

Coordenadores:
Marcus Lívio Gomes
Francisco Marconi de Oliveira
Alexandre Evaristo Pinto

ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS

DO V SEMINÁRIO CARF

Autores:

Alexandre Evaristo Pinto	Pablo Gurgel Fernandes
Carlos Alberto do Amaral Azeredo	Pedro Paulo Pereira Barbosa
Cristiane Silva Costa	Renato Lopes Becho
Denny Medeiros da Silveira	Ricardo Marozzi Gragório
Doris Canen	Robson Maia Lins
Fabício Sarmanho	Rosaldo Trevisan
Fernando Brasil de Oliveira Pinto	Semíramis de Oliveira Duro
Heleno Taveira Torres	Sergio André Rocha
João Victor Ribeiro Aldinucci	Tatiana Midori Migiyama
Lívia De Carli Germano	Thais De Laurentiis
Marcus Lívio Gomes	Valcir Gassen
Miriam Denise Xavier	Vanessa Marini Cecconello



ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS DO V SEMINÁRIO CARF

Coordenadores

Marcus Lívio Gomes
Francisco Marconi de Oliveira
Alexandre Evaristo Pinto

MINISTÉRIO DA ECONOMIA

Paulo Roberto Nunes Guedes
Ministro de Estado da Economia
Marcelo Pacheco dos Guarany
Secretário-executivo

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Adriana Gomes Rêgo
Presidente
Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Vice-presidente
Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira
Coordenadora-geral de Gestão do Julgamento
Marcelo Nascimento de Araújo
Coordenador de Gestão Corporativa

PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF

Andrea Duek Simantob
Presidente
Caio Cesar Nader Quintella
Vice-presidente

Primeira Câmara de Julgamento

Edeli Pereira Bessa
Presidente
Luís Henrique Marotti Toselli
Vice-presidente da Câmara

Segunda Câmara de Julgamento

André Mendes de Moura
Presidente
Amélia Wakako Morishita Yamamoto
Vice-presidente

Terceira Câmara de Julgamento

Viviane Vidal Wagner
Presidente
Caio Cesar Nader Quintella
Vice-presidente

Quarta Câmara de Julgamento

Andrea Duek Simantob
Presidente
Livia De Carli Germano
Vice-presidente

SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF

Maria Helena Cotta Cardozo
Presidente
Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Vice-presidente

Primeira Câmara de Julgamento

Maurício Nogueira Righetti
Presidente
Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Vice-presidente

Segunda Câmara de Julgamento

Maria Helena Cotta Cardozo
Presidente
João Victor Ribeiro Aldinucci
Vice-presidente

Terceira Câmara de Julgamento

Pedro Paulo Pereira Barbosa
Presidente
Ana Cecília Lustosa da Cruz
Vice-presidente

Quarta Câmara de Julgamento

Mário Pereira de Pinho Filho
Presidente
Ana Paula Fernandes
Vice-presidente

TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF

Rodrigo da Costa Pôssas
Presidente
Vanessa Marini Ceconello
Vice-presidente

Primeira Câmara de Julgamento

Jorge Olmiro Lock Freire
Presidente
Tatiana Midori Migiyama
Vice-presidente

Segunda Câmara de Julgamento

Andrada Márcio Canuto Natal
Presidente
Vanessa Marini Ceconello
Vice-presidente

Terceira Câmara de Julgamento

Rodrigo da Costa Pôssas
Presidente
Érika Costa Camargos Autran
Vice-presidente

Quarta Câmara de Julgamento

Luiz Eduardo de Oliveira Santos
Presidente
Valcir Gassen
Vice-presidente

INTELECTO EDITORA

Demes Brito
Diretor editorial

EDIÇÃO

Demes Brito
Produção editorial
Intelecto Editora
Revisão
Renato Castro
Diagramação

Estudos Tributários e Aduaneiros do V Seminário CARF / Brasil. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Coordenação de Marcus Lívio Gomes, Francisco Marconi de Oliveira e Alexandre Evaristo Pinto. Brasília: CARF, 2020.

412 p.; 23 cm

ISBN: 978-65-87496-00-9

1. Direito Tributário. 2. Direito Aduaneiro. 3. CARF. I. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CDU: 336.22:34

ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS DO V SEMINÁRIO CARF

Coordenadores

Marcus Lívio Gomes
Francisco Marconi de Oliveira
Alexandre Evaristo Pinto

Autores

Alexandre Evaristo Pinto	Pablo Gurgel Fernandes
Carlos Alberto do Amaral Azeredo	Pedro Paulo Pereira Barbosa
Cristiane Silva Costa	Renato Lopes Becho
Denny Medeiros da Silveira	Ricardo Marozzi Gregório
Doris Canen	Robson Maia Lins
Fabricio Sarmanho	Rosaldo Trevisan
Fernando Brasil de Oliveira Pinto	Semíramis de Oliveira Duro
Heleno Taveira Torres	Sergio André Rocha
João Victor Ribeiro Aldinucci	Tatiana Midori Migiyama
Livia De Carli Germano	Thais De Laurentiis
Marcus Lívio Gomes	Valcir Gassen
Miriam Denise Xavier	Vanessa Marini Ceconello

Os autores são responsáveis pela autoria e pelo conteúdo dos artigos publicados, não cabendo qualquer responsabilidade aos organizadores por eventuais infringências aos direitos autorais de terceiros.



Sumário

PREFÁCIO, IX

Adriana Gomes Rêgo

APRESENTAÇÃO, XI

Marcus Lívio Gomes

Francisco Marconi de Oliveira

Alexandre Evaristo Pinto

Parte 1

ASPECTOS GERAIS DE TRIBUTAÇÃO, 1

A VALORAÇÃO DAS PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO, 3

Renato Lopes Becho

Fernando Caldas Bivar Neto

NOVOS ASPECTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO PAF, 23

Fabrcio Sarmanho de Albuquerque

REFLEXÕES SOBRE O PAPEL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: O QUE A PENDÊNCIA DE JULGAMENTO FINAL DO RE Nº 574.706 PODE NOS DIZER, 39

Thais De Laurentiis

**RECONSTRUINDO A CONFIANÇA NA
RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE, 59**

Sergio André Rocha

Parte 2
TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS, 85

**DIRETIVA DE JUROS E ROYALTIES DA UNIÃO EUROPEIA:
ESCOPO E CASOS PRÁTICOS, 87**

Marcus Lívio Gomes

Doris Canen

**O NOVO REGIME TRIBUTÁRIO E CONTÁBIL DAS RECEITAS
DE CONTRATOS DE CLIENTES: APLICAÇÃO DO CPC 47
E DA LEI Nº 12.973/14, 105**

Alexandre Evaristo Pinto

Heleno Taveira Torres

Ricardo Marozzi Gregorio

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DA
RECEITA FEDERAL DO BRASIL: UMA ANÁLISE DA INSTRUÇÃO
NORMATIVA RFB Nº 1.862/2018, 125**

Robson Maia Lins

Pablo Gurgel Fernandes

**COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVAS E A FORMAÇÃO DE
SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL – HISTÓRICO, QUESTÕES
CONTROVERTIDAS E A SUPOSTA SOLUÇÃO TRAZIDA PELO
PARECER NORMATIVO COSIT 2/2018, 151**

Livia De Carli Germano

**TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO: ANÁLISE
DE DECISÕES DA 1ª E DA 3ª TURMAS DA CÂMARA SUPERIOR
QUANTOS AOS EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017, 175**

Cristiane Silva Costa

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Parte 3
DIREITO ADUANEIRO,
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E IOF, 195

A “INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA”
NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF, 197

Rosaldo Trevisan

PIS/COFINS: CONCEITO DE INSUMOS FRENTE AO PARECER
NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 2018 E RESP Nº 1.221.170-PR/STJ, 235

Valcir Gassen

Semíramis de Oliveira Duro

QUESTÕES CONTROVERTIDAS ENVOLVENDO A TRIBUTAÇÃO
PELO IOF - OPERAÇÕES DE ADIANTAMENTO PARA FUTURO
AUMENTO DE CAPITAL E OPERAÇÕES DE CONTA CORRENTE, 265

Tatiana Midori Migiyama

Vanessa Marini Cecconello

Parte 4
TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS E
AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS, 289

CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO
DE EMPREGO E “PEJOTIZAÇÃO”, 291

Denny Medeiros da Silveira

BONIFICAÇÃO DE AÇÕES E A ISENÇÃO
DO ARTIGO 4º, “D”, DO DL Nº 1.510, DE 1.976, 315

Pedro Paulo Pereira Barbosa

ALIENAÇÃO DE AÇÕES ADQUIRIDAS APÓS 31/12/1983,
POR AUMENTO DE CAPITAL MEDIANTE CAPITALIZAÇÃO
DE LUCROS E RESERVAS (BONIFICAÇÕES), CUJA
PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ORIGINÁRIA ATENDEU
ÀS EXIGÊNCIAS DO DECRETO-LEI Nº 1.510, DE 1976, 343

João Victor Ribeiro Aldinucci

INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE OS VALORES PAGOS A TÍTULO DE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS, AVISO PRÉVIO INDENIZADO E PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA, 361

Miriam Denise Xavier

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE PLANOS DE OPÇÃO DE COMPRA AÇÕES/STOCK OPTIONS, DO PONTO DE VISTA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DO IMPOSTO SOBRE A RENDA, 377

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Prefácio

É uma grata satisfação materializar os debates produzidos no V Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro de 2019 nesta coletânea, que agrupa temas tão relevantes, cujas reflexões teóricas interessam à comunidade jurídica que opera no contencioso administrativo fiscal ou se dedica ao estudo do assunto.

Inicialmente, cabem aqui os agradecimentos aos autores que gentilmente aceitaram o convite dos coordenadores do evento e submeteram artigos relacionados às suas apresentações para que fosse possível editar essa densa obra, cuja discussão teórica, especializada, vem contribuir com o aperfeiçoamento do debate tributário e aduaneiro no País. Também cumpre registrar agradecimentos aos coordenadores e aos patrocinadores, que não mediram esforços para que essas contribuições tomassem forma e o conhecimento produzido e materializado na nesta obra pudesse, finalmente, chegar ao público interessado.

Se por um lado percebe-se a exigência do rigor científico dos coordenadores na seleção dos artigos para a composição da coletânea, por outro, a pluralidade na discussão concebida por esses mesmos coordenadores, para instigar o leitor, dá o tom à obra. Aliás, a própria coordenação é plural, composta por um magistrado, um ex-conselheiro fazendário em atividade como colaborador especializado no CARF e um conselheiro representante da sociedade.

Essa liberdade de convencimento é algo que há tempos está enraizado neste Tribunal Administrativo, cuja composição dos colegiados nesses 95 anos de existência é, historicamente, paritária na representação do Fisco e da Sociedade.

Porém, liberdade exige responsabilidade e transparência que, por sua vez, redundam na exigência de resultados. E esses têm sido alguns dos motes do CARF que, ao longo dos anos, tem passado por sucessivas transformações com vistas a ampliar a transparência, imprimir celeridade nos trâmites pro-

cessuais, dar maior previsibilidade e possibilitar segurança jurídica, além de mitigar os custos e os riscos de suas atividades.

Clarificando os pontos acima com base em fatos recentes, evidencio, no que diz respeito à transparência: a objetividade na distribuição de vagas inerentes às Representações da Sociedade, que não apenas fixa essas vagas, como estabelece critérios para atualização; o trabalho realizado na área da Gestão, Governança e Integridade, que resultou na instituição de Comitê Interno de Governança; o mapeamento e modelagem dos processos organizacionais, que resultaram em elaboração de manuais de orientação internos, porém com divulgação acessível à Sociedade; a melhoria contínua e inovação dos processos de trabalho; a digitalização dos processos organizacionais; a implementação da Gestão de Riscos, com a aprovação de Plano de Tratamento de Riscos para todos os processos de trabalho finalísticos do órgão; e a aprovação do Código de Conduta e a instituição da consequente Comissão de Ética do CARF. Por fim, fruto de um trabalho coletivo marcado pelo comprometimento daqueles que acreditam ser possível fazer sempre o melhor, a obtenção e manutenção, pelo terceiro ano consecutivo, da Certificação da Qualidade (ISO 9001), após auditoria externa e independente, é feito que merece destaque.

Quanto aos resultados, destaco, dentre outras, as incansáveis iniciativas do CARF para conferir maior celeridade nos trâmites processuais e imparcialidade aos julgamentos, no seu propósito de oferecer à sociedade brasileira serviços públicos de excelência, como a inclusão de enunciados de Súmulas e divulgação da jurisprudência. Tais iniciativas, permitem aos interessados conhecerem as matérias cujo posicionamento já se encontra consagrado nos Colegiados. Por sua vez, o uso de inteligência artificial tem propiciado uma gestão mais eficiente do acervo, de forma a identificar as alegações de recurso das partes – Fazenda Nacional e Contribuinte –, gerando um expressivo ganho de produtividade e eficiência, sendo, com isso, possível dar vazão a diversos processos em sede de repetitivos, que representaram mais de trinta por cento do total de processos julgados em 2019.

Esta edição, portanto, contempla resultados de um esforço conjunto e contínuo dos diferentes agentes, públicos e privados, bem como da academia, nas reflexões aprofundadas sobre os temas impactantes à temática proposta, permitindo-se ao CARF a manutenção deste espaço de produção qualificada e inovadora de conhecimento científico.

Adriana Gomes Régo

Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Apresentação

Esta coletânea é fruto dos intensos debates travados no V Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, o qual reuniu em meados de setembro de 2019 renomados estudiosos do Direito que, indo além de abordagens meramente normativas, se debruçaram sobre a jurisprudência administrativa e judicial das questões afetas ao contencioso tributário federal, com vistas a proporcionar reflexões aos participantes daquele qualificado evento.

A publicação soma-se a outras três da série Estudos Tributários e Aduaneiros do Seminário CARE, disponíveis na biblioteca digital do Conselho, em “Publicações”, cujo objetivo é fomentar a discussão jurídica especializada, considerando o alto nível dos debates realizados nos seminários CARE, que trazem à tona questões que inquietam a comunidade jurídica e rodeiam os tribunais administrativos e judiciais, esteja a querela já assentada no direito brasileiro ou se iniciando em função da internacionalização dos mercados, da convergência contábil internacional ou da evolução tecnológica e sua aplicação aos processos de trabalho com decorrências na economia e, conseqüentemente, na tributação das formas de negócios.

Ao explorar a obra, o leitor verá que ela não busca apresentar teses consolidadas no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nem se reduz a tendências jurídicas específicas defendidas pelo Fisco ou pelo Contribuinte. Ao contrário, alberga um conjunto de ideias, nem sempre convergentes, suportadas em pesquisas acadêmicas, na jurisprudência dos tribunais e do próprio CARE, ou no conhecimento empírico. Isso é possível porque o Seminário CARF é um evento de cunho prático-profissional que busca integrar o pensamento manancial da academia com o exercício cotidiano das atividades judicantes, atendendo sempre o princípio da neutralidade na indicação dos seus exposito-

res de modo a possibilitar a dialética na discussão, estribada na convicção dos autores – conselheiros, acadêmicos, magistrados, auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil e procuradores da Fazenda Nacional –, de forma a contribuir efetivamente para o debate jurídico no país no âmbito do direito tributário e aduaneiro e do processo administrativo fiscal.

O Livro, para melhor compreensão, está dividido em quatro partes. Na primeira, estão dispostos os temas concernentes aos aspectos gerais de tributação e do Processo Administrativo Fiscal, iniciando-se com o artigo de Renato Lopes Becho que aborda a questão da valoração das provas, no qual busca demonstrar a necessidade de valorizar-se a produção probatória em processos administrativos fiscais. Na sequência, Thais De Laurentiis discorre sobre o papel do PAF com reflexões sobre a pendência de julgamento final do RE nº 574.706, ressaltando a tensão entre o processo administrativo fiscal e as decisões de caráter vinculante proferidas pelo STF ainda pendentes de trânsito em julgado definitivo e com propensão para modulação de efeitos. Os autores Fabrício Sarmanho, Robson Maia e Pablo Gurgel Fernandes dissertam sobre a responsabilidade tributária. O primeiro, tratando dos novos aspectos da responsabilidade no PAF, examina algumas normas secundárias editadas pela RFB e PGFN e sua adequação às normas primárias disciplinadoras do tema. Os demais, analisam aspectos da Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 2018, editada para regulamentar a constituição administrativa da responsabilidade solidária em matéria tributária. Essa parte é encerrada com o texto de Sérgio André Rocha, no qual tece considerações sobre a reconstrução da confiança da relação fisco-contribuinte.

A parte seguinte é composta por temas relacionados à tributação das pessoas jurídicas, incluindo a tributação internacional, explanada no primeiro artigo por Marcus Lívio Gomes e Doris Caren. Nele, os autores discutem, com base em casos práticos, a diretiva de juros e royalties da União Europeia. Alexandre Evaristo Pinto, Heleno Torres e Ricardo Marozzi Gregório debatem o novo regime tributário e contábil das receitas de contratos de clientes, no qual apresentam as principais alterações contábeis decorrentes do Pronunciamento Contábil nº 47, que trata das Receitas de Contratos de Clientes, bem como seus impactos tributários de acordo com a legislação tributária vigente, sobretudo em relação à Lei nº 12.973, de 2014. No mesmo bloco, Livia De Carli Germano versa sobre compensação de estimativas e a formação de saldo negativo de IRPJ e CSLL, no qual historia o tema e trata das controvérsias trazidas pelo Parecer Normativo RFB/Cosit nº 2, de 2018. Finalizando essa parte, Cristiane Silva Costa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto levantam a questão da tributação das subvenções para investimento fazendo uma análise da jurisprudência do CARF nas 1ª e 3ª Turmas da CSRE, antes e depois da vigência da Lei Complementar nº 160, de 2017.

A parte três colaciona artigos com a temática ligada ao Direito Aduaneiro, às Contribuições Sociais e ao Imposto sobre Operações Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF). O primeiro deles, da lavra de Rosaldo Trevisan, retrata a infração que ficou conhecida no Brasil como “interposição fraudulenta”, tipificada na nova redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, ao artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que tem despertado a atenção de estudiosos do Direito Aduaneiro. No estudo, o autor identifica a legislação sobre o tema, desde suas origens, a natureza da infração, a evolução normativa e o tratamento jurisprudencial administrativo, com destaque para uma análise estatística de mais de quatrocentos casos julgados pelo CARF. Valcir Gassen e Semíramis Duro se pronunciam sobre os aspectos fundamentais da tributação no Brasil relacionados à não cumulatividade aplicável às contribuições sociais, do PIS e da Cofins, apontando as controvérsias na construção de sentido do conceito de “insumo” para fins de apropriação de créditos. Na abordagem, tratam do contexto atual de aplicação do Direito, com o advento do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR e da edição do Parecer Normativo da RFB nº 5, de 2018 (de caráter interpretativo). Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello debatem a tributação do IOF nas operações de adiantamento para futuro aumento de capital e operações de conta corrente. No estudo, as autoras apresentam as principais questões controvertidas no processo administrativo envolvendo, a depender da natureza do evento, operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros passíveis de tributação pelo IOF.

Na quarta parte estão agrupados os títulos relacionados ao imposto de renda das pessoas físicas e às contribuições previdenciárias. Denny Medeiros da Silveira aborda o tema caracterização da relação de emprego e “pejotização”, no qual defende que a regra primária nas relações de trabalho não é outra senão aquela voltada à preservação dos direitos dos empregados, o que exige a permanente fiscalização por parte do poder público, com o enquadramento dos trabalhadores na condição de empregador, quando restar caracterizada a relação empregatícia. Pedro Paulo Pereira Barbosa e João Victor Ribeiro Aldinucci, em artigos distintos, cada um a seu modo, se debruçam sobre os efeitos da revogação do artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei n. 1.510, de 1976, que preserva os direitos adquiridos no caso de alienação de participações societárias adquiridas antes de 1983, e se direito alberga as ações recebidas em bonificação. Miriam Denise Xavier trata da incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de terço constitucional de férias gozadas, aviso prévio indenizado e primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença, fazendo uma exposição quanto ao atual estado das decisões do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça sobre o tema e sua observância pelos conselheiros do CARF. Carlos

Alberto do Amaral Azeredo discorre sobre o tratamento tributário de planos de opção de compra ações (*stock options*), do ponto de vista das contribuições previdenciárias e do imposto sobre a renda. De forma sucinta, busca identificar, a partir de suas origens, evolução e peculiaridades, qual a natureza dos benefícios concedidos a empregados, administradores e prestadores de serviços com a instituição de Planos de Opção de compra de Ações.

Graças ao empenho da equipe, autores e patrocinadores, este vasto conhecimento pode agora ser repassado aos leitores que desfrutarão um pouco das controvérsias daquele qualificado fórum. Na oportunidade, cumpre-nos agradecer aos autores acima nominados e aos patrocinadores, a Editora Intelecto Soluções e a Confederação Nacional da Indústria (CNI), que se dispuseram a concretizar este livro que vem a contribuir, direta e objetivamente, para nutrir o debate no meio jurídico especializado.

Marcus Lívio Gomes

Francisco Marconi de Oliveira

Alexandre Evaristo Pinto

Parte 1

ASPECTOS GERAIS DE TRIBUTAÇÃO



A VALORAÇÃO DAS PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Renato Lopes Becho

Mestre, doutor e professor de Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Livre-docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Estágio pós-doutoral no King's College de Londres. Coordenador do Núcleo de Estudos Pós-Graduados em Direito Constitucional e Processual Tributário da PUC-SP. Juiz federal em São Paulo/SP. Coordenador do Fórum Federal de Execuções Fiscais de São Paulo/SP.

Fernando Caldas Bivar Neto

Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Juiz Federal no Rio de Janeiro/RJ.

Resumo: O escopo do presente trabalho é demonstrar a necessidade de valorizar a produção probatória em processos administrativos fiscais. Em um primeiro momento, analisa-se a importância da prova para a identificação de fatos relevantes para a legislação tributária. Em seguida, discorre-se sobre o direito fundamental à prova e sua aplicabilidade a processos administrativos fiscais, apontando-se, como consequência, a premente necessidade de superar as disposições do Decreto nº 70.235/1972 relativas a provas. Por fim, busca-se demonstrar como os regramentos probatórios do Código de Processo Civil de 2015 podem beneficiar os processos administrativos fiscais, salientando os benefícios daí advindos no campo probatório, especialmente como forma de redução de custos e de litígios.

