o aspecto material da hipótese de incidência. No que concerne ao PIS, demonstramos que materialidade da hipótese consistía em realizar operação mercantil (ou realizar faturamento). Pois bem. Se a hipótese era realizar operação omercantil, a adoção de uma base de cálculo que configurasse uma circunstância inerente a outra operação mercantil - tal como preconizado na tese ora examinada - levaria, necessariamente, à negação da hipótese de incidência.

É que, neste caso, a realização de uma (única) operação mercantil - contida na descrição da materialidade da hipótese - não mais seria suficiente para desencadear o nascimento da obrigação tributária correspondente, tendo em vista que a exteriorização da base de cálculo - também aspecto essencial - dependeria da realização de outra operação mercantil. Dito de outro modo: a exegese segundo a qual a base de cálculo do PIS seria o faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador implica, estreme de dúvidas, modificação da própria materialidade da hipótese de incidência da contribuição, que deixaria de ser realizar operação de venda de mercadoria, e passaria a consistir em realizar mais de uma operação de venda de mercadoria, porquanto, como visto, uma única operação mercantil não mais seria suficiente para reunir todos os aspectos essenciais da hipótese de incidência do tributo.

Como se percebe, por qualquer ângulo que se veja a questão, a conclusão será inevitável: a tese é fragilíssima.

4. Considerações Finais

Do exposto, podemos afirmar que a hipótese de incidência do PIS, na vigência da Lei Complementar nº 7/70, possuía como aspecto material a realização de operação de venda de mercadoria (ou a realização de faturamento); como aspecto temporal, o momento da concretização dessa operação mercantil; e como aspecto quantitativo (base de cálculo), o valor dessa mesma operação mercantil (ou mesmo faturamento) e não a de outra operação mercantil (ou faturamento) realizada seis meses antes.

Por estarem reunidos todos os aspectos essenciais da hipótese de incidência do PIS (material, temporal, quantitativo, pessoal e espacial) no ato de realização da operação mercantil, considerava-se ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária correspondente no exato instante em que se realizava cada operação mercantil, isoladamente considerada.

Desta forma, os fatos geradores do PIS relativamente às vendas efetuadas em janeiro ocorriam também em janeiro e não em julho; os referentes às vendas de fevereiro ocorriam em fevereiro e não em agosto; e assim sucessivamente. Por isso, o período de seis meses, a que alude o artigo 6º da Lei Complementar nº 7/70, diz respeito tão-somente a prazo de vencimento, inexistindo a pretendida dissociação temporal entre base de cálculo e aspecto material.

Tal prazo de vencimento, por sua vez, vigorou até a publicação da Lei nº 7.691/88, o qual foi novamente alterado pelas Leis nº 7.799/89, 8.218/91 e 8.383/91, devendo, portanto, ser consideradas na mensuração de eventuais créditos de PIS decorrentes da declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-leis nº 2.445/88 e 2.449/88, não só essas alterações no prazo de vencimento, mas também as regras de indexação do tributo após a ocorrência do fato gerador, previstas nos mencionados diplomas legais.

As Contribuições para o Sesc e Senac e a sua Não-Incidência sobre as Prestadoras de Serviços

1. Breve Introdução à Parafiscalidade

A parafiscalidade e as instituições parafiscais se originaram, realmente, com o surgimento do Estado Fascista.

Todavia, em décadas anteriores, entidades públicas ou semi-públicas, à margem do Poder Tributante Estatal, já exigiam pagamentos às pessoas pertencentes a grupos profissionais, religiosos ou de outra natureza, pois eram beneficiadas ou representadas por estas instituições.

Nas décadas de 1930 e 1940, vários Estados assinalam a adesão à parafiscalidade, tais como, a Itália e, posteriormente, Japão, Alemanha, França e muitos outros.

Não se pode negar que tal fenômeno foi ocasionado pelo acontecimento da guerra mundial de 1914-1918 e, posteriormente, pela crise de 1929, seguida do surgimento do Welfare State. Os Estados tiveram que conceber nova forma de arrecadar receita pública para agir na área social e intervir na economia. Esta arrecadação teria que ser mais imediata, incompatível, portanto, com as regras comuns de previsão e elaboração orçamentária e da centralização administrativa.

Surgem, desta forma, dois tipos de receita pública: a fiscal, de fim político, e a parafiscal, de fim econômico e social.

