. 37, da CRFB).

Além disso, na esteira do que decidiu o STF no julgamento do RE 344.994, que julgou constitucional referido limite, entendeu-se que a compensação seria, na verdade, um benefício dado ao contribuinte. Com efeito, nessa qualidade, seria imperiosa a aplicação da regra de exegese abrigada no art. 111 do Código Tributário Nacional que impõe a interpretação literal dos benefícios fiscais, corroborando a premissa de que a inaplicabilidade do limite no caso de extinção da pessoa jurídica dependeria da autorização legislativa explícita.

Desde então, esse tem sido o entendimento que prevalece no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, ainda hoje, tal como em 2009, esse entendimento só prevalece graças ao voto de qualidade dos presidentes das câmaras, que são, como cediço, representantes da Fazenda Nacional. É o que se conclui dos julgados mais recentes sobre a matéria, citando-se, à guisa de exemplo, o acórdão nº 1202-001.105, julgado em 13 de fevereiro de 2014, e o acórdão nº 1202-001.110, julgado em 11 de março de 2014.

Conclusão

Como demonstrado, a questão está longe de ser pacificada. Apesar da repentina alteração da jurisprudência do CARF. Fato é que essa modificação de entendimento tem se sustentado, não raras vezes, no frágil voto de qualidade, o que significa que, malgrado vitoriosa, ela não representa sequer um entendimento majoritário das câmaras de julgamento do tribunal. Representa, antes e essencialmente, um entendimento da Fazenda Nacional. Portanto, a discussão está longe de ter um fim.

Referências bibliográficas

BRASIL. Código Tributário Nacional – Lei 5.172/66. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 06 de novembro de 2014.

BRASIL. Decreto-lei 2.341/87. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2341.htm. Acesso em 25 de maio de 2015

_____. Lei 8.981/95. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L8981.htm. Acesso em 25 de maio de 2015.

_____. Lei 9.065/95. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L9065.htm#art18. Acesso em 25 de maio de 2015.

CARF, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. acórdão nº CSRF/01-05100, sessão de 02 de dezembro de 2002.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, acórdão nº CSRF/01-05.100.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, acórdão nº 9101-00401, sessão de 02 de outubro de 2009.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, acórdão nº 1202-001.105, sessão de 13 de fevereiro de 2014.

_____, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, acórdão nº 1202-001.110, sessão de 11 de março de 2014.

NOTAS:

[1] A matéria será revisitada pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 591.340, de relatoria do Min. Marco Aurélio, que autorizou nova apreciação do tema haja vista a necessidade de se analisar princípios constitucionais que não foram debatidos quando do julgamento do RE 344.994, sobretudo o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CRFB).

[2] Lei 8.981/95, Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento. (Vide Lei nº 9.065, de 1995)

[3] Lei 9.065/95, Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado. Produção de efeito (Vide Lei nº 12.973, de 2014)

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

[4] Lei 9.065/95, Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995. Produção de efeito

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

[5] Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

[6] Exposição de motivos da MP 998/95 – “Arts. 15 e 16: decorrem de Emenda do Relator, para reestabelecer o direito à compensação de prejuízos, embora com as limitações impostas pela Medida Provisória nº 812/94 (Lei 8.981/95). Ocorre hoje *vacatio legis* em relação à matéria. A

limitação de 30% garante parcela expressiva da arrecadação sem retirar do contribuinte o direito de compensação, até integralmente, num mesmo anos se essa compensação não ultrapassar o valor do resultado positivo.”