Palavras-chave: direito à prova; processo administrativo fiscal; Código de Processo Civil

Abstract: *The main goal of this article is to demonstrate the necessity of enhancing the production of evidence in administrative tax procedures. Firstly it is analyzed the importance of evidences to the identification of relevant facts for tax legislation. It is then considered the fundamental right to produce evidences and its applicability to administrative tax procedures, what imposes the need to overcome the dispositions of Decree nº 70.235/1972 related to evidences. In conclusion, it is aimed to demonstrate how the evidence production provisions contained in the 2015 Civil Procedure Code could benefit administrative tax procedures, specially as a way of reducing costs and litigation.*

Keywords: evidence: *administrative tax procedure; 2015 Civil Procedure Code.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	DIREITO FUNDAMENTAL À PROVA.....	8
3	INSUFICIÊNCIA DOS REGRAMENTOS PROBATÓRIOS NO DECRETO Nº 70.235/1972 E SUPERAÇÃO DE DEFICIÊNCIAS.	11
4	APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015	13
5	NECESSIDADE DE VALORIZAÇÃO DO PROCESSO ADMI- NISTRATIVO.....	16
6	CONCLUSÃO	19
	REFERÊNCIAS	19

1 INTRODUÇÃO

O Decreto nº 70.235/1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal em âmbito federal, impõe ao Fisco, de um lado, o dever de demonstrar, com base em elementos fáticos, a ocorrência dos fatos imponíveis ou das infrações atribuídas ao contribuinte, instruindo as notificações de lançamento e autos de infração, desde logo, com todos os elementos de prova nos quais se fundam (art. 9º do Decreto nº 70.235/1972). De outra banda, confere ao contribuinte mecanismos para contestar o lançamento tributário, facultando-lhe, para tanto, a apresentação de provas e a formulação de requerimento de diligências destinadas ao esclarecimento de questões fáticas.

Trata-se de uma exigência dos princípios¹ do devido processo legal e da ampla defesa, este último assegurado em âmbito administrativo expressamente pelo artigo 5º, inciso LV, da CF/88². Desses princípios extrai-se o conteúdo mínimo do direito fundamental à prova, assim compreendido como forma necessária e legítima de realização do amplo direito de defesa (BUENO, 2018, p. 135). Essas disposições, de estatura constitucional e de sentido jurídico bastante abstrato, demandam do legislador a devida conformação em nível infraconstitucional, com a enunciação de disposições que assegurem, no maior grau possível, o desenvolvimento de atividade probatória de acordo com o prescrito na Constituição.

O direito à prova ganha ainda mais relevo em matéria tributária, na medida em que a tributação, como relação jurídica, demanda a verificação da existência

1 A expressão princípio, segundo BECHO (2015, p. 326-340), pode ser compreendida de diversas formas, a depender do critério classificatório adotado. Pode ser conceituada ora como ponto de partida; norma fundamental e estruturante de um sistema; espécie de norma diversa de regras que prescrevem algo a ser cumprido na maior medida, de acordo com as possibilidades fáticas e jurídicas, dentre outras formas.

2 Antes da Constituição de 1988, os princípios do contraditório e ampla defesa apenas eram previstos em sede constitucional no processo judicial, mais precisamente no processo penal. Apenas com o advento da vigente Constituição houve expressa previsão da incidência da ampla defesa e do contraditório no processo administrativo em geral. Não obstante, como salienta Ada Pellegrini Grinover “as garantias do contraditório e da ampla defesa, para o processo não-penal e para os acusados em geral, em processos administrativos, já eram extraídas, pela doutrina e pela jurisprudência, dos textos constitucionais anteriores, tendo a explicitação da Lei Maior em vigor natureza didática, afeiçoada à boa técnica, sem apresentar conteúdo inovador. Mas agora a Constituição também resguarda as referidas garantias aos litigantes, em processo administrativo.” (1996). De fato, o Supremo Tribunal Federal, antes mesmo da Constituição Federal de 1988, já assegurava a ampla defesa em âmbito administrativo, como se vê dos Enunciados nº 20 e 21 de sua Súmula.

de um comando legal apto a estabelecer a relação jurídico-tributária (hipótese normativa), para então aferir-se a ocorrência, no mundo fenomênico, dos fatos de interesse para a incidência tributária (BECHO, 2015, p. 118).

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho leciona que, para além da importância de se analisar a estrutura da regra-matriz de incidência tributária, é imprescindível laborar “no plano da facticidade, como exigência da estrita subsunção do evento aos preceitos estabelecidos na regra tributária que o prevê” (CARVALHO, 1998, p. 46)

Assim, em âmbito tributário o tema das provas ganha especial relevância, porquanto, nas palavras de Fabiana del Padre Tomé

é por meio das provas que se certifica a ocorrência do fato e seu perfeito quadramento aos traços tipificadores veiculados pela norma geral e abstrata, permitindo falar em subsunção do fato à norma e em implicação entre antecedente e consequente, operações lógicas que caracterizam o fenômeno da incidência tributária. Podemos dizer, em síntese, que a linguagem das provas é a ordem de aplicação do direito (2016, p. 47)

Todavia, a despeito da grande relevância que a produção probatória possui para a correta identificação, no mundo fenomênico, dos fatos imponíveis, o processo administrativo tributário tem-se mostrado, em muitos casos, carente de desenvolvimento de atividade probatória robusta, adequada e exauriente.

Sob essa ótica, o objetivo central do presente trabalho é demonstrar que o atual regramento da atividade probatória no âmbito do processo administrativo fiscal não só pode como deve ser aprimorado, de forma a possibilitar a aplicação mais adequada da legislação tributária, promover a redução de custos, reduzir a litigiosidade em âmbito judicial e, sobretudo, assegurar, em sua plenitude, o amplo direito de defesa.

2 DIREITO FUNDAMENTAL À PROVA

A concepção de direito à prova, caracterizado como fundamental por que extraído dos princípios constitucionais (MARMELSTEIN, 2016, p. 22-23) do devido processo legal, do princípio da ampla defesa e do acesso à justiça - na perspectiva de acesso a uma ordem jurídica justa -, e os institutos adequados a sua concretização possuem campo fértil de estudo no âmbito do Direito Processual, ramo do direito que, atualmente, empresta grande ênfase à conformidade constitucional do procedimento probatório.

O direito fundamental à prova, nessa perspectiva, demanda a estruturação dos institutos jurídicos processuais de forma a assegurar o direito à adequada oportunidade de requerer provas, o direito de produzir provas, o direito de participar da produção da prova e de sobre ela manifestar-se, além do direito de obter manifestação do julgador sobre a prova produzida (DIDIER JR; BRAGA; OLIVEIRA, 2016 p. 41).

Por sua vez, Eduardo Cambi acentua que

o direito a prova possui duas dimensões que se complementam, já que, por seu intermédio, pretende-se satisfazer tanto os interesses privados das partes em influenciar o juiz na obtenção de uma decisão favorável e, ao mesmo tempo, o interesse público na justa e correta aplicação do direito material, tornando, enfim, o processo um instrumento adequado e eficaz, voltado à legitimação social do exercício do poder jurisdicional (CAMBI, 2000, p. 148).

Apesar de os estudos ligados ao direito fundamental à prova estarem, preponderantemente, ligados à produção probatória em âmbito judicial, não se pode perder de vista que as fontes normativas que embasam o direito fundamental à prova, conforme antes referido, são aplicáveis à inteireza ao processo administrativo, aí incluído o processo administrativo tributário (HORVATH, 2010, p. 45).

Não por outra razão Ada Pellegrini Grinover (1996), após assentar a plena aplicação dos princípios do devido processo legal e da ampla defesa para o processo administrativo, assevera que não se trata de questão casual, mas, sim, de movimento amplamente promovido pela Constituição de 1988 no sentido de transformar a atividade administrativa, encampando a ideia de processualidade como forma de impor à administração parâmetros mínimos de conduta em suas relações com os particulares. Para a autora

acolhendo as tendências contemporâneas do direito administrativo, tanto em sua finalidade de limitação ao poder e garantia dos direitos individuais perante o poder, como na assimilação da nova realidade do relacionamento Estado-sociedade e de abertura para o cenário sociopolítico-econômico em que se situa, a Constituição pátria de 1988 trata de parte considerável da atividade administrativa, no pressuposto de que o caráter democrático do Estado deve influir na configuração da administração, pois os princípios da democracia não podem se limitar a reger as funções legislativa e jurisdicional, mas devem também informar a função administrativa.

Nessa linha, dá-se grande ênfase, no direito administrativo contemporâneo, à nova concepção da processualidade no âmbito da função administrativa, seja para transpor para a atuação administrativa os princípios do 'devido

processo legal', seja para fixar imposições mínimas quanto ao modo de atuar da administração.

Na concepção mais recente sobre a processualidade administrativa, firma-se o princípio de que a extensão das formas processuais ao exercício da função administrativa está de acordo com a mais alta concepção da administração: o agir a serviço da comunidade. O procedimento administrativo configura, assim, meio de atendimento a requisitos da validade do ato administrativo. Propicia o conhecimento do que ocorre antes que o ato faça repercutir seus efeitos sobre os indivíduos, e permite verificar como se realiza a tomada de decisões. (1996)

Por isso, para a conformação constitucional da atividade probatória no âmbito de processos administrativos, aí incluído o processo administrativo tributário, torna-se necessário conferir aos interessados a adequada oportunidade de postular pelas provas destinadas ao esclarecimento de questões fáticas. Restrições ao direito fundamental à prova ou regulamentação insuficiente da atividade probatória não se coadunam com o modelo constitucional de processo (BUENO, 2018, p. 111-117).

O tema ganha ainda mais relevância no âmbito de processos administrativos em razão do princípio da busca da verdade material, pelo qual a administração deve perseguir o esclarecimento efetivo dos fatos objeto de análise. Afinal, no âmbito administrativo não há, propriamente, litígio entre administração e administrado (CARVALHO FILHO, 2015, p. 1016), sendo certo que à Administração interessa, apenas, a aplicação da ordem jurídica aos fatos tais como ocorreram.

No processo administrativo tributário, o princípio da busca pela verdade material corresponde

à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalização através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais processuais. Deve fiscalizar em busca da verdade material; deve apurar e lançar com base na verdade material (MARINS, 2019, p. 179).

Traçados os contornos do direito fundamental à prova e sua aplicação ampla e irrestrita a processos administrativos, cumpre analisar como, no âmbito do processo administrativo fiscal federal, a atividade probatória é regulada e desenvolvida, para então avaliar a adequação do modelo ao que prescrito na Constituição.

3 INSUFICIÊNCIA DOS REGRAMENTOS PROBATÓRIOS NO DECRETO Nº 70.235/72 E SUPERANÇA DE DEFICIÊNCIAS

Como ressaltado, o artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972 impõe ao Fisco o dever de, presente hipótese de exigência de tributo ou imposição de penalidade, instruir autos de infração ou notificações de lançamento com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos probatórios que comprovem a exigência. Trata-se de um dever – e não um ônus – imposto à administração tributária (BORGES, 1999, p. 121), o que decorre da natureza vinculada dos procedimentos de apuração de tributos e penalidades que culminam, ao final, no ato de lançamento (HORVATH, 2010, p. 49).

Apesar de, em muitos casos, o lançamento demandar certo grau de participação do sujeito passivo na prestação de informações à autoridade tributária quanto à matéria fática, como nos casos chamados de lançamento por declaração, a falta de prestação de informações, omissões do contribuinte, ou até mesmo ausência de colaboração não impossibilitam o Fisco de proceder à constituição do crédito (TOMÉ, 2016 p. 296-297), o que é autorizado pelo artigo 148 do CTN quando preenchidos seus pressupostos legais. Nessa hipótese, o fisco vale-se do arbitramento como medida de praticabilidade tributária a ensejar presunções relativas das questões fáticas, sempre de natureza provi-sória e sujeita a impugnação (COSTA, 2007, p. 259).

De toda sorte, a regra é que, à luz do artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, o Fisco deve apresentar todas as provas que embasam a exigência fiscal em momento único, qual seja, o da notificação de lançamento ou lavratura do auto de infração. Em seguida, faculta-se ao contribuinte a apresentação de impugnação no prazo de trinta dias (art. 15 do Decreto nº 70.235/1972).

Na impugnação há uma grande concentração de ônus impostos ao contribuinte em matéria probatória. Deve-se, desde logo, apresentar as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, com a especificação das razões pelas quais são necessárias, além do apontamento de eventuais quesitos (art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/1972). Na mesma linha, a legislação estabelece, sob pena de preclusão, o dever de apresentar toda a prova documental juntamente com a impugnação, ressalvada a possibilidade de juntada posterior em razão de caso fortuito ou força maior, fatos supervenientes ou questões suscitadas em momento posterior (art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972).

Essas disposições buscam limitar a atividade probatória no âmbito do processo administrativo fiscal, visando, em grande parte, a evitar discussões laterais que possam causar embaraços à arrecadação tributária em razão de demora excessiva no julgamento de impugnações e recursos.

Há, assim, uma concentração acentuada de etapas, sem distinção adequada entre fases ordinatória, instrutória e decisória, com pouco ou nenhum espaço para modificação do rito e adequação a situações específicas (MICHELS, 2018, p. 83-85), gerando sérios riscos de comprometimento do direito à prova que, repise-se, pressupõe a instituição de momento adequado à produção de provas.

Como ressalta Hugo de Brito Machado Segundo (2019), o direito à ampla defesa, donde se pode extrair o direito fundamental à prova, traz com consequências o “(a) direito a que toda prova razoavelmente proposta seja produzida, ainda que quem deva fazê-lo seja a própria administração; (b) direito a que as provas devem ser produzidas antes de se tomar uma decisão a respeito do tema ser provado; (c) direito de controlar a produção de provas pela administração, seja ela testemunhal ou pericial” (SEGUNDO, 2019, p. 37-38). Desse modo, limitar a produção probatória em âmbito administrativo, de forma absoluta e estanque, pode trazer inúmeros prejuízos à correta aplicação da legislação tributária unicamente em razão de deficiente instrução do processo administrativo, o que não parece se coadunar com o direito fundamental à prova e ao devido processo legal.

Não por outra razão – e em boa hora – vêm surgindo decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), forte na aplicação do artigo 38 da Lei nº 9.784/1999³, que mitigam a rigidez do artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972 para possibilitar a juntada de documentos após a apresentação da impugnação, homenageando, desta feita, o direito fundamental à prova.

No Acórdão nº 9101-002.781 – 1ª Turma⁴, por exemplo, extrai-se do voto vencedor da Conselheira Cristiane Silva Costa, que o processo administrativo fiscal deve assegurar aos contribuintes “a produção de provas e, principalmente, resguardando-se o cumprimento à estrita legalidade, para que só sejam mantidos lançamentos tributários que efetivamente atendam à exigência legal”.

3 Eis o teor do dispositivo: art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

4 A ementa do acórdão pode ser assim resumida: RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, § 4º. LEI 9.784/1999, ART. 38. É possível a juntada de documentos após a apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38 da Lei nº 9.784/1999.

Na mesma linha, restou assentado no Acórdão nº 9303-007.855 – 3ª Turma, conforme voto proferido pela Conselheira Vanessa Marini Cecconello, que, com base no princípio da busca pela verdade material “podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância, ainda mais quando alteram substancialmente a prova do fato constitutivo”.

Embora o entendimento ainda não tenha sido sedimentado como posição dominante no CARE, à vista de outros tantos julgados que aplicam as regras legais sem maiores ponderações, inclusive apontando expressamente a preclusão⁵, é louvável que, no âmbito administrativo, busque-se reconhecer a necessidade de superar padrões legais rígidos e possibilitar ao contribuinte a adequada produção probatória, conferindo às rígidas regras do Decreto nº 70.235/1972 interpretações consentâneas com o direito fundamental à prova.

4 APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015

A ampliação da atividade probatória no âmbito do processo administrativo fiscal, para além das rígidas disposições do Decreto nº 70.235/1972, como se viu, é uma exigência do devido processo legal, na perspectiva do direito fundamental à prova. Não basta, contudo, estatuir a necessidade de mudanças sem propor soluções. Por isso é preciso avançar e indicar alternativas aptas a assegurar, mormente em casos de maior complexidade, nos quais a correta aplicação da regra matriz de incidência tributária demanda robustos esclarecimentos fáticos, que o processo administrativo se adeque a cada litígio específico

Trata-se de imposição que decorre do princípio da adequação, a exigir que o processo administrativo fiscal, instrumento de realização do direito material tributário, seja desenhado de modo a atender, com maior acurácia, a finalidade a que se dirige⁶, pressupondo, por isso, a possibilidade de adaptar o desenvolvimento da atividade probatória em cada caso.

5 A título de exemplo, os seguintes julgados da 2ª Seção de Julgamento proferidos ainda no ano de 2019: Acórdão nº 2201-005.585 – 2ª Seção de Julgamento; Acórdão nº 2002-001.476 – 2ª Seção de Julgamento.

6 Sobre o princípio da adequação, mister que se ressaltem as lições de Galeno Lacerda, ao assentar que o processo, como instrumento destinado à concretizar o direito material, deve adaptar-se a cada litígio que visa resolver. Para o autor, “Instrumento é conceito relativo, que pressupõe um ou mais sujeitos-agentes, um objeto sobre o qual, mediante aquele, atua o agir, e uma finalidade que condiciona a ação. Requisito fundamental para que o instrumento possa atingir e realizar seu objetivo há de ser, portanto, a adequação. Como são três fatores a considerar,

Com isso quer-se dizer que, a despeito da necessária valorização da instrução probatória em processos administrativos fiscais, em cada litígio específico a atividade deve possuir graus de amplitude diversos. Não se pode, por exemplo, exigir que em processo administrativo instaurado para aferir a regularidade de dedução de uma única despesa médica do imposto sobre a renda de pessoas físicas proceda-se com a mesma intensidade probatória como em casos de aferição da existência de direito creditório relativamente às contribuições ao PIS e Cofins na aquisição de determinados insumos por uma petrolífera. Cada caso demanda produção probatória específica, com maior ou menor grau de elasticidade, de modo que as rígidas disposições do Decreto nº 70.235/1972 são insuficientes.

Possíveis alternativas para o melhor desenvolvimento da atividade probatória no âmbito do processo administrativo fiscal podem ser vislumbradas, inclusive na perspectiva da adequação, a partir de aplicação subsidiária ou supletiva do Código de Processo Civil (CPC/2015) (art. 15)⁷.

Apesar de o dispositivo mencionar que a aplicação do Código de Processo Civil ao processo administrativo, eleitoral e trabalhista deve ocorrer no caso de ausência de normas específicas, a utilização das expressões “supletiva” e “subsidiária” leva a crer que a intenção é de emprestar ampla serventia do CPC/2015 ao processo administrativo. É de se dizer isso porquanto, conquanto a aplicação supletiva pressuponha omissão na regulamentação do processo administrativo, a aplicação subsidiária ocorre mesmo na ausência de omissão, servindo como meio de enriquecimento das normas processuais administrativas à luz dos princípios fundantes do processo civil (WAMBIER; CONCEIÇÃO; RIBEIRO; MELLO, 2016, p. 75), ganhando importância, para os fins aqui propostos, o direito fundamental à prova e os instrumentos previstos

a adequação se apresenta sob tríplice aspecto: subjetiva, objetiva e teleológica. Em primeiro lugar, cumpre que o instrumento se adapte ao sujeito que o maneja: o cinzel do Aleijadinho, forçosamente, não se identifica com um cinzel comum. Em segundo, impõe-se que a adaptação se faça ao objeto: atuar sobre madeira ou sobre pedra exige instrumental diverso e adequado. Em terceiro, urge que se considere o fim: trabalhar em bloco de granito para reduzi-lo a pedras de calçamento, ou para transformá-lo em obra de arte, reclama de igual modo adequada variedade de instrumentos. Assim também há de suceder com o processo, para que possa cumprir a missão de definir e realizar o direito. Tanto o processo legislativo quanto o administrativo ou o jurisdicional há de subordinar-se a essa tríplice adequação.” (LACERDA, 2008, p. 252-253).

7 "O dispositivo prevê o seguinte: Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente."

na legislação processual civil para assegurá-lo, a engrandecer toda a dinâmica da atividade probatória no processo administrativo fiscal.

Nessa toada, seria de grande relevo a adoção, no âmbito de processos administrativos fiscais, de uma divisão adequada entre fases postulatória e instrutória, sem a necessidade de concentração de toda matéria de defesa e postulação de diligências na apresentação da impugnação pelo contribuinte.

O Código de Processo Civil de 2015, nesse particular, fornece farto arcabouço normativo para essa divisão, inclusive possibilitando a instauração de fase de saneamento quando houver necessidade de maior incursão sobre a matéria fática, como previsto no artigo 357. Trata-se de fase na qual o julgador, em ampla cooperação com os litigantes (BUENO, 2019, p. 192), fixa, dentre outros pontos, as questões de fato sobre as quais recairá a atividade probatória e dispõe sobre quais os meios de prova adequados ao esclarecimento da matéria em debate. Cuida-se de fase de grande importância, pois a adequada organização do processo possibilita que não haja ulteriores questionamentos sobre pontos fáticos controvertidos, laborando em favor da necessária celeridade para a solução do litígio (DIDIER JR.; BRAGA; OLIVEIRA, 2016, p. 691).

Prevê-se, ademais, em hipóteses nas quais a complexidade fática é ainda mais acentuada, a possível designação de audiência para que o julgador e as partes, em conjunto, deliberem sobre quais pontos devem ser objeto da fase de saneamento (art. 357, § 3º, do CPC/2015), funcionando como mecanismo concretizador do princípio da cooperação, ao fornecer ao julgador uma percepção mais clara do litígio (BUENO, 2019, p. 193).

Aplicada a fase de saneamento ao processo administrativo fiscal, os ganhos seriam imensos, principalmente na perspectiva da duração razoável do processo ao evitar a produção de provas inúteis ou desnecessárias. Ademais, haveria maior legitimação da decisão administrativa, por contar com a estreita participação do contribuinte na definição dos contornos fáticos a serem objeto de decisão.

Neste último ponto, vale mencionar que, atualmente, advoga-se por aquilo que se denomina de administração pública dialógica. Disso decorre, como critério legitimador de decisões administrativas, a exigência de efetivo diálogo com os potenciais atingidos pela decisão. Nesse particular, Rafaell Maffini (2010) defende que

os destinatários da função administrativa não podem ser surpreendidos com a imposição de atos que lhes são prejudiciais ou com a extinção de condutas que lhes são benéficas, de modo abrupto, sem que se lhes assegurem tanto a ciência quanto à iminência de ocorrência de tais eventos danosos, quanto a efetiva participação tendente a evitar que eventuais prejuízos lhes sejam ocasionados (2010).