Ressalte-se que a expressão parafiscal foi utilizada somente na linguagem administrativa da França e do Brasil.

Aliomar Baleeiro, ² ao se referir à elaboração doutrinaria, demonstrou serem quatro os elementos que caracterizam as contribuições parafiscais, a saber: a) a delegação do poder fiscal a um órgão oficial ou semi-oficial autônomo; b) a destinação especial dessas receitas para fins atribuídos a órgãos oficiais ou semi-oficiais; c) a exclusão dessas receitas

- Faria, Sylvio Santos. Aspectos da Parafiscalidade, Salvador, Livraria Progresso Editora, 1º ed., 1955, p. 103: "A parafiscalidade é uma modalidade nova de finanças públicas, embora com antecedente históricos, própria do Estado intervencionista, visando instituir e utilizar receitas de aplicação específica, fora do orçamento estatal, à conta de órgãos com finalidades econômicas, de organização profissional, de assistência e previdência sociais, arrecadadas diretamente pelas entidades aplicadoras ou por meios indiretos, inclusive pelas próprias repartições fiscais do Estado".
- Baleeiro. Aliomar, Uma Introdução à Ciência das Finanças, 7º ed., Rio de Janeiro, 1971, p. 284.



Marcus Vinicius Buschmann é Advogado no Rio de Janeiro e Mestrando em Direito Tribuário pela Universidade Cândido Mendes.

do orçamento geral; d) a subtração de tais receitas à fiscalização do Tribunal de Contas.

2. Natureza Jurídica das Contribuições Parafiscais

Perquirindo o assunto, mister se faz caracterizar a natureza jurídica das contribuições parafiscais.

Emanuele Morselli foi um dos que caracterizaram a contribuição parafiscal como uma contribuição que não seria semelhante às demais espécies tributárias, não sendo, portanto, tributo.³

Segundo o Éminente Autor, estas contribuições são derivadas de atividade financeira diversa daquela em que o Estado normalmente atua. Afirma, outrossim, que elas não se fundamentam na capacidade contributiva, e sim em princípios de solidarismo social.

Todavia, Jean Merigot concluiu que, apesar de excluírem as contribuições do orçamento, de elas terem aplicação a certos fins específicos, e serem efetuadas por delegação a entes descentralizados, não há nenhuma adesão voluntária ao organismo paraestatal, mas imposição exigida por lei e fixada pelo Estado unilateralmente, caracterizando-se, desta forma, como tributo.⁴

Ao examinarmos o art. 3º do Código Tributário e as contribuições parafiscais, notamos sua total adequação à definição de tributo.

Ora, a contribuição é prestação pecuniária compulsória, não constitui sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Ser parafiscal não significa ser paratributária. A contribuição parafiscal é um tributo.

O Supremo Tribunal Federal já consagrou tal entendimento, quando no RE 138.2845 determinou o caráter tributário às contribuições parafiscais.

No mesmo sentido, investigando o art. 4º do CTN, nota-se que a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo a denominação e a destinação da arrecadação irrelevantes.6º

De forma muito elucidativa, Sacha Calmon Navarro Coelho conclui que "a parafiscalidade é a fiscalidade dos entes paraestatais".⁷

Analisando os fatos geradores das contribuições parafiscais, conclui-se que elas são impostos ou taxas.

As referidas contribuições podem ter como fato gerador serviços específicos e divisíveis, efetivos ou potenciais concedidos a certos contribuintes, sendo considerados, nesse caso, verdadeiras taxas, ou ter como fato gerador situações independentes de qualquer atuação estatal relativa ao contribuinte, sendo, desta forma, uma espécie de imposto afetado.

No mesmo sentido deduz Paulo de Barros Carvalho quando afirma que "as contribuições sociais são tributos que, como tais podem assumir a feição de impostos ou taxas".⁸ Desta forma, podemos considerar as contribuições parafiscais como verdadeiros tributos, os quais, apesar da denominação, serão sempre taxas ou impostos.⁹

3. A Contribuição para o Sesc e o Senac

O Serviço Social do Comércio e o Serviço Nacional de Aprendizagem do Comércio são serviços sociais autônomos, com personalidade de Direito Privado. São entes paraestatais cuja definição encontramos em Hely Lopes Meirelles ao mencionar que "se trata de ente disposto paralelamente ao Estado, ao lado do Estado, para executar cometimentos de interesse do Estado, mas não privativos do Estado". 10

Com o Decreto-lei nº 9.853 de 13 de setembro de 1946, foi instituída a contribuição para o Serviço Social do Comércio simultaneamente com a criação do Serviço Social do Comércio (Sesc).