Ou seja, a fase de saneamento, se aplicada ao processo administrativo tributário, pode trazer benefícios de monta, tanto na perspectiva de uma maior intensidade do esclarecimentos de questões fáticas, imprescindíveis que são à correta aplicação da legislação tributária, como na perspectiva da garantia de direitos fundamentais dos contribuintes, notadamente no perspectiva do direito à prova.

Haveria, ainda, maior adesão do contribuinte ao conteúdo decisório da administração. A participação do sujeito passivo na tomada de decisão, influenciando na percepção das questões fáticas necessárias ao julgamento, possibilita que as chances de encerramento do litígio ainda na fase administrativa sejam elevadas. Contribui-se, assim, para o atingimento do que John Rawls (2002, p. 89-92) denomina de justiça procedimental, isto é, a possibilidade de que o acordo e a participação sobre regras justas de tomada de decisão possam acarretar maior estabilidade social, qualquer que seja o resultado do procedimento⁸.

Não se está a assentar, contudo, que em todos os processos administrativos fiscais há a necessidade de instaurar uma fase específica de saneamento. O próprio Código de Processo Civil de 2015 estabelece hipóteses nas quais tem-se como dispensada a fase de saneamento (arts. 354 a 356), sobretudo nos casos nos quais a discussão fática é esclarecida sem necessidade de grande investigação probatória. Assim, à luz do princípio da adequação (LACERDA, 2010, p. 252-253), a instauração de fase de saneamento deve ocorrer nos casos mais complexos, com todos os benefícios daí decorrentes.

5 NECESSIDADE DE VALORIZAÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO

O direito fundamental à prova, como já se acentuou, impõe, inclusive em âmbito administrativo, que se confira ao contribuinte oportunidade adequada para a produção de provas, sem que se possa estabelecer empecilhos ao exercício

8 Rawls (2002, p. 89-92) distingue três formas de justiça procedimental. Na justiça procedimental pura não existe critério prévio para aferir se resultado final é justo. A correção e a justiça decorrem de um procedimento adequado. Na justiça procedimental perfeita há um critério prévio de justiça para avaliar o resultado final e é possível criar um procedimento que necessariamente chegue a esse resultado. Por fim, na justiça procedimental imperfeita há um critério prévio para definição do conteúdo justo, todavia não é possível assegurar que, pelo procedimento, chegue-se necessariamente ao resultado.

da ampla defesa, na perspectiva da produção probatória. Ressaltou-se, nessa quadra, a necessidade, sobretudo nos casos de complexidade fática elevada, de instaurar fase própria de saneamento como forma de prestigiar o direito à prova e colaborar com decisões administrativas com alto grau de correção.

Sem embargo dessa constatação, a realização de adequada produção probatória no âmbito de processos administrativos fiscais, além de assegurar ao contribuinte o direito fundamental à prova, pode contribuir para a redução de litígios e custos com processos judiciais, além de emprestar maior celeridade ao sistema. Isso decorre de particularidades do atual regramento de controle dos atos da administração tributária.

Primeiramente, a forma como o processo administrativo tributário é atualmente regulado no Decreto nº 70.235/1972 possibilita que um litígio seja apreciado por ao menos três esferas decisórias. Em primeira instância, após a instauração da fase litigiosa, o julgamento cabe às Delegacias da Receita Federal de Julgamento. Em seguida, possibilita-se o acesso à segunda instância, caso em que o julgamento cabe a uma das Câmaras do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). É possível, ainda, que a causa seja levada à apreciação, no âmbito do próprio CARE, à CSRF.

Após todo o trâmite em âmbito administrativo, faculta-se ao contribuinte, amparado no princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, inciso XXXV, da CF/88), o acesso potencial a quatro instâncias decisórias. Em primeira instância a questão pode ser submetida aos Juízes Federais, com recurso em segunda instância aos Tribunais Regionais Federais. Julgada a lide em segunda instância, é possível a interposição de recurso especial direcionado ao Superior Tribunal de Justiça e de recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal.

Não é incomum, em razão da complexidade do sistema, que etapas realizadas na esfera administrativa sejam repetidas em sede judicial, notadamente no campo probatório, em razão das limitações existentes no Decreto nº 70.235/1972 e de rígidas interpretações que impossibilitam maiores diligências probatórias durante o processo administrativo fiscal. Isso gera custos elevados, sobrecarrega o sistema de justiça e acarreta atrasos na prestação jurisdicional, atentando contra a eficiência (art. 37, caput, da CF/88) e a duração razoável do processo (art. 5º, inciso LXXVIII, da CF/88).

Valorizar a produção probatória no âmbito de processos administrativos fiscais poderia acabar com boa parte desses inconvenientes. É notório, por exemplo, que processos administrativos são menos custosos para o contribuinte e para a administração, notadamente em razão da inexistência de ônus de sucumbência

(SEGUNDO, 2019, p. 123). Também não há necessidade de pagamento de honorários periciais, pois o artigo 20 do Decreto nº 70.235/1972 atribui a servidores públicos o dever de realizá-las. Assim, uma exauriente produção probatória em âmbito administrativo reduz custos para todos os envolvidos.

Ademais, adotada a premissa do presente trabalho de necessária participação do contribuinte na fase de produção probatória, principalmente com esclarecimentos sobre quais fatos poderão ser objeto de prova, certamente há maior chance de encerramento do litígio na fase administrativa, ainda que com decisão favorável ao fisco. É que a participação do sujeito passivo na tomada de decisão, com a cientificação dos envolvidos de que o procedimento atende a critérios justos e objetivos (RAWLS, 2002, p. 89-92), gera maior adesão à solução da contenda, com maior grau de estabilidade social.

Por isso, além da redução de custos caso haja robusta atividade probatória em processos administrativos fiscais, há real possibilidade de redução de litígios levados ao Poder Judiciário, com benefícios para todo o sistema.

Inclusive, assegurar-se maior participação do contribuinte na produção probatória ainda em sede administrativa pode culminar na desnecessidade de repetição de atos na fase judicial. Poder-se-ia, por exemplo, tomar as diligências, perícias e documentos produzidos na fase administrativa como prova emprestada⁹ transportada ao processo judicial (art. 372 do CPC/2015). A ampla defesa e o contraditório restariam plenamente assegurados não apenas pela participação do contribuinte na produção probatória em sede administrativa, como também pela submissão da prova antes produzida a discussão na seara judicial.

Como salienta Alessandra Dabul, a fase instrutória do processo administrativo também pode servir “para o preparo de provas que eventualmente venham a simplificar o processo (simplificando a fase de produção de provas) perante o Judiciário, tornando o processo judicial mais célere” (2018, p. 106). Portanto, argumentos não faltam para que se crie uma cultura de produção exauriente de provas em âmbito administrativo fiscal.

Embora não se negue que a prova produzida na esfera administrativa possa conter vícios e que ao contribuinte é assegurado o direito de contestá-la (art. 5º, inciso XXXV, da CF/88), ao juiz caberia um papel de controle da legalidade

9 O conceito de prova emprestada pode ser extraído das lições de Eduardo Talamini, no seguintes termos: “a prova emprestada consiste no transporte de produção probatória de um processo para outro. É o aproveitamento da atividade probatória anteriormente desenvolvida, através dos elementos que a documentam” (1988, p. 93).

da prova anteriormente produzida, e não o dever de, pela primeira vez e em sede judicial, determinar exauriente produção probatória, com os custos daí decorrentes. A necessidade de caminhar o longo percurso da produção de provas em juízo restaria adstrita a um número menor de casos, nos quais a prova administrativa se repute como iníqua ou insuficiente, com ganhos de efetividade para todo o sistema.

Enfim, valorizar a produção probatória no âmbito de processos administrativos fiscais traz inúmeros benefícios, medida que deve ser promovida e estimulada.

6 CONCLUSÃO

A forma como a atividade probatória atualmente é desenvolvida no âmbito de processos administrativos fiscais pode ser aperfeiçoada, não apenas como corolário do direito fundamental à prova, mas, principalmente, como meio de empregar racionalidade ao sistema e imprimir redução de custos.

O Decreto nº 70.235/1972 não fornece mecanismos adequados para que haja regular produção de provas. Tem sido louvável, por isso, as decisões do CARF que dão aplicação do artigo 38 da Lei nº 9.784/1999 ao processo administrativo fiscal. Não obstante, ainda há grande espaço para se aperfeiçoar a fase probatória no âmbito de processos administrativos fiscais, tendo o Código de Processo Civil de 2015 mecanismos que podem contribuir sobremaneira para racionalizar o sistema.

A um só tempo pode-se dar maior amplitude ao direito fundamental à prova e conduzir à redução de custos, litígios e repetição de atos desnecessários em juízo. Os mecanismos estão à disposição de todos; basta aplicá-los.

REFERÊNCIAS

- BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil**. vol. 1. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- _____. **Curso Sistematizado de Direito Processual Civil**. vol. 2. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CAMBI, Eduardo. **O direito à prova no processo civil**. Revista da Faculdade de Direito da UFPR, v. 34, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. 34/104-116. São Paulo: Dialética, 1998.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2010.

DABUL, Alessandra. **Da prova no processo administrativo tributário**. 4. ed. Curitiba: Juruá, 2018.

DIDIER JR. Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de direito processual civil**: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **O processo em evolução**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1996.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

LACERDA, Galeno. O código como sistema legal de adequação do processo. In: FABRÍCIO, Adroaldo Furtado; CARNEIRO, Paulo Cesar Pinheiro (coord.). **Meios de impugnação ao julgado civil**: estudos em homenagem a José Carlos Barbosa Moreira. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MAFFINI, Rafael. Administração pública dialógica (proteção procedimental da confiança) em torno da súmula vinculante nº 3, do Supremo Tribunal Federal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 253, p. 159-172, jan. 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/8051/6841>>. Acesso em: 01 nov. 2019.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 12. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

MARMELSTEIN. George. **Curso de direitos fundamentais**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MICHELS, Gilson Wessler. **Processo administrativo fiscal**: litigância tributária no contencioso administrativo. São Paulo: Cenofisco, 2018.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

TALAMINI, Eduardo. **A prova emprestada no processo civil ou penal**. Revista de Processo, Ano 23, n. 91, jul-set. 1998.

TOMÉ, Fabiana del Padre. **A prova no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; CONCEIÇÃO, Maria Lúcia Lins; RIBEIRO, Leonardo Ferres da Silva; MELLO, Rogério Licastro Torres de. **Primeiros comentários ao Código de Processo Civil**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.



NOVOS ASPECTOS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO PAF

Fabício Sarmanho de Albuquerque

Procurador da Fazenda Nacional. Professor de Direito Constitucional. Mestre em Direito pela Universidade de Brasília (UNB), com formação em magistério superior especialista em Direito Constitucional pela Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul) e pela Universidad Castilla-La Mancha, na Espanha. Possui formação pela Kings Colleges London, na Inglaterra.

Resumo: A responsabilidade tributária foi abordada em diversos atos normativos, que padronizaram a atuação da administração tributária. Essa responsabilidade foi abordada no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018, que tratou do conceito de “interesse comum” nos casos de prática de ato ilícito doloso. A responsabilidade tributária após a conclusão do lançamento fiscal, por sua vez, é abordada na Portaria PGFN nº 948/2017 e pela Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018. O ponto central deste estudo é a análise dessas normas secundárias e sua adequação às normas primárias disciplinadoras da responsabilidade, em especial no que tange ao Código Tributário Nacional (CTN).

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Ato ilícito doloso. Lançamento fiscal. Legalidade. Código Tributário Nacional.

Abstract: *Tax liability has been addressed in a number of normative acts, which standardized tax administration procedures. The Parecer Normativo Cosit/RFB n. 4/2018 dealt with the concept of “common interest” in the case of illegal act. The tax liability after the conclusion of the tax entry, in turn, is governed by Portaria PGFN nº 948/2017 and Instrução Normativa RFB n. 1.862/2018. The central point of this study is the analysis of these secondary*

norms and their adequacy to the primary norms of responsibility, especially the Brazilian Tax Code.

Keywords: *Tax liability. Illegal act. Tax entry. Legality. Brazilian Tax Code.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	27
2	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA POR ATO ILÍCITO DOLOSO.....	27
	2.1Do elemento subjetivo	28
	2.2Do elemento material	28
	2.3Críticas ao Parecer Normativo	32
3	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA APÓS O TÉRMINO DO LANÇAMENTO FISCAL.....	34
	3.1Da Portaria PGFN nº 948/2017	34
	3.2Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018.....	35
	3.3Críticas à instrução normativa	36
4	CONCLUSÃO	38

1 INTRODUÇÃO

Buscaremos abordar, neste breve estudo, duas novidades relacionadas à responsabilidade tributária. A primeira diz respeito à responsabilidade solidária decorrente da prática de ato ilícito. A segunda se refere à possibilidade de inserção de responsáveis solidários após o lançamento fiscal.

Essas duas questões não são inovadoras em si. A grande novidade reside na criação de normas que padronizaram os procedimentos na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), como veremos a seguir.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA POR ATO ILÍCITO DOLOSO

Na abordagem do primeiro aspecto, trataremos do Parecer Normativo Cosit/ RFB n. 4/2018, que regulamenta a responsabilidade tributária solidária, com base no artigo 124, I, do CTN, por interesse comum no caso de prática de ato ilícito doloso.

Antes de tudo, é necessário compreender o contexto da elaboração desse ato. Durante muito tempo a inserção dos solidários era feita sem maiores preocupações, pois as presunções legais que conferem liquidez e certeza à Certidão de Dívida Ativa já serviam de anteparo para a extensão da responsabilidade.

Esse panorama mudou a partir do julgamento do RE nº 608.426, Relator Ministro Joaquim Barbosa, julgado pela 2ª Turma do STF. Naquele julgamento, a Suprema Corte entendeu que o contraditório deveria ser garantido ao responsável tributário, por meio de decisão fundamentada e motivada, sem que se recorra a presunções. Isso levou a uma mudança de procedimentos e a uma evolução normativa na RFB.

Nesse novo contexto, vieram a lume os lançamentos fiscais realizados em grandes operações de combate à corrupção, como no caso da conhecida “Operação Lava Jato”. Nesses lançamentos, algumas instituições financeiras foram solidariamente responsabilizadas porque supostamente teriam concorrido para a prática. No paradigmático caso Tinto Holding – Acórdão CARF nº 1201-001.640 –, a instituição bancária que era responsável solidária foi excluída do polo passivo por não haver comprovação de sua participação na fraude instaurada por meio de Fundos de Investimentos Privados (FIP).

O raciocínio da RFB, então, não podia ser outro. Se naquele caso a responsabilidade solidária foi excluída por não se verificar o dolo da instituição

financeira na prática ilícita, *mutatis mutandis*, em outras situações poderia ser mantida a responsabilidade, caso esse dolo fosse comprovado.

Para uniformizar o entendimento e os procedimentos da RFB, foi editado o Parecer Normativo Cosit/ RFB nº 4/2018. Esse parecer buscou refutar a “tese do interesse jurídico”, segundo a qual a responsabilidade exige que as duas pessoas no polo passivo da obrigação tributária possuam um vínculo, estando do mesmo lado da relação jurídica – dois donos de imóvel, para IPTU, dois compradores de imóvel, para ITBI, dois comerciantes, para ICMS.

Essa tese, extremamente restritiva, acabaria por excluir a responsabilidade nos casos em que as partes buscam a prática de ilícitos ou escondem o verdadeiro intuito do ato.

Por conta disso, o parecer veio a esclarecer que o interesse comum precisaria ser analisado a partir da situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser o ato lícito que gerou a obrigação tributária ou o ilícito que a desfigurou.

2.1 Do elemento subjetivo

Essa responsabilidade tributária demanda uma vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito, para fins de enquadramento no artigo 124 do CTN, como interesse comum no fato gerador.

Compete ao auditor-fiscal, portanto, comprovar o vínculo entre as pessoas, com nexos causal demonstrado por meio da participação comissiva ou omissiva, sempre consciente, na configuração do ilícito. Ou seja, exige-se dolo em sentido estrito.

E, nesse ponto, o elemento subjetivo se difere daquele exigido na responsabilidade solidária com base no artigo 135 do CTN, situação na qual se admite a comprovação de dolo ou culpa, nos termos do que foi regulado no Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, que foi seguido pelo Acórdão CARF nº 1301-001.716.

2.2 Do elemento material

Quais condutas poderiam levar à responsabilização por atos ilícitos dolosos, a partir do interesse comum das partes? Segundo o Parecer Normativo Cosit/ RFB n. 4/2018, haveria três formas de enquadramento das condutas ilícitas:

- (i) Evasão fiscal, simulação e demais atos delas decorrentes. Esses atos, que suscitam sanções nas esferas administrativa e penal, ensejam a responsabilidade solidária.

- (ii) Abuso de personalidade jurídica, pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo). As operações, nesse caso, não possuem essência condizente com a forma.
- (iii) Abuso da personalidade jurídica, em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular").

Em relação à evasão fiscal e à simulação (situação i), o Parecer elenca algumas situações, sempre de forma exemplificativa:

- a) Sonegação, fraude e conluio (arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964).
- b) Crimes contra a ordem tributária (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990).
- c) Crimes contra a Previdência Social (arts. 168-A e 337-A do Código Penal).
- d) Contrabando e descaminho (arts. 334 e 334-A do Código Penal).
- e) Outros crimes – casos em que o nexó com a repercussão no âmbito tributário precisa ser provado pela autuação: falsidade de títulos, papéis e documentos públicos; “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores definidos no artigo 1º da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998; os crimes contra a Administração Pública Federal, em detrimento da Fazenda Nacional, e contra a administração pública estrangeira.

Essa situação encontra amparo na jurisprudência do CAREF, que no Acórdão nº 1401-002.654, de Relatoria da Conselheira Livia de Carli Germano, assim decidiu:

O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Havendo provas de omissões na contabilidade e da interposição de pessoas, revelando que o imputado responsável era na verdade administrador e proprietário de fato da contribuinte, é de se manter sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN.

Em segundo lugar viriam os casos de abuso de personalidade jurídica em virtude de planejamento tributário abusivo (situação ii), que seria uma variável do instituto da simulação.¹ Geralmente, são atos jurídicos complexos que não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real (abuso de forma).

São exemplos de operações, normalmente realizadas antes da ocorrência do fato jurídico tributário:

- a) Operações estruturadas em sequência (step transactions).
- b) Sociedades-veículo (conduit company).
- c) Deslocamento da base tributária.
- d) Operações invertidas.
- e) Substituições jurídicas.
- f) Ingresso de sócio seguido de cisão seletiva.
- g) Ágio de si mesmo.
- h) Empréstimo ao invés de investimento.
- i) Operações interestaduais de ICMS sem trânsito.
- j) Criação de distribuidoras e base de cálculo de IPI.
- k) Autonomização de operações, dentre outras.

Teríamos, nessa categoria, casos em que a personalidade jurídica não está em consonância com as prescrições legais do direito privado, tampouco corresponde ao resultado econômico desejado. Esses atos anormais de gestão, que atentam contra o próprio objeto social da sociedade, não podem ser opostos ao Fisco, como já decidiu o CARF no julgamento do Acórdão nº 9101-003.378.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ASPECTOS ECONÔMICO E JURÍDICO.

São solidariamente obrigadas aquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. *Pessoas atuando de maneira concorrente, valendo-se de construções artificiais e ardilosas para se esquivar de obrigações tributárias, são atraídas para o pólo passivo da obrigação tributária, vez que se caracteriza o interesse tanto econômico quanto jurídico*, implicando na solidariedade prevista no art. 124, inciso I do CTN. (Grifos nossos)

1 Nesse sentido, vide Acórdão CARF nº 104-21.675.

Por fim, teríamos a situação de manutenção de grupo econômico irregular (situação iii). Nesse caso, a personalidade jurídica existe apenas formalmente. Há uma artificialidade na separação jurídica de personalidade. Uma das situações em que isso ocorre é a de confusão patrimonial, em que temos uma direção única que desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas envolvidas.

É importante destacar que se trata de situação apenas análoga àquela descrita no artigo 50 do Código Civil (CC), que possui a seguinte redação:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

Dizemos que é apenas análoga porque, em verdade, a responsabilidade é fixada, nesses casos de grupo econômico irregular, com base no artigo 123 do Código Tributário Nacional (CTN).²

Ainda sobre os grupos econômicos, cabe frisar que a hipótese de responsabilização tributária ocorre quando esse grupo é irregular, havendo algum ilícito tributário, como no caso de distribuição disfarçada de lucro, por exemplo – artigos 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Não há responsabilização quando se tratar de grupo econômico de fato legítimo, descrito nos Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404/1976.

Finalizando a análise das hipóteses de responsabilização tributária previstas no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018, destacamos que são apresentados três tipos de desconsideração:

- **Direta:** O sócio é responsabilizado (o artigo 124, I, do CTN, não exige que seja sócio administrador, como o faz o artigo 135 do CTN, mas é necessário demonstrar que ele participou do ato).
- **Inversa:** A pessoa jurídica é responsabilizada por ato do sócio ou de outra sociedade controladora ou coligada (pessoa jurídica foi criada apenas para acobertar atos. REsp nº 1.647.362).

2 Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

- **Expansiva:** A desconsideração abrange também os sócios ocultos, inclusive por meio de outras pessoas jurídicas (combinação da expansiva com a inversa).

2.3 Críticas ao Parecer Normativo

Diversas críticas foram tecidas quando da edição do referido parecer normativo. Buscaremos analisar tais apontamentos doutrinários para avaliar se o parecer normativo extrapolou ou não a sua função.

Em primeiro lugar, critica-se o documento com base em uma suposta falta de base legal para o redirecionamento. Em relação a esse ponto, entendemos que todo o arcabouço normativo da responsabilidade foi extraído do CTN. O Parecer apenas interpreta o interesse comum segundo aspectos doutrinários e jurisprudenciais.

Também não seria o caso de aplicar-se a visão restritiva, no sentido de que a responsabilização exige sempre uma infração à lei. A infração à lei é elemento de responsabilização no artigo 135 do CTN, mas não alcança o artigo 124 do mesmo codex. O interesse comum atua justamente ampliando o leque para atingir situações que o artigo 135 não abarca. E nesse caminho seguiu bem o Parecer.

Em segundo lugar, costuma-se defender que o artigo 124, I, do CTN somente deveria ser compreendido de forma restritiva, de tal forma que a responsabilidade deveria abarcar apenas as situações em que duas ou mais pessoas ocupam, simultaneamente, o mesmo polo de uma relação jurídica. Essa teoria é chamada, por alguns, de “tese do interesse jurídico”.

Nesse ponto, apesar de ser incontestável a necessidade de demonstração de interesse jurídico nos casos de aplicação do artigo 124, I, do CTN, entendemos que essa hipótese de responsabilidade abrange as situações em que os agentes agem de forma combinada, em simulação ou em outra prática ilícita, se comprovado o nexo causal e a intenção deliberada nessa prática.

Em terceiro lugar, evoca-se o decidido no RE nº 562.276-PR, Relatora Ministra Ellen Gracie, situação na qual o STF afastou hipótese de responsabilização que era prevista em lei ordinária, dispondo que apenas leis complementares poderiam estabelecer tais regras. Sendo assim, seria inconstitucional basear uma responsabilização no artigo 50 do CC ou no conceito de grupo econômico encontrado na Lei nº 8.112/2001.

Ocorre que a responsabilização descrita no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018 não foi extraída de normas ordinárias. Ela decorre, como visto

no tópico anterior, do artigo 123 do CTN, que impede que a personalidade jurídica meramente formal seja oposta ao Fisco, para fins tributários.

Ademais, ainda que o parecer se amparasse, para a desconsideração, no artigo 50 do CC, o que se diz apenas *ad argumentandum tantum*, não acreditamos que haveria uma inconstitucionalidade. Diferente do que se tratava no RE nº 562.276-PR, não seria um caso em que se criaria uma hipótese nova de responsabilização, que naquele caso incluía sócios em sociedades limitadas, por meio de lei ordinária – artigo 13 da Lei nº 8.620/1993. Na hipótese do “interesse comum”, o uso do artigo 50 do CC serviria apenas para qualificar o conceito jurídico abstratamente previsto no artigo 124 do CTN.

Como o próprio artigo 110 do CTN³ estabelece, a legislação tributária não pode alterar os conceitos de Direito Privado. Sendo assim, a doutrina civilista da desconsideração de personalidade jurídica deve ser aproveitada pelos tributaristas para que se compreenda o fenômeno por meio do qual se desconsideram pessoas jurídicas que existem apenas formalmente.

Por fim, é comum a assertiva de que o parecer normativo não poderia determinar a desconsideração de atos que sejam legítimos pela ótica do Direito Privado. Nessa toada, a ausência de propósito negocial, se realizada dentro da potencialidade permitida pela lei, não pode levar à desconsideração de ato ou de pessoa jurídica. Em suma, trata-se da linha argumentativa segundo a qual, se as partes observaram a forma legal dos atos praticados, esses não poderiam ser desconsiderados pelo Fisco.

Imaginemos uma situação: uma empresa "A" contrata uma instituição financeira para realizar um contrato de câmbio e fazer remessa de propina para a Suíça, disfarçada de pagamento por importação. Havendo comprovação de que a instituição sabia da intenção ilícita da remessa, seria possível a sua responsabilização solidária, mesmo que formalmente os contratos de câmbio estejam de acordo com as regras bancárias?

Em relação a essa consideração, é importante lembrar que até mesmo o Direito Privado busca encontrar a essência dos negócios jurídicos, em detrimento da forma.

Já no Código Civil de 1916 se determinava, no artigo 85, que “nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção que ao sentido literal da linguagem”.

3 Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Mas, na vigência daquele código, a simulação ainda era vista a partir da corrente subjetiva, que exigia a investigação acerca da intenção dos agentes no ato simulado. No Código Civil de 2002, a matéria se objetivou, estando prevista no §1º do artigo 167, que não mais exige essa investigação. Entendemos essa mudança como um reforço da tendência de abandono da visão formalista do direito.

Pelo novo Código, a simulação leva à nulidade do negócio jurídico, sendo encontrada quando há uma discrepância entre a forma e o conteúdo aparente do ato. Bastam esses elementos. Não é necessário analisar o intuito das partes.

Como se vê, a visão formalista dos atos jurídicos não se encontra amparada nem mesmo na doutrina civilista. Se assim o é no Direito Privado, com muito maior razão o será no Direito Público, no qual o interesse público encontra-se presente.

Para o Direito Tributário, para fins de responsabilização, deve-se buscar o interesse comum no resultado dos atos que sejam relevantes para a hipótese de incidência, ainda que formalmente as partes estejam em polos diferentes da relação, tal como estabelece o Parecer. É assim porque as convenções particulares não são oponíveis ao Fisco.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA APÓS O TÉRMINO DO LANÇAMENTO FISCAL

Na segunda parte deste artigo, trataremos dos procedimentos recém-padronizados, que permitem a inserção de responsáveis solidários após o término do lançamento.

3.1 Da Portaria PGFN nº 948/2017

Essa portaria estabeleceu o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), aplicado no caso de dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN. Ele é instaurado pelas unidades descentralizadas da PGFN.

As partes inseridas no polo passivo por meio do PARR podem apresentar impugnação após quinze dias corridos, contados da notificação.

Na impugnação deve ser provada a inoccorrência de dissolução irregular ou a ausência de responsabilidade pelas dívidas. Não se discute outra matéria.

A impugnação é apreciada pelo Procurador da Fazenda Nacional, que deve decidir de maneira motivada, ainda que por meio da técnica da fundamentação referenciada.

Dessa decisão cabe recurso em dez dias corridos, sem efeito suspensivo. Não pode haver, nesse caso, concomitância com ação judicial discutindo a mesma questão.

Não havendo reconsideração, o recurso é encaminhado à autoridade superior, que pode, ou não, conferir efeito suspensivo.

Esse procedimento não tem sido objeto de muitos questionamentos, pois insere contribuintes em situação de dissolução irregular de pessoa jurídica, situação bem objetiva.

3.2 Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018

Um dos atos normativos mais polêmicos, no que tange à temática da responsabilidade, tem sido a Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018, que uniformiza a imputação de responsabilidade tributária em situações diversas do momento da constituição do crédito tributário, quais sejam:

- (i) no despacho decisório que não homologa declaração de compensação;
- (ii) antes do julgamento de primeira instância; e
- (iii) depois de definitivamente constituído o crédito tributário (débitos confessados, não apresentação de impugnação à DRJ ou decisão administrativa definitiva contrária a ele).

Na situação (i), de imputação de responsabilidade no despacho decisório em PER/DCOMP, a imputação abre prazo para que o sujeito passivo recorra tanto da não homologação quanto da responsabilidade, por meio de manifestação de inconformidade.

No caso de compensação não declarada, havendo confissão por parte do sujeito passivo, abre-se a chance de impugnação mediante o rito da Lei nº 9.784/1999.

Na situação (ii), em que é feita a imputação antes do julgamento de primeira instância, deve ser emitido Termo de Devolução de Processo para Imputação de Responsabilidade. O imputado, então, pode impugnar o crédito e o vínculo, em trinta dias. Os demais sujeitos passivos podem recorrer exclusivamente quanto à imputação de responsabilidade, no mesmo prazo.

Na situação (iii), de imputação após a constituição definitiva, abre-se prazo para recurso (dez dias). Esse recurso apenas pode questionar a responsabilidade,

ou seja, não é possível insurgir-se contra a cobrança do valor principal. Essa é a situação mais polêmica, pois não existe a possibilidade de interpor recurso ao CARE.

O recurso, caso apresentado, deve ser apreciado pelo Auditor-Fiscal responsável pela inclusão. Não havendo reconsideração, é encaminhado para o titular da unidade.

Se for apresentado recurso contra a decisão do titular da unidade, com base no artigo 56 da Lei nº 9.784/99, ele será julgado em última instância, de forma definitiva, pelo titular da Superintendência Regional.

O recurso possui efeito suspensivo, mas apenas em relação ao vínculo de responsabilidade, não impedindo a inscrição em dívida ativa em relação aos demais.

3.3 Críticas à instrução normativa.

Tentaremos analisar alguns pontos polêmicos dessa instrução normativa. Uma parcela de tributaristas encontra dificuldade em aceitar a responsabilização posterior ao lançamento em alguns casos, nos quais o fundamento da responsabilidade se confunde com o próprio fato gerador do tributo, como nos casos de atos ilícitos.

Vamos a um exemplo simples. Se o tributo foi cobrado porque a empresa "A" e a empresa "B" simularam uma contratação para, simplesmente, justificar um pagamento de propina, então o fato gerador do tributo e o fato que justifica a imputação da responsabilidade são os mesmos. Nesse caso, a responsabilidade deveria ter sido apontada no início da ação fiscal.

Outros defendem que o mero recurso hierárquico não garante o contraditório e a ampla defesa.

Há, ainda, quem defenda que a restrição ao recurso hierárquico geraria uma situação anti-isonômica, em comparação com aqueles que são responsabilizados no início da ação fiscal e que, portanto, podem recorrer ao CARE.

Por fim, há quem entenda que a responsabilidade só seria válida se indicasse um elemento novo.

Antes de rebater essas críticas, é importante lembrar que essa instrução normativa foi objeto de consulta pública e que se preocupou em cercar o procedimento de todas as garantias do contraditório e da ampla defesa.

A Instrução Normativa nº 1.862/2018 uniformizou a atuação e preencheu lacuna procedimental existente em situações de imputação de débito após a constituição do crédito.

Em relação ao direito ao contraditório e à ampla defesa, é necessário destacar que todos os elementos legais de imputação são obrigatórios, nos termos da instrução normativa. É preciso, nesse sentido, realizar a qualificação dos envolvidos, a descrição dos fatos comprovados que ensejam a responsabilidade, o enquadramento legal do vínculo, a delimitação do montante etc. Essa preocupação existente na norma afastaria, a nosso ver, as alegações de violação aos direitos dos contribuintes.

No caso da constituição definitiva do crédito, o recurso precisou ter um rito diverso (Lei nº 9.784/1999), que não permite a discussão da questão no CARF, porque o crédito já foi amplamente discutido e está definitivamente constituído. Ele foi confessado, não impugnado ou devidamente impugnado pelo devedor principal e com trânsito em julgado administrativo em relação ao principal. Não há previsão legal para desconstituir um crédito definitivamente constituído por meio de novo julgamento perante o CARF. Pela legalidade estrita, que rege esse procedimento, extinto o contencioso do Processo Administrativo Fiscal (PAF), cabe usar o recurso hierárquico.

Ademais, nesse caso, de constituição definitiva, o crédito ainda fica suspenso em relação ao imputado, caso seja oferecido recurso, o que lhe confere segurança e impede prejuízos decorrentes de uma imputação de responsabilidade incorreta.

A garantia do contraditório e da ampla defesa não possui gradação. Não há “contraditoriozinho” nem “contraditoriozão”. Ou a garantia do contraditório está garantida, ou não está. O contraditório do Decreto nº 70.235/1972 não é mais ou menos garantidor do que o da Lei nº 9.784/1999. Sendo assim, não há que se falar em violação à isonomia entre os litigantes pelo fato de um ter acesso ao CARF e o outro não.

A responsabilidade tributária, sabemos, segue a teoria dualista, segundo a qual encontramos uma regra matriz de incidência tributária e uma regra matriz de responsabilidade tributária. Separa-se *schuld* (obrigação/débito) e *haftung* (responsabilidade), por influência do Direito Civil. Assim já se pronunciou o STE, no julgamento do RE nº 562.276/PR, de relatoria da Ministra Ellen Gracie: “[...] responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios.”

Sendo assim, após a constituição definitiva do crédito, a obrigação se torna administrativamente incontestável. Havendo a inclusão de novo sujeito

passivo, apenas se litigará sobre a responsabilidade, motivo pelo qual o efeito devolutivo deve ser restrito à questão da imputação.

Entendemos, portanto, que a instrução normativa em comento não é maculada de ilegalidades ou inconstitucionalidades. Pelo contrário, ela consistiu em um considerável avanço na matéria, que permite a uniformização de procedimentos e, com isso, uma maior segurança jurídica ao contribuinte.

4 CONCLUSÃO

Os atos normativos abordados neste artigo – Parecer Normativo Cosit/ RFB nº 4/2018; Portaria PGFN nº 948/2017; e Instrução Normativa nº 1.862/2018 – representaram um grande avanço no PAF. São propostas ousadas, na medida da tarefa que se dispõem a cumprir.

É natural que apareçam inúmeros questionamentos sobre o assunto. E é importante que se debata cada um desses pontos, para que eles sejam pacificados ou, se for o caso, aprimorados.

Do nosso ponto de vista, temos três atos normativos que se restringiram ao papel dos atos normativos secundários: regular a atuação da norma primária, especificando procedimentos, sem inovar nas matérias sujeitas à reserva legal estrita.

REFLEXÕES SOBRE O PAPEL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL: O QUE A PENDÊNCIA DE JULGAMENTO FINAL DO RE Nº 574.706 PODE NOS DIZER

Thais De Laurentiis

Conselheira Vice-presidente da 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARE. Doutoranda e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito do Largo de São Francisco (USP), este último parcialmente cursado no *Institut d'Études Politiques de Paris (SciencesPo)*. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduada pela Faculdade de Direito do Largo de São Francisco (USP), com ênfase em Direito Empresarial. Professora de Direito Tributário e Aduaneiro.

Resumo: Neste estudo buscamos apresentar a tensão entre o processo administrativo fiscal e as decisões de caráter vinculante proferidas pelo Supremo Tribunal Federal ainda pendentes de trânsito em julgado definitivo e com propensão para modulação de efeitos. A questão que se coloca é: como deve agir o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) diante dessa sorte de cenário de incerteza, como vemos por exemplo na pendência de finalização do RE nº 574.706 (Tema 69), acerca dos efeitos temporais da decisão sobre a não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins? Alguns caminhos são possíveis de serem tomados pelo Tribunal Administrativo, cada qual apresentando suas dificuldades. Propõe-se aqui que o princípio da eficiência administrativa pode iluminar as dificuldades em apreço, ao dar abrigo ao que se espera do CARF no contexto social e legal que se encontra.

Palavras-chave: Processo administrativo fiscal; decisão judicial vinculante; eficiência administrativa

Abstract: *In this paper we seek to demonstrate the tension between the tax administrative proceeding and binding decisions issued by the Federal Supreme*

Court, which are still pending on final ruling with possibility of modulation of effects. The question is: how should the Brazilian Administrative Court (The Board of Tax Appeals – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF) act in this scenario of uncertainty, considering, for example, that a final ruling on RE 574.706 (Theme 69) is still pending. Some paths may be taken by the Administrative Court, each presenting its difficulties. We propose that the principle of administrative efficiency may shed some light upon such difficulties, providing the necessary tools for CARF to fulfill its expected role in the current social and legal context.

Key-words: *Tax administrative procedure; binding court decision; administrative efficiency*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO: O QUE JÁ TEMOS SOLUÇÃO E O QUE AINDA TEMOS DÚVIDA	43
2 A ENCRUZILHADA E OS CAMINHOS QUE PODEM SER TOMADOS.....	45
3 CONSIDERAÇÕES SOBRE O PAPEL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E DO CARF NA ATUALIDADE	53
REFERÊNCIAS	57

1. INTRODUÇÃO: O QUE JÁ TEMOS SOLUÇÃO E O QUE AINDA TEMOS DÚVIDA

Desde logo cumpre realçar que o presente estudo não tem como ponto fulcral a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins, mas sim as implicações que uma discussão desse *jaez* – ainda pendente de finalização no Supremo Tribunal Federal (STF) – traz ao processo administrativo fiscal federal, em especial ao papel que desempenha o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais na ordem jurídica brasileira.

Afinal, é de amplo conhecimento que o mérito da controvérsia sobre ser ou não possível a exclusão do ICMS da tributação por meio da Contribuição ao PIS e da Cofins foi julgado pelo STF em 2017, no RE nº 574.706 (Tema 69),¹ culminando em precedente vinculante a favor do pleito dos contribuintes. Foi assim superado o entendimento em sentido contrário consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no início dos anos 90 por meio das Súmulas 68² e 94,³ corroborado pelo julgamento pela sistemática dos recursos repetitivos do Resp 1.144.469, em 2016.

Na oportunidade do julgamento do RE nº 574.706, confirmando seu próprio entendimento proferido em 2014 no RE nº 240.785⁴ – por decisão Plenária, mas ainda não afetada por repercussão geral –, os Ministros do Supremo decidiram pela não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

As razões utilizadas na decisão podem ser sintetizadas em três pontos: (i) o imposto não guarda relação com a definição constitucional de faturamento, pois o destinatário dos valores advindos do ICMS é o Poder Público, e não o contribuinte; (ii) sua inclusão na base de cálculo do PIS/Cofins representaria

1 “Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto da Relatora, Ministra Cármen Lúcia (Presidente), apreciando o tema 69 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: ‘O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins’. Vencidos os Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Nesta assentada o Ministro Dias Toffoli aditou seu voto. Plenário, 15.3.2017.”

2 SÚMULA 68: A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS.

3 SÚMULA 94: A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do Finsocial.

4 “Ementa: TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento.”

afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e (iii) haveria lesão ao quanto previsto no artigo 154, I da Constituição.

Assim, o que resta agora a saber é em que medida esse entendimento já pode ser esposado pelo CARF, ao apreciar pedidos de restituição fundados na referida tese ou, ainda, quando se deparar com autos de infração pautados na mesma questão.

A questão é palpitante.

São numerosos os pedidos administrativos de restituição/compensação de valores indevidamente pagos a título das Contribuições Sociais sobre o ICMS, justamente com base na tese adotada pelo Supremo no RE nº 574.706. Também não faltam aqueles contribuintes que individualmente movimentaram o Poder Judiciário, de modo que são agora detentores de sentenças judiciais que lhes beneficiam e, por conseguinte, procuram a esfera administrativa para ver concretizado esse direito.

A dúvida sobre como devem ser apreciados esses casos advém do fato de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), em dois de outubro de 2017, ter oposto embargos de declaração contra o Acórdão proferido pelo Supremo no RE nº 574.706, sendo que este recurso ainda aguarda julgamento.

Nos citados embargos, fundados no artigo 1.022 do Código de Processo Civil (CPC/2015), a Procuradoria alega que o Acórdão embargado estaria maculado por vícios que possibilitariam a atribuição de efeitos infringentes ao recurso. Outrossim, com base no artigo 927, §3º do CPC/2015, requer a modulação dos efeitos do julgado,⁵ sob o argumento central dos impactos

5 A Constituição brasileira adotou como regra o princípio da nulidade das leis inconstitucionais, ou seja, o efeito retroativo dos julgamentos declarando a invalidade de determinado ato normativo como forma de dar efetividade à Constituição. Nesse sentido, Humberto Ávila assevera que “toda a preocupação constitucional está em restaurar o estado de constitucionalidade por meio da atribuição de maior eficácia possível às decisões do Supremo Tribunal Federal.” (ÁVILA, 2011).

Dada essa regra geral, discussões legislativas foram lançadas com o intuito de atenuar o rígido preceito nulidade dos atos normativos inconstitucionais (efeito *ex tunc*) no direito positivo brasileiro. De fato, tanto na Assembleia Constituinte de 1988 como no processo de revisão constitucional de 1994, a matéria foi colocada em pauta. Contudo, foi só com o advento da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, instituidora do processo e julgamento referentes à ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o STF, que restou estabelecida a prática da modulação da eficácia temporal da declaração de inconstitucionalidade da lei, que já vinha sendo aplicada desde 1971 pela Corte Constitucional.

financeiro-fiscais que a decisão representa aos cofres da União. Ou seja, a PGFN argumenta que, no caso, haveria uma guinada jurisprudencial que justificaria serem colocados de lado os regulares efeitos *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade, a qual passaria a ser *ex nunc* em razão do interesse social e da segurança jurídica.⁶

Na qualidade de *custos legis*, a Procuradoria-Geral da República emitiu parecer em 04/06/2019, opinando pelo parcial provimento dos embargos opostos pela PGFN, somente para “que se faça a modulação dos efeitos do acórdão, de modo que o decidido neste recurso paradigmático tenha eficácia pro futuro, a partir do julgamento destes declaratórios.”

Diante desse quadro, e conforme já adiantado, pergunta-se: como deve proceder o CARF? Desde logo aplicar esse entendimento exarado pelo STF no RE nº 574.706/PR? Como lidar com a jurisprudência anterior do STJ que se apresentava em sentido contrário ao que fora decidido pelo STF?

2 A ENCRUZILHADA E OS CAMINHOS QUE PODEM SER TOMADOS

A questão colocada aparece diante da regra trazida pelo artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF (RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, com suas alterações subsequentes), a qual somente impõe como vinculantes ao Conselho as decisões *definitivas* de mérito exaradas pelos Tribunais Superiores, seja na sistemática dos recursos repetitivos, seja na forma de repercussão geral. Lembremos seu texto:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.[...]

§ 2º As decisões *definitivas* de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts.

Com o advento do Código de Processo Civil de 2015, a capacidade das decisões judiciais atuarem como fonte material do Direito restou evidenciada. Assim, foi positivada a possibilidade de modulação de efeitos no artigo 927, na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos. (DELIGNE; RIBEIRO, 2018).

6 Sobre o cabimento ou não da referida modulação de efeitos, são válidas as considerações feitas por Tathiane Piscitelli (PISCITELLI, 2018).

1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (grifo nosso)

Diante da indefinição do Supremo acerca dos efeitos no tempo da decisão proferida no RE nº 574.706, ou seja, da falta de definitividade do mérito, as Turmas de Julgamento do CARF encontram-se divididas, apresentando entendimentos bastantes díspares sobre o assunto. Daí a importância de debruçarmo-nos sobre o tema,⁷ pois, como adverte Teresa Arruda Wambier, com base no princípio da isonomia, inútil termos a mesma lei para todos se os tribunais podem aplicá-la de forma diferente, surpreendendo os jurisdicionados (WAMBIER, 2016). Paralelamente, o artigo 926 do CPC nos lembra que os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente, o que indubitavelmente deve guiar a atividade jurisdicional atípica exercida pelo CARE.

Pois bem. Basicamente são três os caminhos que vem sendo propostos pelos acórdãos proferidos pelo Conselho.

Em primeiro lugar aparecem as decisões que, diante da literalidade do vocábulo “definitivas” do artigo 62, §2º do RICARF, aplicam a decisão do STJ quando da apreciação do REsp. nº 1.144.469/PR, julgado em sede de repetitivo (e.g. Acórdão nº 9303-008.945). Afinal, atualmente está é a única decisão judicial proferida pelos Tribunais Superiores que já possui trânsito em julgado.