O art. 2º do referido Decreto-lei informa que o Sesc tem personalidade jurídica de direito privado, estando vinculado à Confederação Nacional do Comércio.

O art. 1º do DL 9.853/46 dispõe que a finalidade do Sesc é efetuar medidas que contribuam para o bem estar social e a melhoria do padrão de vida dos comerciários e suas famílias.

Cabe perquirir qual seria o fato gerador da contribuição ao Sesc.

Ricardo Lobo Torres define que "fato gerador é a circunstância da vida representada por um fato, ato ou situação jurídica - que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária"."

Destarte, o fato gerador da contribuição ao Sesc é a situação jurídica de ser um estabelecimento comercial e estar enquadrado nas entidades sindicais subordinadas à Confederação Nacional do Comércio (art. 3º do DL 9.853/46). Sem essas duas situações não ocorre o fato gerador da referida contribuição.

A base de cálculo é a folha de salários e sua alíquota, modificada pela Lei 7.839/89, é, atualmente, 1,5% (um e meio por cento).

A Contribuição para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial foi instituída pelo Decreto-lei nº 8.621 de 10 de janeiro de 1946 que também criou o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (Senac).

A finalidade do Senac é manter cursos de continuação ou práticos e de especialização para os empregados adultos do comércio, bem como colaborar na obra de difusão e aperfeiçoamento do ensino comercial de formação e do ensino imediato que com ele se relacionar diretamente (art. 1º, parágrafo único, e art. 3º do DL nº 8.621/46).

O fato gerador da contribuição ao Senac também é a situação jurídica de ser um estabelecimento comercial cuja atividade esteja enquadrada nas Federações e nos sindicatos coordenados pela Confederação Nacional do Comércio (art. 4º do DL 8.621/46). Sem essas situações também não ocorre o fato gerador da contribuição ao Senac.

A base de cálculo da contribuição ao Senac é a folha de salários e sua alíquota é 1,0% (um por cento).

As duas Contribuições têm fato gerador de imposto, bastando a ocorrência

Moraes, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário, 1º v., 4º ed., Rio de Janeiro, Forense, 1995.
 Ibidem.

in RDA nº 190, pp. 78, 82 e 83.

Oliveira. José Marcos Domingues de. Direito Tributário - capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio, 2º ed.. Rio de Janeiro. Renovar. 1998. p. 111: "A destinação específica das contribuições parafiscais e a restituição dos empréstimos compulsários têm a ver com momentos posteriores à arrecadação do tributo, não interferindo com o fato gerador nem com a sua compulsóniedade, pedras de toque do Direito Tributário".

Coelho. Sacha Calmon Navarro. Comentários a Constituição de 1988 - Sistema Tributário, 6º ed., Rio de Janeiro, Forense. 1996.

Carvalho, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 11º ed., São Paulo, Saraiva, 1999, p. 34.

Ém sentido contrário diverge Marco Aurelio Greco in Contribuições (uma figura "sui generis"), São Paulo, Dialética, 2000. p. 144: "Petender reduzir a contribuição a um imposto ou a uma taxa é negar a qualificação constitucionalmente adotadacé confundir no que a Constitucião distingué".

Meirelles, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 23º ed., São Paulo, Malheiros. 1998. p. 307.

¹¹ Torres. Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário, 2ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 1995, p. 195.

das situações jurídicas para a incidência da norma tributária, não existindo nenhuma contraprestação estatal vinculada a quem contribui. A prestação é feita pelas paraestatais a terceiros.

Essas contribuições especiais foram dispostas, genericamente, no art. 240 da Lei Maior de 1988, que excetuou do art. 195 da CF/88 outras contribuições incidentes sobre a folha de salários.

Entende-se que, apesar de as contribuições para a seguridade social, provenientes de recursos do empregador, possuírem como base de cálculo, dentre outras, a folha de salários, as contribuições às entidades privadas de serviço social podem ter a mesma base de cálculo, mesmo não se configurando como contribuições para a seguridade social.