Sustentando essa tese, realmente não há dúvidas de que é o trânsito em julgado que revela a imutabilidade da decisão judicial, sobre a qual recai a coisa julgada material e, assim, a “autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso” (artigo 502 do CPC/2015).

Disso, advém a conclusão de que não é ainda o caso de aplicação pelos Conselheiros do CARF do quanto decidido pelo STF no RE nº 574.706, uma vez que ainda não se encontra transitado em julgado.

Em sentido diametralmente oposto aparecem as decisões que acatam desde já e plenamente o quanto julgado pelo Supremo no RE nº 574.706 (e.g. Acórdão nº 3201-004.124).⁸

7 O que singelamente propõe-se aqui, no intuito de provocar um estudo menos acalorado e mais técnico por parte da comunidade acadêmica e dos aplicadores do direito.

8 ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 14/09/2001

PIS BASE DE CÁLCULO ICMS EXCLUSÃO.

Ao lado dessas, aparecem os julgados que enfatizam que, em sendo o caso de utilização desde logo do precedente do STF, deve-se necessariamente ser obedecida a Solução de Consulta nº 13/2018 (e.g. Acórdão 3302-006.898).⁹ Esse ato, lembre-se, estatui que o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, na leitura que faz do entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo STF.

A lógica desse segundo entendimento leva em conta o artigo 1.026 do CPC, o qual afirma que os embargos de declaração – no caso aqueles opostos pela PGFN – não possuem efeito suspensivo.

Inclusive, essa é uma das razões que levavam o STF a julgar as reclamações que lhe eram endereçadas no sentido de sua tradicional jurisprudência, qual seja: para a aplicação de decisão proferida em recurso extraordinário com repercussão geral, não é necessário o trânsito em julgado ou eventual modulação de efeitos. Nesse sentir, a possibilidade de modulação de efeitos não impediria a aplicação da regra do CPC (art. 1.040, inciso I), que, por sua vez, autoriza aos tribunais de origem a adotarem desde logo o entendimento firmando pela Egrégia Corte em causas sobre o mesmo tema.¹⁰

Nesse mesmo sentido são citados diversos precedentes dos Tribunais Regionais que, mesmo diante do problema de ausência de julgamento final dos

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços ICMS não compõe a base de incidência do PIS e da Cofins. O Supremo Tribunal Federal STF por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário autuado sob o nº 574.706, em sede de repercussão geral, decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins, o que afasta, de imediato, o anterior entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no Resp 1.144.469/PR, no regime de recursos repetitivos.

9 Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 30/04/1992 a 31/12/1995

ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO (PIS/COFINS).

O montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme Solução de Consulta Interna nº 13 Cosit, de 18 de outubro de 2018, interpretando entendimento firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal.

10 Ver Notícias STF Sexta-feira, 10 de agosto de 2018: Rejeitado pedido de suspensão de processo até a modulação em caso com repercussão geral. Processos relacionados Rcl 30996. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=386526>. Acesso em 10/10/2019.

embargos e, por conseguinte, ausência de posição firmada acerca do pedido de modulação de efeitos, optam por aplicar o quanto decidido no do RE nº 574.706. Tais precedentes destacam que “a decisão proferida pelo STF no RE nº 574.706, independentemente da pendência de julgamento dos aclaratórios, já tem o condão de refletir sobre as demais ações com fundamento na mesma controvérsia, como no presente caso, devendo, portanto, prevalecer a orientação firmada pela Suprema Corte. Ademais, quanto à eventual insurgência relativa à possibilidade de modulação dos efeitos do julgado, ressalta-se não ser possível, nesta fase processual, interromper o curso do feito apenas com base numa expectativa que até o momento não deu sinais de confirmação, dada a longevidade da ação e os efeitos impactantes que o paradigma ocasiona. A regra geral relativa aos recursos extraordinários, julgados com repercussão geral, é a de vinculação dos demais casos ao julgado, sendo que a inobservância da regra deve ser pautada em razões concretas.” (TRF, 2018)

Ademais, essa segunda corrente interpretativa do CARF enfatiza que no STJ as “antigas decisões definitivas de mérito” não valem mais.

Com efeito, em abril de 2017, a 1ª Turma do STJ voltou a analisar quatro casos sobre a não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins. Por unanimidade, os Ministros votaram para que o entendimento do STF fosse seguido nos REsps, nº 1.536.341, 1.536.378, 1.547.701 e 1.570.532, sendo deixada de lado a antiga jurisprudência da própria casa no sentido de que o ICMS compunha a base de cálculo das Contribuições Sociais em questão (como exposto acima, estampadas nas Súmulas STJ 68 e 94 e Resp. nº 1.144.469, julgado pela sistemática dos recursos repetitivos).

Tal decisão faz coro com a conduta da Primeira Seção do STJ que, na sessão de 27 de março de 2019, ao julgar a Questão de Ordem nos REsps, nº 1.624.297-RS, 1.629.001-SC e 1.638.772-SC, determinou o cancelamento das Súmulas STJ nº 68 e 94.

Assim, a segunda corrente de julgamentos do CARF argumenta que não é o caso de aplicação da antiga jurisprudência do STJ, como se definitiva fosse, com base no artigo 62, §2º do RICARE, para resolver os casos levados para julgamento do Conselho, uma vez que o STJ, ao se curvar ao entendimento exarado pelo STF para a questão, teria, de forma manifesta e inequívoca, promovido a superação (*overruling*) do seu entendimento até então vigente sobre a matéria.

Como terceira vertente interpretativa do CARF aparece a opção pelo sobrestamento dos processos que tramitam no Órgão até decisão definitiva do RE nº 574.706/PR (*e.g.* Resolução nº 3401-001.380)

Partindo do pressuposto de tudo quanto visto acima, essa corrente afirma que, em suma, não há decisão final de caráter geral e vinculante, seja do STJ ou do STF, que determine como deve ser julgado o mérito da questão debatida no Tribunal Administrativo.

Nestes termos, assume que efetivamente se poderia propor o encaminhamento dos processos para julgamento de mérito segundo a livre convicção dos Conselheiros a respeito do cabimento ou não da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição ao PIS e da Cofins. Todavia, esses votos esposam o entendimento de que tal atitude vai na contramão dos ditames que regem o direito processual civil e o processo administrativo fiscal.

Isto porque a potencial modulação de efeitos da decisão proferida pelo STF no RE nº 574.706, conjuntamente com uma antecipação do julgamento do mérito de processos administrativos sobre o mesmo tema, poderiam trazer consequências nefastas.

Para comprovar tal assertiva, pode-se inferir que a terceira corrente interpretativa do CARF propõe-se a refletir sobre duas situações.

Na primeira delas, o CARF concede o crédito requerido pelos contribuintes, com base na *ratio decidendi* encampada pelo STF no RE nº 574.706. Posteriormente, aquela Egrégia Corte resolve acatar o pedido da PGFN de modulação de efeitos da decisão, de modo que os regulares efeitos *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade passam a ser *ex nunc*, inexistindo, portanto, direito a restituição de tributos referentes ao passado. Nesta hipótese, a Fazenda Pública teria que lançar mão de diversos expedientes processuais para buscar reverter a decisão do CARF.

Com efeito, se o contribuinte detinha decisão judicial individual finalizada e buscava liquidar administrativamente os valores, a Fazenda Pública se verá obrigada a manejar uma ação rescisória, com fulcro no artigo 535, III, §5º do CPC/2015. Já se o contribuinte possuía uma ação judicial ainda em andamento buscando receber os montantes via precatórios, poderia a Fazenda Pública apresentar uma impugnação à execução por inexigibilidade do título, tendo em vista o artigo 535, III, §5º do CPC/2015. Finalmente, na hipótese de o contribuinte não possuir uma ação própria e pleitear administrativamente o direito somente com base no precedente vinculante do STF, eventualmente

caberia uma ação anulatória de autoria da Fazenda Pública contra a decisão do CARF que concedeu indevidamente o crédito.

Como segunda situação, sugere-se que o CARF nega a pretensão administrativa ao crédito do contribuinte, a título de PIS/Cofins indevidamente recolhido com o ICMS em sua base. Nessa hipótese, caso o STF decida afastar o pedido de modulação de efeitos, por entender inexistentes os requisitos legais para tanto (interesse social e segurança jurídica, com base no artigo 927, §3º do CPC), aí será ao contribuinte que caberá correr atrás do prejuízo, ajuizando ação anulatória da decisão administrativa que negou o pedido de restituição de indébito indevidamente, conforme permite o artigo 169 do CTN.

Nesse ponto, a terceira corrente de pensamento do CARF parte do pressuposto que não cabe elucubrar a respeito da modulação de efeitos do RE nº 574.706 ser uma medida acertada ou não. Afinal, embora relevantíssima em termos processuais e constitucionais, tal discussão não está na alçada do CARF. O que é importante para o Órgão é saber que essa possibilidade existe, já que os argumentos financeiro e de mudança de jurisprudência – como elemento de quebra de expectativa – já foram acatados pelo Supremo para modular efeitos de decisões em matéria tributária em outras oportunidades.

De fato, nos REs nº 560.626 e 556.664, tratando sobre o prazo decadencial de 10 anos para a constituição do crédito referente às contribuições previdenciárias, o STF admitiu o impacto orçamentário como uma causa para a modulação de efeitos de inconstitucionalidade em favor do Estado.¹¹ Outro precedente em que houve modulação de efeitos em matéria tributária é o RE nº 593.849 – a respeito da restituição ICMS-substituição tributária pago a maior – tendo em vista a mudança de orientação do próprio Supremo (ADI nº 1851/AL). Não se olvide ainda da ADI nº 4481, sobre o incentivo fiscal de ICMS sem a devida autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), ali o STF decidiu que mesmo sem mudança de orientação jurisprudencial, poderia haver a modulação de efeitos (PISCITELLI, 2018).

11 “Naquele processo, sob o pretenso 'fundamento' indicado no voto do Ministro Gilmar Mendes, relator daquele julgado, foi vedada a repetição de indébito pelos contribuintes que recolheram contribuições previdenciárias considerando os prazos decadencial e prescricional de 10 (dez) anos previstos nos artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/91, em desacordo com os prazos fixados no Código Tributário Nacional (CTN), entendendo que 'são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos artigos 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento', haja vista a suposta 'repercussão e a insegurança jurídica' decorrentes do sobredito julgado.”(DELIGNE, RIBEIRO, 2018).

Tais precedentes são citados para justificar que é inviável tapar os olhos à possibilidade de modulação dos efeitos no RE nº 574.706.

Assim é que ganha força o entendimento pelo terceiro caminho eventualmente a ser seguido pelo CARE: a necessidade de se aguardar o julgamento definitivo do STF no RE nº 574.706, sobrestando os processos administrativos que tratam da questão (artigo 1.035, §5º do CPC), com base na aplicação subsidiária do CPC ao processo administrativo fiscal (artigo 15 do CPC), o qual expressamente determina: “na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

Inexiste norma nesse sentido, seja no Regimento Interno no CARE, seja no Decreto nº 70.235/72, ou mesmo na Lei nº 9.784/1999. Por isso, de acordo com a terceira corrente de entendimento do CARF sobre o tema, tais diplomas não de ser integrados pelo *Codex* processual nesse aspecto.

A respeito do artigo 15 do CPC, fundam-se na lição de Renato Lopes Becho de que, por mais que o direito material tributário tenha suas especificidades, “na condução do rito de solução da lide fiscal, o Código de Processo Civil deve ser considerado como estrutura básica para o direito processual cível (o que exclui somente o criminal) como um todo, incluído aqui o direito processual tributário” (BECHO, 2018).

Com efeito, a ideia do artigo 15 é que seja um dispositivo que trabalhe como uma matriz processual, guiando as demais subdivisões didáticas do direito processual, de modo a criar uma integração, solucionando dúvidas interpretativas, tudo em nome da coerência necessária para garantir a segurança jurídica (BECHO, 2018).

Ainda sustentando a terceira corrente de julgamentos do CARE, tem-se que o próprio STF mudou a sua orientação original – que ia ao encontro do entendimento da primeira corrente – no sentido de que, para a aplicação de decisão proferida em recurso extraordinário com repercussão geral (artigo 1.040, inciso I, do CPC) não é necessário o trânsito em julgado ou eventual modulação de efeitos. Em suas últimas decisões sobre o tema, o STF está determinando a aplicação do rito da repercussão geral, com o retorno dos autos à origem, mas determinando que se aguarde o julgamento dos embargos de declaração opostos pela PGFN.

Confira-se trecho de decisão proferida pelo Ministro Dias Toffoli a respeito do tema:

Este Supremo Tribunal submeteu as questões trazidas no presente processo à sistemática da repercussão geral (Recurso Extraordinário n. 574.706, Tema nº 69): repercussão geral reconhecida e mérito julgado.

É certo que o Plenário da Suprema Corte já assentou que a publicação do acórdão de mérito de tema com repercussão geral reconhecida autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre a mesma matéria. Vide:

[...] REPERCUSSÃO GERAL – ACÓRDÃO – PUBLICAÇÃO – EFEITOS – ARTIGO 1.040 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. A sistemática prevista no artigo 1.040 do Código de Processo Civil sinaliza, a partir da publicação do acórdão paradigma, a observância do entendimento do Plenário, formalizado sob o ângulo da repercussão geral (RE nº 579.431/RS-ED, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe de 22/6/18).

Entretanto, a eminente Ministra **Cármen Lúcia**, Relatora do feito paradigma da repercussão geral, em situações idênticas a dos autos, tem determinado a devolução dos processos para que a Corte de origem aplique a sistemática da repercussão geral no caso em tela.

Pelo exposto, determino a devolução destes autos ao Tribunal de origem para que, **após a conclusão do julgamento dos embargos de declaração no RE nº 574.706/PR**, sejam observados os procedimentos previstos nos incs. I e II do art. 1.030 do Código de Processo Civil (al. c do inc. V do art. 13 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). (ARE nº 1.202.614, grifos do original)

Há decisões, no mesmo sentido, proferidas pelos Ministros Marco Aurélio (RE nº 1.210.319 e RE nº 1.224.210); Ricardo Lewandowski (RE nº 1.199.659 e RE nº 1.212.746) e Cármen Lúcia (RE nº 1.207.394, RE nº 1.179.092 e ARE nº 1.208.162).

Finalmente, ponto importante levantado por essa última vertente do CARF é de que o RE nº 574.706 está incluído no calendário de julgamento do STF para a data de 05/12/2019. Ou seja, em breve a controvérsia será definitivamente pacificada por quem tem competência para tanto, sendo assim, no seu sentir, uma solução razoável aguardar tal julgamento.

Vimos então as três frentes de pensamento esposadas nos acórdãos do CARF a respeito de como deve proceder o Órgão frente à indefinição do STF sobre os efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade proferida no bojo do RE nº 574.706.

3 CONSIDERAÇÕES SOBRE O PAPEL DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E DO CARF NA ATUALIDADE

Não é o escopo desse artigo apresentar uma posição pessoal sobre qual das três linhas de pensamento do CARF é a mais adequada, mas sim apresentá-las de forma didática, destacando seus principais argumentos. Assim, salientamos mais uma vez, busca-se trazer objetividade a um assunto que eleva os ânimos da comunidade jurídica.

Em face dessa delimitação metodológica, restringimo-nos a, neste ponto, apresentar algumas considerações acerca do papel do processo administrativo fiscal e do CARF na atualidade, de modo a colaborar com o debate, à medida que trazemos alguns elementos a serem levados em consideração pelos agentes administrativos, membros do Poder Judiciário e acadêmicos no momento de avaliar a questão posta e, conseqüentemente, a pertinência das soluções apresentadas.

Pois bem. O Processo Administrativo Tributário contempla o conjunto de normas que disciplina o regime jurídico processual administrativo aplicável às lides tributárias deduzidas perante a Administração Pública (pretensões tributárias e punitivas do Estado impugnadas administrativamente pelo contribuinte). Dessarte, ao lado do processo judicial tributário, integra o direito processual tributário (MARINS, 2010).

O processo administrativo não se confunde com a etapa do Procedimento Administrativo Tributário, marcadamente fiscalizatório, o qual tem por finalidade preparar o ato de lançamento, momento em que o Estado formaliza sua pretensão tributária em face do contribuinte, nos moldes do artigo 142 do Código Tributário Nacional: verificação da ocorrência do evento imponible, descrição do conceito do fato, enquadrando-o no conceito da norma jurídica tributária e determinando o montante da obrigação tributária e os sujeitos ativos e passivos e, se o caso, a penalidade correspondente.

Ou seja, é a partir da conclusão desse procedimento fiscalizatório inicial que se inicia o processo administrativo tributário (artigo 16 do Decreto nº 70.235/1972), efetivamente contencioso e com as inerentes garantias de contraditório e ampla defesa estabelecidas pela lei e pela própria Constituição Federal (artigo 5º, inciso LV). Em outras palavras, somente na fase contenciosa instaura-se o verdadeiro processo. Esta fase caracteriza-se pela formalização do conflito de interesses, isto é, transmuda-se a atividade administrativa de

procedimento para o processo no momento em que o contribuinte manifesta seu inconformismo com o ato praticado pela administração.

Eis o entendimento de Celso Antonio Bandeira de Melo, para quem o vocábulo “processo” em matéria administrativa deve ser reservado aos casos contenciosos, resolvidos por um julgamento administrativo.

O festejado Professor dá como exemplo de processo administrativo justamente o processo tributário – ao lado do processo concorrential –, que como é consabido, possui regulamentação específica por meio do Decreto nº 70.235/72, recepcionado pela Constituição de 1988 com *status* de lei ordinária. Tal diploma normativo cria justamente um complexo de atos voltados para a Constituição definitiva do crédito tributário, depois de analisados em primeira (Delegacias da Receita Federal de Julgamento) e segunda instância (turmas ordinárias do CARF) as razões de defesa apresentadas pelo contribuinte, bem como estabelecendo espécies de recurso para uniformização de jurisprudência por meio da Câmara Superior de Recursos Fiscais.¹²

Vale ainda ressaltar a lição de Hely Lopes Meirelles, que critica fortemente o estudo do processo administrativo tributário como se fosse separado ou dissociado da teoria geral do processo administrativo. No seu sentir, essa visão isolada do processo tributário leva a distorções de seus procedimentos, pois se afastam das regras superiores que devem nortear toda conduta jurisdicional da Administração Pública “para a segurança de seus julgamentos e a garantia dos direitos dos administrados” (MEIRELLES, 2008).

Vemos assim a Administração atuando em sua função atípica judicante.

Nesses termos, não há dúvidas do caráter jurisdicional da atividade praticada pelos tribunais administrativos, pois, como bem colocado por Paulo César Conrado em sua obra *Processo Tributário*, esta atividade é estatal e possui como escopo a composição de conflitos de interesses (CONRADO, 2012).

Tal escopo de composição de conflitos vem alçado na Constituição Federal dentre as garantias fundamentais dos cidadãos (artigo 5º, LV), ao lado do processo judicial, mediante a observância dos mais caros princípios processuais: o contraditório e a ampla defesa.

Foi recepcionada com festejo constitucional de cláusula pétrea (artigo 60, §4º, inciso IV), portanto, a iniciativa do Decreto nº 16.580, que em 4 de

12 MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo, Malheiros, 27ª ed., p. 488)

setembro de 1924 criou o Conselho de Contribuintes, antecessor do nosso atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O Tribunal Administrativo em toda a sua história, efetivamente, sempre foi referência enquanto órgão que, além de bem cumprir o que se espera em termos de garantias processuais aos contribuintes, possui ampla capacidade de resguardar as pretensões e direitos da Fazenda Pública à satisfação do crédito tributário, sempre com especialização técnica amplamente reconhecida pela comunidade jurídica (RIBAS, 2007; e BOITEUX, 2007).

Dando continuidade à sua história, o CARF vê-se agora diante dos desafios experimentados pelos órgãos jurisdicionais, especialmente no que tange à celeridade em contraposição à segurança jurídica em seus julgamentos, sempre levando em conta a legalidade e a finalidade pública que rege à atuação administrativa.

Tal preocupação tem como baliza nossa atual sociedade de risco, na qual o formalismo pautado em um excessivo apego ao princípio da legalidade parece não mais resolver as questões jurídicas tributárias do mundo hodierno, como denuncia Sérgio André Rocha (ROCHA, 2015).

Nessa missão, cumpre lembrar que no Capítulo I do Código de Processo Civil o legislador pretender criar uma teoria geral do processo, aplicável então não só ao judicial como também ao administrativo. Afinal, tendo em vista a estreita relação que existe entre ambos os processos, que se sucedem ou se compõe, salutar e natural que se adotem mecanismo que busquem soluções uniformes em ambas as searas, “evitando-se a adoção de processos judiciais desnecessários e conferindo maior integridade ao sistema do direito” (MAS-SARA, 2018).

Também neste contexto aparece a diretriz do artigo 4º do Código de Processo Civil, no intuito justamente de resguardar a plena e célere atividade jurisdicional a que têm direito os indivíduos.

A respeito do citado artigo 4º do Código de Processo Civil, Cássio Scarpinella Bueno enfatiza que o dispositivo não busca necessariamente um processo mais rápido no sentido do menor tempo. “A questão merece ser tratada, muito mais, em tons de otimização da prestação da tutela jurisdicional e, portanto, de eficiência, vale dizer, da obtenção do maior número de resultados com o menor número possível de atos processuais.” (BUENO, 2016)

Vemos que o ponto central da normativa processual é a ideia de eficiência.

Sobre esse tema, são valiosas as palavras de Renato Lopes Becho, pelo o que pedimos licença para sua transcrição a seguir:

O novo Código de Processo Civil internaliza os princípios constitucionais processuais, ao descrevê-los em sua parte inicial denominada de normas fundamentais.

Dentre tais princípios, podemos citar o *princípio constitucional da eficiência*, que objetiva maximizar a atuação da administração pública, reduzindo-se, para tanto, os recursos e custos envolvidos para tanto.

O princípio da eficiência é produto da Emenda Constitucional nº 19/98, denominada reforma administrativa, e impõe um dever de atuação racional e economicamente eficiente aos agentes públicos na busca do melhor resultado possível para a Administração Pública.

Com base em tal princípio, então, a Administração Pública deve realizar seus objetivos buscando o melhor resultado, com a menor contrapartida de recursos públicos, bem como buscando não onerar desnecessariamente o administrado. Assim, também devem fazer os órgãos de julgamento dos processos administrativos tributários. (BECHO, 2018; grifo nosso)

Dando continuidade ao seu raciocínio e à aplicabilidade do princípio da eficiência ao processo administrativo fiscal, o Autor assevera que: “o ato de julgar no processo administrativo tributário é antes de tudo um dever do agente administrativo que lhe impõe seguir os princípios constitucionais administrativos, em especial o referido princípio da eficiência.” (BECHO, 2018).

Vemos que as precisas reflexões vão ao encontro da normativa geral do processo administrativo federal.

De fato, o artigo 2º da Lei nº 9.784/1999 determina que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, segurança jurídica, interesse público e *eficiência*.

Disso sobressai a relevância de pensarmos sobre o papel dos julgamentos proferidos pelo CARF não como uma ilha de decisões, mas enquanto órgão inserido no sistema jurisdicional brasileiro, sempre buscando dirimir os conflitos que lhe são apresentados, garantindo a prevalência da legalidade, mas também buscando manter uma jurisprudência íntegra e coerente, promovendo a pacificação social e igualmente a almejando de fato a solução dos conflitos sobre o crédito tributário, e não a sua multiplicação. Ou seja, agindo de acordo com o princípio da eficiência administrativa.

Eis aí a luz que, no nosso sentir, sempre guiou e hoje – por imposição do contexto social e da evolução normativa constitucional e legal –, deve continuar guiando os trabalhos do CARF ao se deparar com questões como aquela referente aos processos administrativos pautados no RE nº 574.706, ainda pendente de julgamento definitivo e, por isso, ainda trazendo tamanhas dificuldades de aplicação.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica – Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BECHO, Renato Lopes e PINTO, Edson Antônio Sousa Pontes. O princípio da eficiência no processo administrativo tributário a partir do Código de Processo Civil. In CARDOSO, Alessandro Mendes *et alii*. **Processo Administrativo Tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018, p. 425 - 444.
- BUENO, Cássio Scarpinella. **Manual de Direito Processual Civil**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- BOITEUX, Fernando Netto. Os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e seu Regime Jurídico. In ROCHA, Sérgio André (coord.). **Processo Administrativo Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Aurélio Pitanga Seixas Filho**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 178 - 202.
- CONRADO, Paulo César. **Processo Tributário**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; RIBEIRO, Diego Diniz. A modulação de efeitos em matéria tributária e sua realização em favor da fazenda pública. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. (Org.). **Processo Tributário Analítico**. Volume IV: Coisa Julgada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018, v. 4, p. 97-132.
- MARINS, James. **O Direito Processual Tributário**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2010.
- MASSARA, Luiz Henrique Nery. A vinculação dos tribunais administrativos fiscais aos precedentes judiciais. In CARDOSO, Alessandro Mendes *et alii*. **Processo Administrativo Tributário**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018, pp. 165 a 187
- MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27. ed. São Paulo, Malheiros.
- PISCITELLI, Tathiane. Proteção à coisa julgada como fundamento para a modulação de efeitos em matéria tributária. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. (Org.). **Processo Tributário Analítico**. Volume IV: Coisa Julgada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018, v. 4, p. 133-156.
- RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Processo administrativo tributário em perspectiva da cidadania democrática. In ROCHA, Sérgio André (coord.).

Processo Administrativo Tributário: Estudos em homenagem ao Processo Aurélio Pitanga Seixas Filho. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 384 a 419.

ROCHA, Sérgio André. **Estudos de Direito Tributário:** Teoria Geral, Processo Tributário, Fim do RTT e Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; DANTAS, Bruno. **Recurso especial, recurso extraordinário e a nova função dos tribunais superiores no direito brasileiro.** 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

RECONSTRUINDO A CONFIANÇA NA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE

Rebuilding Trust in the State-Taxpayer Relationship

Sergio André Rocha

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Livre-Docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP)

Resumo: Este artigo tem foco no estudo da relação entre o Fisco e os contribuintes no Brasil contemporâneo, analisando as causas da sua natureza conflituosa e repressiva. Propomos uma modificação do modo como as autoridades fiscais percebem os contribuintes, tendo como referência a experiência da agência fiscal sueca.

Palavras-chave: Compliance voluntário – princípio da legalidade – administração fiscal – transferência de deveres instrumentais – solução de disputas

Abstract: *This paper focuses on the study of the current relationship between tax authorities and taxpayers in Brazil, considering the causes for its litigious and repressive nature. We propose a change in the way tax authorities perceive taxpayers, taking into account the experience of the Swedish tax agency.*

Keywords: *Voluntary compliance – legality principle – tax administration – transfer of ancillary obligations – dispute resolution*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	63
2 CONTEXTUALIZANDO O PROBLEMA.....	64
2.1 Transformação da Legalidade de Instrumento de Liberação em Instrumento de Dominação	64
2.2 Normas de Incidência Fiscal como Normas de Rejeição Social?	65
2.3 Gestão Tributária de Massas: Transferência para o Contribuinte da Atividade de Criação das Normas Tributárias via Interpretação	70
2.4 Gestão Tributária de Massas: Transformação dos Contribuintes em Servidores Públicos (sem remuneração).....	72
2.5 Ausência do Juiz em um Ambiente Litigioso.....	75
2.6 Um Problema Circular.....	77
3 A EXPERIÊNCIA DA SUÉCIA	78
4 O DEBATE INTERNACIONAL NO CONTEXTO DA OCDE.....	80
5 CONCLUSÃO.....	81
REFERÊNCIAS.....	82

1 INTRODUÇÃO

Olhando ao redor, notamos um fato alarmante em relação ao qual nos sentimos impotentes: o Sistema Tributário Nacional está quebrado. Em todas as áreas, começando pelo seu congelamento constitucional e todas as mazelas dele decorrentes – usualmente apresentadas como virtudes; passando pela deturpação das espécies tributárias e a proliferação de contribuições patológicas, aliadas à Desvinculação das Receitas da União (que hoje alcança também Estados e Municípios); pela injusta distribuição da carga tributária pelos tributos em espécie, a qual cobra pagamento de quem não tem capacidade contributiva; e desembocando em um anacrônico e ineficiente processo tributário (administrativo e judicial), verificamos um sistema disfuncional, inseguro e injusto.

A este fato soma-se, no contexto brasileiro atual, a completa desconfiança do contribuinte em relação ao Poder Público. Embora faltem testes empíricos, é intuitivo que há muito tempo não se percebem índices tão baixos de confiança no Estado por parte do cidadão. Do outro lado da mesa a situação não é diferente. A percepção da autoridade fiscal em relação ao contribuinte é de caráter policialesco. Em certa medida, ela reflete o ambiente que se desenvolveu no Brasil nos últimos anos, em que se separam virtuosos de imorais, colocando-se os contribuintes neste último grupo.

A questão que se percebe é que, considerando a situação brevemente exposta acima, a arrecadação tributária se realiza em um ambiente de constante litigiosidade e animosidade. Há anos Ives Gandra da Silva Martins insiste que as normas tributárias se incluem no conjunto das ditas “normas de rejeição social”. Essa análise, em uma primeira aproximação, parece refletir a situação brasileira atual – embora, como veremos adiante, não possa ser considerada uma característica ontológica da tributação. O ato de pagar tributo não é visto – como deveria ser – como um exercício de cidadania fiscal. É uma forma de evitar a ação repressiva do Estado, no mais das vezes vista como absurda, desproporcional e injusta.

Como já pontuei em estudo anterior (ROCHA, 2017, p. 73-76), estou absolutamente convencido de que não é possível reconstruir o Sistema Tributário Nacional nesse ambiente de isolamento e beligerância. Uma característica marcante da transição da sociedade industrial para a sociedade digital contemporânea é que os problemas hipercomplexos da sociedade atual não são solúveis por meio de uma intervenção pontual do legislador (ROCHA, 2013a, p. 17-18). Na verdade, boa parte dos problemas hipercomplexos da pós-modernidade não é sequer passível de solução, sendo apenas administráveis.

O objetivo deste artigo é chamar a atenção para a urgência de lidarmos com a questão da reconstrução da confiança entre o Fisco e os contribuintes, apontando alguns elementos relevantes para este processo. Utilizarei como pano de fundo a experiência da Suécia, onde em algumas décadas a percepção pública a respeito do órgão de fiscalização passou de sua consideração como um instrumento de repressão para a sua identificação como o órgão público mais confiável da perspectiva do povo sueco (LARSEN, 2017, p. 3).

Uma ressalva formal: todas as transcrições de textos escritos originalmente em outras línguas foram livremente traduzidas para o português pelo autor.

2 CONTEXTUALIZANDO O PROBLEMA

2.1 Transformação da Legalidade de Instrumento de Liberação em Instrumento de Dominação

Em interessante estudo, Marco Aurélio Greco nos apresentou o que chamou de “três papéis da legalidade”. Segundo ele, “ao se conceber o fenômeno tributário apenas da perspectiva do binômio autoridade/liberdade e vista a tributação como atividade que atinge o patrimônio individual – por razões históricas de todos conhecidas que veem do relacionamento súdito/rei e da formação dos parlamentos –, a legalidade assumiu um papel de proteção e defesa do contribuinte contra pretensões do detentor do poder no sentido de obter recursos financeiros pelo simples exercício do seu poder de fato” (GRECO, 2008, p. 102-103). Esta perspectiva sobre o princípio da legalidade é chamada por Greco de “Legalidade-Liberação”.

Marco Aurélio Greco sublinha que esta perspectiva da legalidade, que no Brasil teria origem nos esforços de Geraldo Ataliba, foi importante no seu tempo histórico, notadamente por permitir algum debate tributário no contexto autoritário do regime militar (GRECO, 2008, p. 104-105). Entretanto, este debate essencialmente formal se esgotou e, como aponta o autor, *a lei transmutou-se de instrumento de liberação em mecanismo de dominação*, exatamente pela falta de formas de controle do seu conteúdo. Assim, “o cultivo à legalidade pura abriu espaço para que uma lei – agora não passível de contestação, posto que bem formulada – veiculasse os mais diversos conteúdos com a característica comum de proteger o interesse arrecadatário do Estado mediante criação de novos institutos ou atribuição de maiores prerrogativas ao crédito tributário cuja interface é a imposição de restrições e a perda de

espaço para as liberdades do cidadão” (GRECO, 2008, p. 108). Surge, então, a “Legalidade-Dominação”.

Nesse contexto o autor propõe uma nova etapa no debate da legalidade, que prestigie a sociedade civil e reconheça “o tanto de cidadania envolvido no debate tributário”. Prestigiar a sociedade civil “é transformar o debate tributário de modo que seu foco passe do tributo em si para a tributação como um todo e, com isto, alimentar a democracia em sua mais pura expressão para que o contribuinte deixe de ser o objeto da lei (seu sujeito submetido) para se tornar o agente motor da construção dos destinos da sociedade” (GRECO, 2008, p. 109). Ou seja, deve-se deixar um modelo formal de legalidade para outro em que se tenha “uma ação direcionada à aprovação de regras em sintonia com os valores, princípios e objetivos constitucionais, pois estas levarão à mudança e à construção de um desenho distinto do relacionamento fisco/contribuinte” (GRECO, 2008, p. 110). Nesta fase, a legalidade passa a ter um novo perfil, de “Legalidade-Emancipação”.

A advertência feita por Marco Aurélio Greco é bastante atual. Escrevi um artigo em 2015 analisando o que chamei de “planejamento tributário estatal abusivo”, chamando a atenção para situações de leis formalmente válidas, mas artificiais, editadas em “fraude à Constituição”, para usar uma versão da expressão “fraude à lei” que se tornou popular no debate sobre o planejamento tributário abusivo dos contribuintes (ROCHA, 2016, p. 473-488). A falta de instrumentos para o questionamento do desvio de finalidade e da artificialidade das leis torna-a um veículo de dominação do contribuinte pela legalidade formal.

Cremos ser impossível desenvolver um ambiente de confiança onde o Fisco busca defender suas posições por meio de modificações legislativas formais que, se analisadas pelos mesmos critérios usados para avaliar planejamentos tributários dos contribuintes, seriam consideradas artificiais e praticadas com abuso do direito de legislar.

Assim, o ambiente de desconfiança se inicia no próprio exercício da atividade legislativa, a qual, em grande medida, foi delegada às autoridades fiscais – especialmente na esfera federal. O projeto base das iniciativas legislativas tem início, normalmente, com a edição de uma medida provisória, e a Receita Federal tem uma influência significativa no processo de discussão congressual.

2.2 Normas de Incidência Fiscal como Normas de Rejeição Social?

Como mencionamos, já em sua tese de doutorado, defendida no ano de 1983, Ives Gandra da Silva Martins sustentou a separação das regras jurídicas

em dois grupos: “regras de aceitação social” e “regras de rejeição social”. Segundo este autor “as normas de aceitação social encontram-se entre aquelas que são de cumprimento natural – quase sempre próprias do direito natural –, sendo a sanção mera consequência de sua formulação jurídica”. De outra parte, “não se pode dizer o mesmo quanto às normas de rejeição social. Para estas, no aspecto meramente instrumental, aplicar-se-ia o conceito nuclear da teoria kelseniana, na medida em que a sanção é a norma primária, sendo secundário o ‘o dever-ser’. Sem a sanção, no concernente às normas de rejeição social, dificilmente seriam adimplidas as obrigações inseridas nos comandos existentes”. Por fim, arremata Gandra Martins, “o tributo é, por excelência, veiculado por norma de rejeição social. Dada a complexidade inerente ao crescimento da vida em sociedade, dificilmente a obrigação de recolher tributo seria cumprida sem sanção. E Hart reconhece a natureza de rejeição social na norma tributária, muito embora sem lhe atribuir a nomenclatura que estou adotando” (MARTINS, 2005, p. 288-289).¹

A questão levantada por Ives Gandra nos remete a uma das questões mais complexas do Direito: por que as pessoas obedecem à lei?

A resposta do positivismo jurídico à esta questão normalmente vem associada à existência de sanções que sejam aplicadas como consequência jurídica do cometimento de uma infração. É claro o fundamento das lições de Ives Gandra em Kelsen e Hart, por exemplo. O mesmo debate vai aparecer em um autor mais contemporâneo, o americano Frederik Schauer, para quem há “base substancial para a hipótese de que uma lei sem sanções, que não siga as preferências e julgamentos das pessoas independentes da existência da lei (incluindo julgamentos morais), é normalmente ineficaz” (SCHAUER, 2015, p. 65).

Uma característica da literatura jurídica, que se reflete na literatura jurídico-tributária, é tratar questões como a posta acima de uma perspectiva essencialmente filosófica. Contudo, a ciência que estuda as razões do comportamento humano não é o Direito, mas a psicologia e a neurociência. Assim, o estudo dos processos mentais que levam as pessoas a cumprirem a lei é mais afeto a esses campos do conhecimento do que ao Direito.

Seguindo esta linha de pensamento, *já se percebe que é impossível afirmar que as normas tributárias são normas de rejeição social* sem considerar uma sociedade particular e um determinado momento histórico.

1 Para um estudo mais recente do autor, ver: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 288-289.

Considerando os comentários anteriores, uma obra especialmente interessante é o livro *Why People Obey the Law* (“Por Que as Pessoas Obedecem a Lei”), do Professor de Psicologia da Universidade de Nova York Tom R. Tyler. Baseado em pesquisas empíricas, o autor tentou mapear as razões que levam as pessoas a cumprir a lei.

Segundo Tom R. Tyler, há vários fatores que podem influenciar o cumprimento da lei pelo cidadão. Em primeiro lugar, há questões relacionadas à legitimidade de quem editou a lei, de modo que o cidadão pode cumprir a lei simplesmente em função da autoridade de quem a editou. Há, ainda questões como dissuasão (probabilidade de ser pego, chances de ser punido, severidade da punição ou alguma combinação desses fatores), a opinião dos pares e a moralidade individual de cada um (TYLER, 2006. p. 42-45).

O autor aponta que “grande parte da teoria social tradicional está apoiada na premissa de que o comportamento é motivado por recompensas e punições no ambiente externo”. Contudo, como ele aponta:

[...]se recompensas e punições sozinhas produzissem compliance suficiente para a sociedade funcionar de forma eficaz, as autoridades teriam uma tarefa simples e direta. Eles teriam apenas que controlar os recursos coletivos e poderiam focar sua atenção em como aplicá-los. Esta estratégia baseada na dissuasão é bastante atrativa para autoridades políticas e legais. O controle social requer pouco esforço para comunicar com o público ou ser responsivo a ele; tal controle foca nas recompensas e penalidades associadas com obedecer e desobedecer a lei, e permitem às autoridades controlar sua própria agenda. *De outro lado, um foco normativo no compliance coloca ênfase nos seus aspectos voluntários, colocando considerável poder sobre a eficácia das autoridades nas mãos daqueles que eles lideram.* (TYLER, 2006. p. 20-21, grifo nosso).

Baseado em diversos estudos empíricos realizados nas décadas de 60 e 70, Tom R. Tyler afirma que “embora a ideia do exercício da autoridade por meio controle social seja atrativamente simples, tem sido largamente sugerido que em sociedades democráticas o sistema jurídico não pode funcionar se ele só é capaz de influenciar pessoas manipulando recompensas e custos” (TYLER, 2006. p. 22).

Aqui temos que retornar à afirmação de Ives Gandra no sentido de que as normas tributárias são normas de rejeição social e os efeitos deletérios que tal premissa gerou no desenvolvimento da relação Fisco-contribuintes.

Ora, se o ponto de partida de um sistema tributário é a premissa de que o *compliance* voluntário não é possível,² de que as regras somente são cumpridas

2 Como aponta Hans Gribnau, “a ideia de pagamento voluntário de tributos implica uma dupla mudança de perspectiva: de um lado da coação para o voluntarismo e de outro do pagamento para o Estado, para o pagamento para a sociedade”.

mediante a previsão e aplicação de pesadas sanções, naturalmente o perfil da autoridade fiscal será cada vez mais orientado pela sanção, pela punição (GRIBNAU, 2017. p. 35).

Esta tem sido claramente a tendência do Sistema Tributário Nacional. Se tomarmos a atuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil como paradigma verificaremos uma autoridade fiscal que busca o cumprimento das obrigações fiscais essencialmente pelo lado do controle, da coerção e da punição.

Pegemos o tema do planejamento tributário como exemplo e veremos claramente esta perspectiva. Ainda hoje não se percebe iniciativas no sentido de conscientizar o contribuinte sobre o conteúdo da sua cidadania fiscal. Do contrário, busca-se o *compliance* pela via da punição, com a lavratura de autos de infração com a aplicação generalizada da multa de fraude de 150% e a proliferação da representação fiscal para fins penais. O mesmo foi percebido na edição da Medida Provisória nº 685/2015, que pretendeu introduzir uma declaração voluntária de planejamentos tributários no Brasil.

Embora esta abordagem punitiva gere algum nível de *compliance*, principalmente em razão do grande investimento tecnológico feito pelas autoridades fiscais e as altas penalidades previstas na legislação tributária brasileira, ela jamais gerará um genuíno cumprimento voluntário das normas tributárias e sempre demandará um esforço substancial das autoridades fiscais.

Uma administração tributária baseada em repressão causa uma reação que se materializa na sofisticação dos planejamentos tributários e, muitas vezes, em estruturas baseadas no descumprimento das obrigações fiscais, aliadas à institucionalização dos programas especiais de pagamento de tributos não recolhidos. A generalização dos “Refis” acaba por anular o instrumento principal de gestão tributária: a aplicação de sanções. Afinal, como salientou Luís Eduardo Schoueri, “desde 2000, têm sido frequentes os programas de parcelamento (ou pagamento integral) oferecidos no âmbito federal, sempre acompanhados de reduções substantivas de penalidades e de encargos financeiros. Posto que se possam encontrar méritos ao possibilitarem a regularização da situação tributária de diversos contribuintes, além dos óbvios efeitos arrecadatórios, especialmente relevantes para assegurar superávits diante de gastos crescentes, não é segredo que a sua recorrência é prejudicial, já que acaba por incentivar a inadimplência” (SCHOUERI, 2015, p. 103).

De certa maneira, a proliferação dos “Refis” é uma reação de forças de mercado contra o modelo punitivo de gestão fiscal, anulando-se as sanções que são o ponto de apoio principal da abordagem repressiva das autoridades fiscais.

São as normas tributárias “normas de rejeição social”? Esta pergunta não tem uma resposta no plano teórico, somente a pesquisa empírica, considerando determinada sociedade em certo momento histórico, permitirá identificar quais são as razões que levam o contribuinte a pagar, ou deixar de pagar, os seus tributos.

Se pensarmos a sociedade brasileira de hoje, em 2018, mesmo sem uma pesquisa empírica para lastrear nossas considerações parece-nos intuitivo que as normas tributárias efetivamente se transformaram em normas de rejeição social. Assim, nos dias atuais pode-se assumir que os contribuintes não se sentem “psicologicamente motivados” ao cumprimento de suas obrigações tributárias, de modo que é possível defender, como salienta Heleno Tôrres, que, em termos sociológicos “a primeira e mais instintiva reação do contribuinte perante exigências tributárias é teoricamente aquela de abster-se ao seu cumprimento” (TÔRRES, 2006. p. 157-210).

A ineficiência gerencial do Estado brasileiro bem como a corrupção que se faz presente dos mais baixos aos mais altos escalões dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário impõe aos contribuintes um sentimento generalizado de que suas contribuições aos cofres públicos não são destinadas à coisa alguma, perdendo-se no seio da burocracia e da corrupção.

Diante dessa massa de contribuintes descrentes no Estado, a autoridade fiscal, considerando o modelo do sistema brasileiro, tende a responder com mais controle e mais repressão. Contudo, é especialmente nas sociedades em que a norma tributária é uma norma “de rejeição” que se deve buscar mecanismos para assegurar o *compliance* voluntário, cada vez menos dependente da ameaça de sanção. Afinal como apontam Willem Lemmens e Jo Badisco, “uma política que foque em punições, fiscalizações e ameaças reduz a vontade de pagar tributos” (LEMMENS, 2017. p. 125).

Neste momento podemos assentar uma premissa: o Sistema Tributário Nacional foi construído tendo como pilares a ameaça e a punição. Consequentemente, é um sistema litigioso. Nos itens seguintes apontaremos alguns aspectos que exacerbam tais características, notadamente por *gerarem desconfiança e impedirem o desenvolvimento de uma verdadeira cidadania fiscal no contribuinte brasileiro*.³

3 Sobre o tema da cidadania fiscal, ver a obra de José Casalta Nabais, “Por uma liberdade com responsabilidade” (2007. p. 189-196).