O fundamento constitucional das contribuições para o Sesc e o Senac está no art. 149 da Carta Magna. As contribuições para o Sesc e Senac são contribuições sociais de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O Sesc e o Senac, conforme seu veículo normativo instituidor, são entidades com finalidade de melhorar o padrão de vida e gerar o bem estar social dos empregados do comércio, bem como de estimular o aprendizado e o ensino do comércio.

Desta forma, não há, nas referidas contribuições, destinação para toda a sociedade. Existe, de forma clara, a destinação de recursos para a categoria profissional dos comerciários, visando-se sempre a atividade econômica do comércio. Por um princípio de solidariedade, foi determinado pela léi que as contribuições sejam pagas pelo empregador comercial.

Tais contribuições, se alteradas, devem respeitar os artigos 146, inciso III e 150, incisos I e III, ambos da Constituição Federal de 1988.

4. O Sujeito Ativo da Relação Tributária Atinente às Referidas Contribuições

Neste tópico, cabe investigar quem é o sujeito ativo na relação tributária das referidas contribuições.

O art. 119 do CTN preceitua que o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular de competência para exigir seu cumprimento.

Ora, tal preceito está mal formulado.

O art. 7º e parágrafos do Código Tributário Nacional diz que as atribuições das funções de arrecadar e fiscalizar podem ser delegadas. Preceitua, de forma indireta, a possibilidade de a pessoa jurídica de direito privado ter a função de arrecadar tributos (§ 3º, do art. 7º do CTIN).

Desta forma, não só as pessoas jurídicas de direito público podem ser sujeito ativo da relação tributária, como também as pessoas jurídicas de direito privado.

A União Federal, ao legislar, apenas institui e modifica as contribuições do Sesc e Senac.

A função de arrecadar e fiscalizar foi concedida a uma terceira pessoa, com personalidade de Direito Público.

Desde a criação das referidas contribuições que os Decretos-lei instituidores determinaram que a sua arrecadação seria feita por terceiros.

As contribuições eram arrecadadas pelas instituições de previdência social a que os empregados estivessem vinculados (art. 3º, § 2º do DL 9.853/46 e art. 4º, § 2º, do DL 8.621/46). Para as instituições de previdência social, a título de indenização pelas despesas efetuadas, ficava destinado 1% (um por cento) da arrecadação das supracitadas contribuições.

Atualmente, as contribuições ao Sesc e ao Senac são arrecadadas e fiscalizadas pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), autarquia federal, sendo recolhidas, mensalmente na Guia de Recolhimento da Previdência Social (GRPS).

Ao INSS é concedido reter 3,5% (três e meio por cento) do produto arrecadado com as contribuições ao Sesc e Senac (art. 94 da Lei 8.212/91, com redação alterada pela Lei 9.528/97), em face do dispêndio na arrecadação e fiscalização, repassando, posteriormente, a receita adquirida às entidades paraestatais.

Desta forma, conclui-se que a relação jurídica tributária é estabelecida entre o INSS e o sujeito passivo.

Cabe ao INSS exigir o cumprimento da obrigação tributária¹² (art. 119 do CTN), bem como exigir o cumprimento dos deveres instrumentais. Ao Sesc e ao Senac apenas são destinadas as receitas provenientes da arrecadação. A relação jurídica entre o INSS e as paraestatais são de Direito Administrativo, não de Direito Tributário.

Não existe, portanto, relação tributária entre as referidas paraestatais e os contribuintes. A relação jurídica tributária existente é entre o INSS e o contribuinte.¹³

Do exposto conclui-se que se o Instituto Nacional do Seguro Social exige o cumprimento da obrigação tributária das referidas contribuições é, port o sujeito ativo da relação.

5. O Sujeito Passivo. A

Não-Incidência das Contribuiçõe Sesc e Senac sobre as Prestadora Serviços. Do Direito à Compensa

Os sujeitos passivos das contr ções aludidas são os determinados ¡ fatos geradores.

São sujeitos passivos tributário estabelecimentos comerciais que jam enquadrados nas Federações e sindicatos coordenados pela Conf ração Nacional do Comércio.

As empresas que não se incluan duas situações jurídicas descritas ϵ desobrigadas do pagamento das $\epsilon \alpha$ buições ao Sesc e ao Senac.

Todavia, neste ponto é necess conceituar o que seria estabelecim comercial.