2.3 Gestão Tributária de Massas: Transferência para o Contribuinte da Atividade de Criação das Normas Tributárias via Interpretação

Em estudo publicado no Brasil, José Juan Ferreiro Lapatza fez importantes apontamentos sobre os sistemas de gestão tributária atualmente adotados pelos países europeus, separando o sistema anglo-saxão, baseado na *autoliquidação* dos deveres fiscais pelos próprios contribuintes, do sistema continental, fundamentado no exercício da liquidação tributária pela Administração Pública (LAPATZA, 2004. v. II. p. 294).

Como menciona o próprio Ferreiro Lapatza, os sistemas continentais têm sido influenciados pelo sistema anglo-saxão, de forma que há uma cada vez maior utilização da delegação ao contribuinte das atividades de liquidação fiscal em países como a França, a Itália e a Espanha (LAPATZA, 2004. v. II. p. 295-296).

Em Portugal, essa mesma tendência foi apontada por José Luis Saldanha Sanches (2000, p. 75-76), deixando este autor registrado, logo na introdução de seu estudo sobre a quantificação das obrigações tributárias, “que o modo atual de execução das tarefas financeiras de obtenção de recursos pecuniários para o Estado tem como marca essencial uma redução do papel desempenhado pela Administração e o correspondente aumento da participação dos particulares nos procedimentos de aplicação da lei fiscal” (SANCHES, 2000, p. 17).

No Brasil, tal situação já era assinalada por Fábio Fanuchi (FANUCHI 1971. p. 149) na década de setenta, tendo sido objeto de análise⁴ por Paulo de Barros Carvalho, para quem:

Quando se fala em expedição de norma jurídica individual e concreta vem, desde logo, à nossa mente, o desempenho de um órgão da Administração ou Poder Judiciário. E, se passarmos apressadamente, sem refletir, essa idéia equivocada irá provocar um bloqueio, consolidando o preconceito de que o administrado, na esfera de suas múltiplas possibilidades de participação social, reguladas pelo direito, esteja impedido de produzir certas normas individuais e concretas. Mas não é assim no direito brasileiro. Basta soabrirmos os textos do ordenamento positivo, no que concerne aos tributos, para verificarmos esta realidade empírica indiscutível: o subsistema prescritivo das regras tributárias prevê a aplicação por intermédio do Poder Público, em algumas hipóteses, e, em outras, outorga esse exercício ao sujeito passivo, de que se espera, também, o cumprimento da prestação pecuniária.

⁴ Para uma longa revisão bibliográfica sobre o tema, ver a obra "**Processo Administrativo Fiscal: controle administrativo do lançamento tributário**" (ROCHA, 2010. p. 302).

Diga-se de passagem, aliás, que tem havido um crescimento significativo na participação dos súditos do Estado, instados a praticar uma série de expedientes para a produção de normas individuais e concretas nesse campo. A transferência de atividades relativas à apuração do débito tributário para a esfera dos deveres instrumentais ou formais do sujeito passivo, mediante severo controle da entidade tributante, tornou-se uma viva realidade dos nossos dias. A maior parte dos tributos, hoje, assim no Brasil que em outros países que seguem o modelo continental europeu, estão cometidos ao sujeito passivo da obrigação tributária, cabendo-lhes estabelecer em fatos os eventos tributários, e relatar os dados componentes da relação jurídica (CARVALHO, 1998. p. 213).

Assim, tendo em conta a proliferação, no Brasil, dos tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, as atividades de apuração e arrecadação tributária foram significativamente delegadas aos contribuintes, a quem cabe, na realidade, a realização das tarefas previstas no artigo 142 do Código Tributário Nacional como caracterizadoras do “lançamento tributário”.⁵ Esta questão foi examinada por Alberto Xavier, que afirma não ter dúvidas “de que o sistema tributário brasileiro vigente se reveste das características de massificação e automação, raramente surgindo o lançamento como momento necessário na dinâmica da obrigação tributária que, a maior parte das vezes, pode ser espontaneamente cumprida sem a prática prévia do referido ato” (XAVIER, 2005, p. 13).

Diante dos comentários acima, é possível firmar como premissa que no estágio atual da tributação, cabe aos contribuintes liquidar suas obrigações fiscais e recolher os tributos devidos, de acordo com sua autoliquidação, aos cofres públicos. Cabe-lhes, ainda, arrecadar tributos para o Estado, proliferando-se as hipóteses de retenção na fonte, e fiscalizar o comportamento de outros contribuintes, multiplicando-se os casos de responsabilidade tributária.⁶

Ora, se há algo que não se duvida é que a legislação tributária brasileira – assim como a legislação tributária da grande maioria dos países – é altamente complexa (ROCHA, 2017, p. 77-78). Ao adotar um sistema de autoliquidação,

5 Ver: ROCHA, Sergio André. *Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário*. 6 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010. p. 295-314.

6 Este contexto foi bem observado por Denise Lucena Cavalcanti, que destaca que “não se pode desconsiderar o grande aumento da responsabilidade do cidadão-contribuinte em apurar e arrecadar, por sua conta própria, seus tributos, exercendo ato que, de origem, caberia ao fisco, e que agora é de sua responsabilidade, inclusive passível de penalidades” (CAVALCANTI, 2004. p. 29).

sem que haja um mecanismo eficaz de consulta prévia sobre a interpretação da legislação – tendo em vista o tempo de resposta das autoridades fiscais –, e adotando a repressão e a punição como mecanismos de *compliance*, naturalmente teremos um sistema antagonista e litigioso.

Como salientamos acima, não se pode perder de vista que no Brasil atual os contribuintes não se sentem voluntariamente inclinados a contribuir. Com isso, a aposta das autoridades fiscais tem sido aumentar a repressão. Contudo, a transferência das atividades de liquidação para os contribuintes é uma via de mão dupla. Entrega a função de apuração do “se” e “quanto” pagar para quem, regra geral, entende que não deve pagar. Daí, não há cruzamento, sistema digital, ou autoridade fiscal que tenha capacidade de filtrar todos os comportamentos dos contribuintes tendentes a afastar, reduzir ou postergar o dever de contribuir.

Academicamente se discute muito o papel do valor solidariedade na tributação, a configuração do dever de pagar tributos como um dever fundamental etc.⁷ Contudo, por mais belas e inspiradoras que sejam essas passagens, solidariedade social real não pode ser imposta, tem que ser construída. Há um limite para a imposição jurídica de valores. Eles têm que ser desenvolvidos no âmago da sociedade.

A solidariedade tributária tem um conteúdo jurídico mínimo. Contudo, a sua expressão máxima de sentido só pode ser alcançada se ela for abraçada pela sociedade como um valor da própria comunidade. E este é o desafio!! Por isso que uma gestão tributária polícialasca não funciona para gerar *compliance* voluntário!!

2.4 Gestão Tributária de Massas: Transformação dos Contribuintes em Servidores Públicos (sem remuneração)

Um aspecto absolutamente interconectado ao anterior é a nova forma de fiscalização que se tornou comum no Brasil. Neste ano de de 2020 completo 22 anos de atuação como consultor tributário. Em 1998 ingressei, como advogado já formado na empresa de auditoria Arthur Andersen e lá dei meus primeiros passos na consultoria tributária. De lá para cá, noto uma sensível diferença na forma de fiscalizar das autoridades fiscais. Tempos atrás, os

7 Ver os estudos publicados no livro "o dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência", organizado por Godoi e Rocha (2017)

fiscais fiscalizavam. Pediam documentos e informações e investigavam a situação fiscal das empresas. Atualmente não é bem isso que acontece. Por mais que esteja tudo – ou quase tudo – no sistema, que as obrigações acessórias tenham se multiplicado e digitalizado, que os cruzamentos de informações dos diversos contribuintes sejam bastante eficientes, ainda assim, na hora de fiscalizar, a autoridade administrativa transfere para o contribuinte o seu trabalho: “faça-me um arquivo em Excel com as características XYZ listando as informações ABC neste formato”.

Ora, o contribuinte não é servidor da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Naturalmente que o contribuinte tem um dever de colaboração. Contudo, este se esgota no cumprimento de suas obrigações acessórias e no dever de prestar informações de forma correta e transparente.

Há décadas que, como vimos, transferiu-se aos contribuintes o dever de interpretar/aplicar a legislação tributária. Agora, transfere-se ao contribuinte a função de produzir, além do que a lei estabelece, os papeis de trabalho da fiscalização. Neste ambiente, falar-se em cidadania fiscal, em solidariedade, é uma quimera. Não só se está transferindo uma função pública para o setor privado, como se está transferindo para o setor privado um custo público. Afinal, o custo não desaparece. Preparar as informações em um determinado formato custa dinheiro.⁸ Ao se exigir que tais atividades sejam desempenhadas pelo contribuinte transfere-se para este o custo de contratar o pessoal necessário para a sua realização, ignorando o que Leandro Paulsen chamou de princípio da capacidade colaborativa.⁹

8 Não só o custo não desaparece, ele é dividido de forma regressiva entre os contribuintes, como apontado por Caio Takano (TAKANO, 2017, p. 256-261).

9 Nas palavras de Paulsen, “extrapolam a capacidade de colaboração dos contribuintes obrigações de difícil ou demasiadamente oneroso cumprimento, como a imposta a grandes empresas de colocarem à disposição da fiscalização uma enorme plêiade de documentos em cinco dias ou a de, na renovação anual de alvarás para a utilização de equipamentos para transações com cartões de crédito ou débito, apresentarem cópias de todos os contratos firmados com as administradoras e das informações sobre as operações realizadas atinentes aos últimos cinco exercícios fiscais. Também não se justificava, por violadora da capacidade de colaboração dos contribuintes do imposto sobre a circulação de mercadorias, a obrigação de que fizessem constar, das notas fiscais relativas a operações interestaduais com produtos importados, o conteúdo da importação expresso percentualmente ou o valor da importação, porquanto já prestada a informação através da ficha de conteúdo de importação, configurando sobreposição desnecessária e que expunha o contribuinte perante seus clientes e concorrentes” (PAULSEN, 2014, p. 96). Sobre o tema, ver: Takano (2017, p. 139-142).

Parece-nos que a questão foi bem-posta por Éderson Garin Porto. É necessário e urgente “humanizar” o Direito Tributário. Pensá-lo a partir do cidadão e não de uma perspectiva exclusivamente arrecadatória. Vejam-se suas palavras:

Como a pretensão da investigação foi propor um novo modelo de relação para o Direito Tributário, tornou-se imperioso identificar as normas que poderiam orientar este novo perfil de relacionamento.

Percorrendo a trilha para a identificação dos deveres de colaboração, cooperação e proteção, chegou-se ao ponto de examinar uma *noção de cidadania fiscal*. *Esta noção pressupõe a consciência do cidadão do seu dever fundamental de contribuir com o Estado como forma de custear os direitos fundamentais*. Por outro lado, é preciso desenvolver uma *consciência de elevação do ser humano para o centro do ordenamento jurídico, colocando-o como o fim último da existência do Estado* e, sobretudo, como vértice da ordem jurídica.

É preciso mudar o foco do Direito Tributário, retirando o tributo do núcleo de importância e colocando o ser humano nesta posição. *Esta posição humanista desloca o centro da disciplina do tributo para o homem que recolhe o tributo*. A proposta ora defendida consiste, portanto, em humanizar a relação tributária, estabelecendo que a arrecadação não é um fim último do Direito Tributário. A finalidade do Direito Tributário é transformar a arrecadação num ato de justiça social, observando-se os limites estabelecidos pela ordem jurídica e, ao mesmo tempo, conscientizando-se o cidadão sobre o dever fundamental que possui.

[...]

Quando se faz referência ao ser humano como centro de preocupação do Direito Tributário, defende-se uma visão antropocêntrica da tributação que começa pela forma de relacionamento entre os sujeitos da obrigação tributária. Ao longo dos anos, a tributação tornou-se tão complexa que o contribuinte não tem mais condições de compreendê-las por seus próprios meios. Viu-se obrigado a contratar contador, advogado, consultor, despachante, dentre outros tantos prestadores de serviços apenas para atender as exigências do Fisco. *Este, de seu turno, foi paulatinamente repassando obrigações ao contribuinte sem qualquer contrapartida ou assistência*. *Ao passo que o Fisco se desonerava de certas incumbências repassando o lançamento do tributo para o contribuinte, mais descompromissado tornou-se em relação ao processamento da obrigação tributária*. Pois é chegada a hora de repensar a forma de relacionamento que se construiu ao longo do tempo e cotejá-la com a ordem jurídica vigente. A dignidade da pessoa humana não serve, portanto, apenas para proteger o mínimo vital, como se fosse uma norma de proteção da miséria. Trata-se de um importante princípio estruturante do Estado Constitucional de Direito, relevante demais para ficar confinado a tão mesquinha interpretação. (PORTO, 2016. p. 245-246, grifos nossos)

A questão mencionada nesta seção nos remete a um dos maiores hiatos da legislação tributária brasileira: a disciplina do procedimento de fiscaliza-

ção. Tirando alguns dispositivos presentes no Código Tributário Nacional, editados em outro momento histórico e em grande medida obsoletos, a Lei Complementar é silente sobre a matéria. Da mesma maneira, as leis ordinárias, salvo alguns vetustos diplomas referentes a tributos específicos, como o Imposto de Renda, não cuidam da matéria. Portanto, o tema da fiscalização foi deixado para ser regulamentado pelo próprio órgão responsável pela atividade fiscalizatória. Este tema deveria entrar urgentemente na pauta de debates do Congresso Nacional. É de certa forma surpreendente a desproporção entre a preocupação constante com as reformas tributárias materiais e o quase desprezo por reformas procedimentais e processuais que poderiam contribuir significativamente para a melhora do ambiente de negócios (ROCHA, 2017. p. 50-51). Tais debates costumam surgir dentro de outros temas mais complexos e abrangentes, como os tão falados Códigos de Defesa do Contribuinte, que de tão ambiciosos enfrentam sérias dificuldades para deixar o plano das ideias.

2.5 Ausência do Juiz em um Ambiente Litigioso

Em um trabalho publicado em 2017, fiz um diagnóstico da insegurança jurídica na área tributária que chamou atenção para a necessidade de se repensar o modelo de solução de controvérsias fiscais (ROCHA, 2017). A análise apresentada naquela oportunidade está assentada na percepção de que o Poder Judiciário não possui as qualidades necessárias para solucionar conflitos de interesses no campo fiscal. Falta ao Judiciário o conhecimento técnico e o tempo de resposta. Em virtude das carências do Poder Judiciário os contribuintes depositaram suas expectativas nos órgãos administrativos de julgamento, os quais, por razões distintas, também não são adequados para funcionarem como um terceiro imparcial para a solução de lides tributárias. Uma reforma abrangente do processo tributário é imprescindível para que possamos desenvolver um ambiente de segurança e estabilidade tributárias.

Os comentários que apresentamos anteriormente reforçam esta conclusão.

Com efeito, se temos uma lei que muitas vezes é utilizada como instrumento de dominação de um contribuinte psicologicamente inclinado a não contribuir, a quem foram transferidas as atividades de liquidação e pagamento de tributos,¹⁰ assim como uma gama de atividade acessórias à fiscalização tributária, a falta de um órgão de aplicação competente certamente amplia o abismo entre o Fisco e os contribuintes.

10 Ver ROCHA (2013b, p. 829-838).

Temos sustentado que o desenvolvimento de um ambiente de segurança jurídica depende de um órgão de aplicação que seja tecnicamente consistente.

Nos dias 28 de fevereiro e 1º de março de 2018, foi realizado em Brasília o “Seminário e Workshop Preços de transferência: o padrão da OCDE e a abordagem brasileira”, que reuniu representantes da OCDE, da Secretaria da Receita Federal, da academia e do mercado para debater uma aproximação entre as regras de preços de transferência brasileiras e o padrão OCDE.

Em uma de minhas intervenções, registrei opinião no sentido de que a adoção de padrões mais abertos, de fundo econômico, para o controle dos preços de transferência no Brasil, demandaria a criação de um sistema próprio de solução de controvérsias, composto por julgadores que tivessem formação para analisar o componente econômico de uma rede global de valor.

A reconstrução de uma relação de confiança entre Fisco e contribuintes requer um órgão de aplicação estabilizador, capaz de pautar as inevitáveis controvérsias que advirão do processo de interpretação/aplicação da legislação tributária (ROCHA, 2017. p. 77-80). Até mesmo porque as características antes apontadas da administração de um sistema tributário massificado não desaparecerão no futuro próximo.

Nada obstante, não é apenas no controle dos atos concretos de lançamento que recai a ausência do Estado-Juiz. Há uma questão dramática decorrente da (in)competência do Supremo Tribunal Federal em matéria fiscal e a sua verdadeira omissão nos grandes temas.

Sabe-se que uma característica (ou seria um defeito?) do Sistema Tributário Nacional é a sua excessiva constitucionalização, da qual decorre uma competência onipresente do Supremo Tribunal Federal para decidir questões tributárias.

Este fato tem consequências muito danosas na construção do sistema. A uma porque, via de regra, os ministros da Suprema Corte não são versados em matéria tributária, o que fica evidente quando debatem abertamente no plenário temas fiscais. A duas porque a pauta da Corte não dá vazão à enorme quantidade de assuntos tributários que chegam para julgamento. A consequência, não raro, são decisões mal fundamentadas que, quase sempre, demoram demais para serem proferidas.

Tomemos como exemplo o caso do planejamento tributário, certamente um dos temas mais debatidos no Direito Tributário Brasileiro nas últimas duas décadas. Logo que foi editada a Lei Complementar nº 104/2001, que incluiu no Código Tributário o parágrafo único do artigo 116, foi ajuizada uma Ação

Direta de Inconstitucionalidade (nº 2.446) contra ela. No dia 18 de abril de 2001, ou seja, há 17 anos, a Confederação Nacional do Comércio provocou o Supremo Tribunal Federal para que se pronunciasse sobre os limites do controle do planejamento tributário no Brasil. *Até hoje esta ADI não tem sequer um voto proferido!!!!*

Ora, certamente não se espera que o Supremo Tribunal Federal analise um planejamento tributário em um caso real. Porém, há anos se debate a pauta axiológica do planejamento tributário e a aplicação de princípios constitucionais como a legalidade e a capacidade contributiva. Tivesse a Suprema Corte pautado este debate, em 2018, esta controvérsia teria avançado. Mas não, diante da omissão decisória do Poder Judiciário a questão foi deixada para ser desenvolvida no âmbito do CARF e todos sabemos onde chegamos.¹¹

A falta de um órgão de aplicação do direito eficiente no campo fiscal exacerba as controvérsias entre Fisco e contribuintes e torna mais difícil a construção de um ambiente de segurança. A reforma institucional do processo tributário, a meu ver, é uma das mais necessárias para a criação de um ambiente de segurança tributária no Brasil e, paradoxalmente, uma das menos debatidas.

2.6 Um Problema Circular

O debate posto acima gera uma discussão circular: a postura repressiva e sancionatória adotada pelas autoridades fiscais gera comportamentos de não adimplência pelos contribuintes, ou os comportamentos de não adimplência dos contribuintes geram uma postura repressiva e sancionatória pelas autoridades fiscais?

Parece-nos que este tipo de questionamento circular ao estilo “ovo ou a galinha” é um dos grandes bloqueadores de qualquer avanço significativo no campo da construção da confiança entre o Fisco e os contribuintes.

Com efeito, se há uma coisa certa é de que neste processo alguém vai ter que dar um primeiro passo e, goste-se ou não, este primeiro passo deve ser dado pelo Estado. Ou seja, vai ser o Fisco que vai ter que, em primeiro lugar, mudar sua maneira de agir em relação ao contribuinte, deixando de lado sua percepção de que ele tende a não adimplir seus deveres fiscais. Ou seja, em

11 Já nos pronunciamos a respeito do efeito gerador de insegurança do tempo que o Supremo Tribunal Federal leva para decidir em matéria tributária em outro estudo. Ver: ROCHA (2015. p. 257-270).

primeiro lugar vem a humanização do contribuinte e a transparência do Estado em relação à sua atividade financeira, depois virá a mudança da percepção dos contribuintes em relação ao Fisco.

Este parece ser um dos grandes erros do debate ético tributário atual. Se desenvolveu uma perspectiva de uma “ética fiscal coagida” dos contribuintes. Ora, dever que se cumpre por ameaça de coação não é dever exclusivamente moral. É dever jurídico. É o mesmo que se passa com a solidariedade. Solidariedade coagida não é solidariedade.¹²

Parece haver uma percepção de que “se a Constituição determina que você seja solidário, automaticamente você tem que pagar-me tributo, sem qualquer questionamento sobre o que eu vou fazer com ele”. Não dá para saber ao certo se esta premissa é ingênua ou simplesmente falaciosa. Solidariedade social não é algo que se possa criar por meio de um texto normativo. É uma questão cultural.

3 A EXPERIÊNCIA DA SUÉCIA

Normalmente os povos escandinavos são vistos como modelos de cidadania e civilidade. Contudo, o exemplo da Suécia nos mostra que nem sempre foi assim, pelo menos neste caso. Em 2017 foi lançado o interessante livro *Shaping Taxpayers: Values in Action at the Swedish Tax Agency*, escrito pela antropóloga Lotta Björklund Larsen (2017).

De acordo com a análise feita por Lotta Björklund, na década de 70 a atuação do órgão arrecadador sueco era similar ao modelo que apresentamos do Brasil, baseado na intimidação e na repressão.

O caso mais emblemático desta era envolveu o famoso diretor de cinema sueco Ingmar Bergman e foi narrado por ela:

Em uma sexta-feira sombria no dia 30 de janeiro de 1976, dois inspetores fiscais acompanhados por policiais passam pela entrada do teatro nacional sueco “Dramaten”. Eles estão procurando pelo diretor, o mundialmente famoso Ingmar Bergman, que havia iniciado o ensaio para a peça de August Strindberg *The Dance of Death*. Um incrédulo e horrorizado Bergman é levado e acusado de negligência fiscal. É para valer: quando eles saíram do prédio, um terceiro policial, que havia se posicionado na esquina para as-

12 Defendi essas posições em um artigo que hoje parece ter sido escrito em outra vida (e por outra pessoa). Nem tudo do que está lá, em um texto que escrevi aos 24 anos de idade, reflete o que penso hoje (ainda bem), mas, ainda assim, há passagens que se mostram atuais, como a impossibilidade de uma solidariedade coagida. Ver: ROCHA (2003, p. 124-125).

segurar que Bergman não escaparia por uma porta dos fundos, se aproxima e cumprimenta o grupo. Enquanto Bergman está sendo levado para uma imediata ‘conversa’, sua casa é vasculhada e um número de pastas é levado. Ele está perplexo, com medo, irritado. Este evento o joga em um estado de depressão e ele é hospitalizado em uma clínica psiquiátrica.