Sendo os Decretos-lei instituid muito antigos, deve-se interpret norma tributária objetivamente, pe "própria lei e o seu conteúdo interne são uma coisa estática como qual facto histórico passado mas são alg vivo e de mutável e são, por isso, su tíveis de adaptação".¹⁴

Assim, os sujeitos passivos pa dos sofreram transformações que de ser visualizadas pelo intérprete p conjuntamente com a transformação conceitos contidos na norma, altera a própria incidência da norma. ¹⁵

- ¹² Cabe ressaltar que existe divergência quanto ao termo obrigação tributária. Parte da Doutrina entende como n de dever jurídico derivado da Supremacia Estatal, "Na relação jurídico-tributária, os deveres jurídicos stanto i jeito ativo-fisco, como do sujeito passivo contribuinte, possuem contetido de normatividade de direito admini vo-tributário, enquanto os deveres obrigacionais estão sistematizados no direito privado, principalmente no C Civil". Seixas Filho, Aurélio Pitanga, "Natureza Jurídica da Relação Tributária" in Estudos Tributários (org dor Condorcet Rezende), Renovar, 1999, p. 121.
- De Carvalho, Paulo de Barros, op. cit., p. 203: "Para a Teoria Geral do Direito, relação jurídica é definida como vi abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o e subjetivo de exigir de oura, denominada sujeito passivo, o cumprimento da obrigação".
- Engisch, Katl. Introdução ao Pensamento Jurídico, 7º ed., Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1996. p. 173.
 Larenz Katl. Metadologia da Ciência do Direito, 3º ed., Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1997. p. 446: ³A lei intre metalogo és da vida diversas e em musação, cujo conjunto o legislador não podia era brangulo e da érasporta.

Desta forma, não se pode aplicar aos Decretos-lei em questão uma tipicidade fechada, ¹⁶ porém, também *não se deve* permitir um alargamento dos conceitos de forma que se modifique o seu senti-

Isto posto, muitos autores do Direito Comercial consideram estabelecimento comercial os elementos incorpóreos e corpóreos utilizados pelos comerciantes, pessoa natural ou jurídica, nas suas atividades.

Entretanto, Fran Martins¹⁸ conceitua tais elementos como fundo de comércio. Define estabelecimento comercial como espaço físico utilizado para a prática do comércio. Rubens Requião¹⁹ já entende que estabelecimento comercial e fundo de comércio têm o mesmo conceito.

Entretanto, investigando o conceito de estabelecimento comercial utilizado pelos Decretos-lei, instituidores das contribuições ao Sesc e Senac, claramente, vemos que a expressão usada não se refere à propriedade comercial nem ao fundo de comércio.

A expressão utilizada alude ao ente que exerce o comércio; é neste sentido que, logo em seguida, os Decretos-lei exigem que tais estabelecimentos estejam vinculados às Federações e sindicatos coordenados pela Confederação Nacional do Comércio.

Assim sendo, considerando as transformações ocorridas no Direito Comercial, é a empresa comercial o sujeito passivo das contribuições ao Sesc e ao Senac.

Fran Martins define que empresa comercial é "aquela em que o empresário se dedica, em caráter profissional, a fazer com que os bens passem de uma
pessoa para a outra (circulação de bens),
praticando essa atividade com intuito de
lucro. A comercialidade reside, então,
na circulação da mercadoria". 20

Desta forma, será comercial a empresa que se dedique à mercancia, ou seja, à intermediação na venda de mercadorias, coisas móveis que possam ser objeto de comércio. Assim, dentro do conceito de empresa podemos entender que se "toda empresa comercial é econômica, nem toda empresa econômica é comercial". ²¹

Portanto, existem empresas que não serão consideradas comerciais, pois seu objeto não é a prática do comércio, da mercancia.

As empresas prestadoras de serviços se dedicam a atividade diversa, que não pode ser deduzida em atividade comercial. Como o pronunciado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp 168.892/PR²²

"Ação Declaratória. Contribuição Social para o Sesc e Senac. Empresa Prestadora de Serviços de Vigilância. Inexigibilidade.

Sendo a autora empresa prestadora de serviços de vigilância, e não empreO Ministro Hélio Mosimann, em seu voto, claramente afirma que "se o estabelecimento não for comercial, nem é preciso ir adiante. O primeiro elemento da hipótese de incidência inexistirá". 23

sa tipicamente comercial, não está sujei-

ta ao pagamento da contribuição."

Destarte, não ocorre o fato gerador das contribuições para o Sesc e Senac com as prestadoras de serviços.

Não há incidência da norma tributária para as empresas prestadoras de serviços, estando elas desobrigadas de efetuar o pagamento, pois inexiste relação jurídica tributária entre os sujeitos ativo e passivo das referidas contribuições.

Outro ponto relevante é a inexistência de pertinência de grupo - Confederação Nacional do Comércio.²⁴ Não há participação das prestadoras de serviços no referido ente.²⁵

As empresas prestadoras de serviços têm direito, portanto, de serem ressarcidas pelo pagamento indevido, seja através da repetição de indébito, seja através da compensação tributária.

Podem elas opor o indébito em face do INSS, pois este é o responsável pela cobrança e fiscalização das aludidas contribuições e, além do mais, recebe por essa atribuição a quantia de 3,5% (três e meio por cento) do arrecadado.

O INSS înterpreta e aplica erradamente a norma tributária, ao exigir e fiscalizar o pagamento das contribuições ao Sesc e ao Senac feito pelas prestadoras de serviços e ao aplicar sanções administrativas pelo não-pagamento.

No mesmo sentido, a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da Quarta Região se manifestou, como se depreende da ementa abaixo colacionada

"Tributário. Repetição de Indébito. Contribuição Social. Sesc. Senac. Ilegitimidade Passiva. Empresas Prestadoras de Serviços de Vigilância. Atividade Estranha ao Comércio. Inexigibilidade.

- A relação jurídica tributária estabelece-se entre contribuinte e INSS, não sendo as entidades destinatárias do produto da arrecadação do tributo partes legítimas para figurarem no pólo passivo da demanda de repetição.
- 2 Tratando-se de empresas prestadoras de serviços de vigilância, ramo estranho ao comércio, não estão as mesmas sujeitas ao pagamento da contribuição em questão.
- 3 Preliminar rejeitada. Apelação provida".²6

Concluindo, se o INSS é o sujeito ativo da relação jurídica tributária, mutatis mutandis, será, logicamente, o sujeito passivo da repetição do indébito, cabendo à autarquia, posteriormente, discutir com as paraestatais o retorno aos cofres autárquicos das quantias remetidas, indevidamente, ao Sesc e ao Senac.

tões que o legislador ainda não tinha colocado a si próprio. Adquire, com o decurso do tempo, cada vez mais como que uma vida própria e afasta-se, deste modo, dos ideais dos seus autores".

Xavier, Alberto, Of Principios do Londitados.

¹⁸ Xavier. Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade na Tributação. São Paulo, RT, 1978, p. 62: "cada norma de tributação confirmem em si mesma uma providência singular, cujo sentido e alcance se encerra na sua estrita e rigorosa formulação fegal".

¹⁹ Meier-Hayoz. Der Richter als Gesetzgeber, p. 42: apud Larenz. Karl. op. cis., pp. 453/454: "o teor literal tem. per dsso, uma dupla missõe: é ponto de partida para a indagação judicial do sentido e traça, ao mesmo tempo, os limites da sua actividade interpretativa".

Martins, Fran. Curso de Direito Comercial, 9º ed., Rio de Janeiro, Forense, 1984, p. 464.

Requião. Rubens. Curso de Direito Comercial, 1º v., 22º ed., São Paulo, Saraiva. 1995, pp. 197/198.
 Op. cit., p. 15.

²¹ Ibidem.

^{**} STJ - 2º Turma - REsp 168.892 - Rel. Min. Hélio Mosimann - DJU 10 de agosto de 1998.

²³ Ihidem

Greco, Marco Aurelio, Contribuições (uma figura "sui genris"), São Paulo, Dialética, p. 242.

STF - 2* Turma - RE 198092/SP - Rel. Min. Carlos Velloso - DJU 11 de outubro de 1996 e STF - 1* Turma - RE 173896/SP - Rel. Min. Ilmar Galvão - DJU 19 de setembro de 1997.

Revista Dialética de Direito Tributário nº 51 - Apelação Cível nº 95.04,12172-1/PR - Rel. Juiz José Luiz Germano da Silva - 1º Turma - TRF 4º Região - D/U 2 - 6.10,1999.