Dois meses depois, sua depressão se transforma em pura raiva quando as acusações são arquivadas. Ele é inocente, mas se torna impossível trabalhar e pensar na Suécia, ele deixa o país no dia 22 de abril para a Alemanha, prometendo nunca mais voltar. A publicidade negativa global que se seguiu foi dirigida apenas à burocracia sueca, uma vez que Bergman disse que a RSV (autoridade fiscal da época) poderia fazer o que quisesse com seu patrimônio. O ponto para ele não eram os impostos que ele foi acusado de não ter pago, mas sim o tratamento a que ele havia sido submetido: um show burocrático de força, acompanhado por ameaças e chantagens. Não ajudou que os dois inspetores fiscais usavam casacos pretos similares, aparentemente em moda naquela época.

A emigração de Bergman e todo o burburinho que ela criou foi um evento que fez com que aqueles com poder de decisão na autoridade fiscal repensassem suas estratégias sobre como tratar contribuintes e como a relação com eles deveria ser. *A visão prevalecente sobre os contribuintes entre os servidores da RSV parecia ser a de que eram trapaceiros: se um contribuinte ainda não tinha sido pego evitando o pagamento de tributos, era uma questão de tempo. Compliance significava coação. É difícil responder àquela pergunta sobre a galinha e os ovos em relações como a existente entre agentes fiscais e contribuintes – é o agente fiscal considerar o contribuinte um trapaceiro desde o início, ou são os erros dos contribuintes, intencionais ou não, que fazem com que sejam considerados trapaceiros? Se a visão é que controlar e auditar contribuintes é a única maneira de relacionar-se com os contribuintes, estes serão sempre vistos como tendentes a evadir tributos o máximo quanto possível. De acordo com esta visão sobre os contribuintes, ninguém voluntariamente entregaria seu ‘suado’ dinheiro a não ser que houvesse sanções. Começando com o caso Bergman, uma longa trajetória se iniciou em direção a fazer a autoridade fiscal sueca e seus servidores desenvolverem e aplicarem uma abordagem distinta em relação aos contribuintes.* (LARSEN, 2017. p. 1-2, grifos nossos)

O projeto foi tão bem-sucedido que, como já mencionamos, o órgão coletor sueco se tornou a instituição governamental em relação à qual os cidadãos demonstram maior grau de confiança (LARSEN, 2017. p. 3).

É interessante observar que, como aponta a autora, “há muitos outros temas além de um agente fiscal querido que impactam o consentimento dos cidadãos em relação ao pagamento de tributos. Um primeiro exemplo, receber valor pelo dinheiro pago” (LARSEN, 2017. p. 3). Mais adiante ela segue este

raciocínio ao afirmar que “a tributação é recíproca e o ato de coletar tributos é muito conectada, se não exclusivamente, com a sua redistribuição” (LARSEN, 2017. p. 15).

Percebe-se, portanto, que há um aspecto da tributação que não pode ser esquecido: a percepção sinalagmática do contribuinte. Este percebe a justiça ou a injustiça da tributação diante do retorno que recebe do Estado em serviços. Dessa forma, um Estado que forneça serviços públicos precários certamente enfrentará dificuldades em criar uma consciência de *compliance* fiscal voluntário.

Na sua mutação da década de 70 para os dias atuais o aspecto que mais nos chamou a atenção foi a mudança ocorrida dentro da agência fiscal sueca, que passou a ver a si própria e a ser vista não mais como um ente policialesco, mas como um *prestador de serviços para o cidadão*, a ponto de, a partir dos anos 2000, passar a se referir ao contribuinte como *consumidor* dos seus serviços (LARSEN, 2017. p. 71-72).

Esta mudança é fundamental. Uma autoridade fiscal que se coloca a serviço do contribuinte, buscando educa-lo e informa-lo sobre como melhor cumprir suas obrigações fiscais, é uma autoridade geradora de confiança.

Percebe-se que a revolução ocorrida no órgão fiscal sueco foi, principalmente, uma mudança de percepção do contribuinte, que passou de objeto de fiscalização e repressão, para consumidor do serviço de orientação, apoio e educação fiscal. Como apontamos acima, esta revolução tem que partir do Estado, e não do cidadão. Mesmo havendo diferenças culturais, sociais e econômicas marcantes entre Brasil e Suécia, cremos que a experiência do país escandinavo pode ensinar muito às autoridades fiscais brasileiras.

4 O DEBATE INTERNACIONAL NO CONTEXTO DA OCDE

Naturalmente, o tema que estamos tangenciando neste texto é muito maior e multifacetado do que a análise aqui apresentada, sendo permeado pela complexidade.¹³ Cortes foram feitos, considerando o enfoque essencialmente doméstico (e particularmente brasileiro) que vimos trazendo.

13 Como destaca André Folloni, em um livro bastante interessante sobre complexidade, “organizações, sociedades, economias, são todos formados por interações de partes heterogêneas e que não têm conhecimento desse todo. Espontaneamente, surge alguma ordem, alguma

Dessa forma, deixamos de lado, por exemplo, o trabalho que vem sendo desenvolvido pela OCDE no campo do *compliance* cooperativo, o qual foi objeto de um recente artigo, publicado na Revista de Direito Tributário Internacional Atual do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, de autoria de Carlos Otávio Ferreira de Almeida (2017, p. 58-82).

Há várias áreas de interseção entre as considerações que foram apresentadas no artigo de Carlos Otávio e as presentes, mesmo tendo sido o seu artigo escrito a partir de um outro referencial. De toda forma, privarei-me de repetir aqui as ponderações trazidas pelo autor, indicando a leitura do seu texto por aqueles que chegaram até aqui lendo este artigo.

5 CONCLUSÃO

Naturalmente, este não é um estudo acabado sobre as relações entre o Fisco e os contribuintes no Brasil e os caminhos para a sua melhoria.¹⁴ Em primeiro lugar, faltam no Brasil pesquisas empíricas que reflitam como o contribuinte brasileiro vê a tributação. Na ausência de pesquisas sobre o tema, sobram opiniões pessoais apresentadas como verdades científicas – categoria em que pode ser incluído este artigo. Esse mapeamento seria um primeiro – e importantíssimo – passo para que se conhecesse o contribuinte (pessoa física e jurídica) brasileiro.

Independentemente da falta desse tipo de dado, como pontuamos, há no Brasil uma visão de “contribuinte-súdito” que é certamente um agente bloqueador do desenvolvimento de um ambiente de *compliance* voluntário ou colaborativo. O que propomos neste texto é que se passe dessa visão do contribuinte como objeto de uma investigação, para outra do “contribuinte-consumidor”, onde a autoridade fiscal é vista menos como agente repressor, mas como instrumento de auxílio ao contribuinte, um verdadeiro prestador de serviços.

organização. Essa ordem social pode ser bastante razoável, mas também pode ser profundamente injusta. Quando queremos ordená-la no sentido de determinados valores, o máximo que podemos fazer é colocar mais um elemento, mais ou menos forte, em interação. O que surgirá dessas interações, contudo, não é controlável, nem previsível. Isso é complexidade”. (FOLLONI, 2016. p. 21-22).

14 Vale observar que, após a entrega deste artigo para publicação, foi publicada a Lei Complementar do Estado de São Paulo nº 1.320/2018, a qual “Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária – ‘Nos Conformes’, define princípios para o relacionamento entre os contribuintes e o Estado de São Paulo e estabelece regras de conformidade tributária.” Esta Lei Complementar parece um passo adiante do ambiente defendido neste texto. Contudo, considerando o prazo para a publicação deste artigo, a mesma não foi objeto de exame.

Ao longo dos últimos anos se desenvolveu uma linha teórica no Brasil que reconhece a função essencial do tributo em um Estado Fiscal, ainda mais em um Estado Fiscal provedor, como é o Estado Brasileiro. Busca-se, inclusive, justificar o dever fiscal em valores éticos, como a solidariedade social. Entretanto, usa-se este discurso para legitimar a tributação em si, esquecendo-se que ela será sempre instrumento, nunca fim em si mesmo.

Somos defensores da tributação como instrumento de realização da justiça e da superação de desigualdades. É através da arrecadação tributária que o Estado consegue realizar suas funções. Contudo, a relevância da arrecadação não é, em si mesma, fator de legitimação aos olhos do contribuinte. A inclinação do contribuinte depende da criação de uma cultura de cidadania fiscal que não pode ser gerada pela intervenção sancionatória do legislador. Como apontam Charles Delmotte e Jan Verplaetse, “se as autoridades públicas querem restaurar a sua desgastada relação com seus cidadãos, as regras que regem a tributação devem ser justificadas dentro de uma balanceada teoria que considere o contribuinte como portadores ativos de direitos, e não como meros contribuidores de riqueza” (DELMOTTE, 2017. p. 53).

Os desafios tributários que nos serão impostos neste Século XXI serão tremendos. O Fisco brasileiro teria muito a ganhar em ter o contribuinte como aliado, ao invés de adversário. Como defendemos acima, cabe ao Estado dar o primeiro passo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Compliance Cooperativo: Uma Nova Realidade entre Administração Tributária e Contribuintes. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 02, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

CAVALCANTI, Denise Lucena. **Crédito Tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 29.

DELMOTTE, Charles; VERPLAETSE, Jan. What is Wrong with Endowment Taxation. In: PEETERS, Bruno et. al. (Coords.). **Building Trust in Taxation**. Cambridge: Intersentia, 2017.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1971. v. I.

FOLLONI, André. **Introdução à Teria da Complexidade**. Curitiba, Juruá, 2016.

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (Orgs.). **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que Realmente Significa e Como vem Influenciando Nossa Jurisprudência**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. Três Papeis da Legalidade Tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sergio André (Coords.). **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GRIBNAU, Hans. Voluntary Compliance Beyond the Letter of the Law. In: PEETERS, Bruno et. al. (Coords.). **Building Trust in Taxation**. Cambridge: Intersentia, 2017.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. Solución Convencional de Conflictos em el Âmbito Tributário: una Propuesta Concreta. In: TÖRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. II.

LARSEN, Lotta Björklund. **Shaping Taxpayers: Values in Action at the Swedish Tax Agency**. New York: Berghahn, 2017.

LEMMENS, Willem; BADISCO, Jo. Taxation and Ethics: An Impossible Marriage? In: PEETERS, Bruno et. al. (Coords.). **Building Trust in Taxation**. Cambridge: Intersentia, 2017.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da Imposição Tributária. 2 ed. São Paulo: Ltr, 1998. p. 128-129. Para um estudo mais recente do autor, ver: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

NABAIS, José Casalta. **Por uma Liberdade com Responsabilidade: Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Capacidade Colaborativa: Princípio de Direito Tributário para Obrigações Acessórias e de Terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PORTO, Éderson Garin. **A Colaboração no Direito Tributário: Por um novo perfil de relação obrigacional tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedade de Risco. In: _____. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André. **Da Lei à Decisão: A Segurança Jurídica Possível na Pós-Modernidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sergio André. Ética, Moral e Justiça Tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 51, jul.-ago. 2003.

ROCHA, Sergio André. O Protagonismo do STF na Interpretação da Constituição Pode Afetar a Segurança Jurídica em Matéria Tributária? In: _____. **Estudos de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

ROCHA, Sergio André. Planejamento Tributário Abusivo Estatal: O Caso do Brasil. In: SCHOUERI, Luís Eduardo et. at. (Coords). **Estudos de Direito Tributário em Homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ROCHA, Sergio André. **Processo Administrativo Fiscal: Controle Administrativo do Lançamento Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ROCHA, Sergio André. Processo Fiscal e Justiça Tributária. In: FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (Orgs.). **Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier**. Coimbra: Almedina, 2013.

SANCHES, José Luís Saldanha. **A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa**. Lisboa: Lex, 2000.

SCHAUER, Frederick. **The Force of Law**. Cambridge: Harvard University Press, 2015.

SCHMÖLDERS, Günter. **The Psychology of Money and Public Finance**. Tradução Iain Grant e Karen Green. New York: Palgrave Macmillan, 2006.

SCHOUERI, Luis Eduardo. O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, jan. 2015.

TAKANO, Caio Augusto. **Deveres Instrumentais dos Contribuintes**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TYLER, Tom R. **Why People Obey the Law**. New Jersey: Princeton University Press, 2006.

XAVIER, Alberto. **Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Parte 2

TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS



DIRETIVA DE JUROS E ROYALTIES DA UNIÃO EUROPEIA: ESCOPO E CASOS PRÁTICOS¹

Marcus Lívio Gomes

Professor de Direito Tributário nos programas de Mestrado e Doutorado da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Universidade Complutense de Madrid. Pós-Doutor e Pesquisador no Institute of Advanced Legal Studies (IALS/University of London). Juiz Federal.

Doris Canen

LLM em Direito Tributário Internacional pela King's College London (Bolsista Chevening). Pós-Graduada em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Mestre e Bacharel em Direito pela Universidade Cândido Mendes (UCAM). Membro do Grupo de Pesquisa de Tributação e Novas Tecnologias da FGV. Advogada.

Resumo: Neste artigo os autores apresentam as principais características da Diretiva de Juros e Royalties da União Europeia bem como casos litigiosos sobre o assunto. Isso é importante para grupos brasileiros com presença na Europa a fim de que entendam não só a Diretiva como também o contencioso na União Europeia.

Palavras Chave: Juros - Royalties - Diretiva - União Europeia.

Abstract: *In this article the authors present the characteristics of the European Union Interest and Royalties Directive as well as case law involving the Directive. This is important to Brazilian groups with presence in Europe in order not only to understand the Directive but also how litigation works in the European Union.*

Keywords: *Interest – Royalties – Directive – EU.*

¹ Artigo publicado no livro *Estudos de Tributação Internacional organizado pelo Grupo de Estudos em Tributação Internacional do Rio de Janeiro, GETi, Volume 3, 2019, Lumen Juris.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	91
2	PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DAS DIRETIVAS DA UNIÃO EUROPEIA	91
3	A DIRETIVA JUROS E ROYALTIES	93
4	CASOS PRÁTICOS	98
4.1	Caso C-397/09 Scheuten Solar Technology GmbH v. Finanzamt Gelsenkirchen-Süd	98
4.2	Casos C-115/16 - N Luxembourg v Skatteministeriet; C-118/16 X Denmark A/S v Skatteministeriet; C-119/16 C Denmark I v Skatteministeriet e C 299/16 Z Denmark v Skatteministeriet...	99
5	CONCLUSÕES	102
	REFERÊNCIAS	103

1 INTRODUÇÃO

O Brasil tem diversos grupos multinacionais localizados no exterior. Pesquisa realizada pela Fundação Dom Cabral (2017, 48-49), acerca da internacionalização das empresas brasileiras mostra índices de internacionalização de 54 grupos brasileiros. Tais índices foram obtidos após a aplicação de fórmula que contém a análise de diversos indicadores do grupo no exterior como por exemplo ativos, receitas e funcionários, bem como, em casos de franquias, também no exterior, a quantidade de franquias, receitas de royalties e receitas de produtos vendidos para franqueados (FUNDAÇÃO DOM CABRAL, 2017, p. 24-25). Ademais, o ranking “Global 2000” da Revista Forbes inclui dezenove empresas brasileiras (2018).

É evidente que tais grupos possuem empresas no continente europeu e que essas realizam diversas transações no aludido continente. Assim, a compreensão das normas tributárias locais é essencial para a eficiência dos negócios.

Inquestionável, também, que o cenário tributário europeu é distinto do brasileiro, sendo os Estados-Membros da União Europeia (UE) submetidos ao Tratado Para o Funcionamento da União Europeia além de outras orientações do referido mercado comum a fim de que as legislações internas estejam em harmonia. É possível, também, contencioso perante o Tribunal de Justiça da União Europeia caso alguma legislação interna esteja em desacordo com o referido Tratado ou demais orientações.

Uma das formas de harmonizar a legislação da União Europeia é através de Diretivas que visam a orientar os Estados-Membros quanto a determinados aspectos de suas legislações internas.

O objeto desse artigo é a Diretiva de Juros e Royalties, extremamente relevante ao cenário empresarial eis que trata de transações que ocorrem no dia a dia empresarial. Muito embora a aludida legislação não tenha efeito no Brasil, sua compreensão é essencial para os grupos brasileiros que têm operações com juros e royalties envolvendo empresas do grupo situadas na Europa.

Desta forma, indicaremos as principais características das Diretivas de uma forma geral para depois adentrar no escopo da Diretiva de Juros e Royalties e casos práticos envolvendo essa Diretiva que tramitam no âmbito do Tribunal de Justiça da União Europeia.

2 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DAS DIRETIVAS DA UNIÃO EUROPEIA

As diretivas estão previstas no artigo 249 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (“Tratado”):

Artigo 249. Para o desempenho das suas atribuições e nos termos do presente Tratado, o Parlamento Europeu em conjunto com o Conselho, o Conselho e a Comissão adotam regulamentos e diretivas, tomam decisões e formulam recomendações ou pareceres. O regulamento tem caráter geral. É obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável em todos os Estados-Membros. A diretiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios. A decisão é obrigatória em todos os seus elementos para os destinatários que designar. As recomendações e os pareceres não são vinculativos.

Desta forma, vê-se que a diretiva é um ato legislativo que fixa um objetivo geral que todos os países da UE devem alcançar, mas cabe a cada país elaborar a sua própria legislação para dar cumprimento a tal objetivo.²

De acordo com Lukasz Adamczyk (2010, p. 15-16), como os Estados-Membros são responsáveis pela internalização das diretivas, há risco de sequer ocorrer a implementação ou de a mesma ser feita de forma incorreta. O autor aponta, ainda, que, de acordo com o Tribunal de Justiça Europeu, em princípio, as pessoas não podem basear-se em diretiva não implementada ou implementada de forma errônea. Não obstante, é apresentada pelo autor uma exceção na qual a Corte reconheceu a possibilidade de retenção na fonte na remessa de dividendos com base em legislação interna que não estaria de acordo com a *Parent-Subsidiary Directive* (Diretiva de sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes).

Vale destacar que as diretivas podem tratar de diversos assuntos como livre circulação dos trabalhadores, aspectos concorrenciais, aproximação da legislação dos Estados-Membros, comércio exterior, reconhecimento de diplomas, dentre outros (artigos 40, 47, 83, 94, 132 do Tratado Para o Funcionamento da União Europeia).

Entretanto, diferente do que ocorre com comércio exterior e tributos indiretos, tributos diretos não são abordados no referido Tratado, sendo a matéria de competência direta dos Estados Membros³.

O artigo 115 do Tratado pode ser considerado como base legal para harmonização da legislação europeia no âmbito dos tributos diretos eis que

2 Cf, Direito da União Européia – Regulamentos, diretivas e outros atos legislativos, disponível em https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_pt, acesso em 02/01/2019

3 Lukasz Adamczyk afirma que isso se deve ao fato que, à época da assinatura do Tratado de Roma (1957), tributação direta não era vista como importante para a criação do Mercado Comum Europeu e, conseqüentemente, tributos diretos foram excluídos do escopo do Tratado da Comunidade Europeia (antecessor do atual Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia) permanecendo de competência exclusiva dos Estados-Membros. (ADAMCZYK, 2010, p. 23/24, tradução livre).

permite a criação de diretivas para aproximação de legislação, regulamentos e provisões que afetem o mercado europeu⁴:

Artigo 115. O Conselho ou qualquer dos Estados-Membros pode solicitar à Comissão que apresente uma recomendação ou uma proposta, conforme o caso, relativamente a questões do âmbito de aplicação do nº 4 do artigo 99, do artigo 104, com exceção do seu nº 14, dos artigos 111, 121, 122 e dos nº 4 e 5 do artigo 123. A Comissão analisa esse pedido e apresenta sem demora as suas conclusões ao Conselho (ADAMCZYK, 2010, p. 23/24, tradução livre).

Assim, as Diretivas podem ser entendidas como sendo direito secundário ou derivado que têm como intuito a harmonização da legislação dos Estados membros.

As Diretivas que lidam com tributos diretos geralmente tratam dos obstáculos resultantes da dupla tributação, mas não interferem na base tributável do imposto de renda no país de fonte como esclarecido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (HASLEHNER, 2015).

Ademais, as aludidas Diretivas têm duas funções distintas (HASLEHNER, 2015): (i) Cooperação entre Autoridades Fiscais, como por exemplo a “Administrative Cooperation in the Field of Taxation”⁵, a “Mutual Recovery Assistance Directive”⁶ e a Diretiva sobre “Mandatory Exchange of Information”⁷ e (ii) remoção de obstáculos tributários no mercado interno, como por exemplo a “Parent-Subsidiary Directive”⁸ a “Merger Directive”⁹ e a “Interest and Royalty Directive”¹⁰, objeto do presente artigo.

3 A DIRETIVA JUROS E ROYALTIES

A Diretiva Juros e Royalties é a Diretiva 2003/49/CE do Conselho de 3 de Junho de 2003, com atualizações datadas entre 2004 e 2013 e cujo objeto é um

4 Ob cit.

5 Diretiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011 relativa à cooperação administrativa no âmbito tributário

6 Diretiva 2010/24/UE do Conselho, de 16 de Março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas.

7 Diretiva 2014/107/UE do Conselho de 9 de dezembro de 2014 que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatórias no âmbito tributário.

8 Diretiva 2011/96/UE do Conselho, de 30 de Novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes.

9 Diretiva 2005/56/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de Outubro de 2005 relativa às fusões transfronteiriças das sociedades de responsabilidade limitada.

10 Diretiva 2003/49/CE do Conselho de 3 de Junho de 2003 relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes.

regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties realizados entre empresas associadas localizadas em Estados-Membros diferentes.

A Diretiva contém onze artigos e estabelece, em seu preâmbulo as principais razões para a sua criação. As que entendemos mais relevantes estão transcritas a seguir:

- (1) Num mercado único com as características de um mercado interno, as transações entre sociedades de Estados-Membros diferentes não deveriam estar sujeitas a condições fiscais menos favoráveis que as condições que se aplicam às mesmas transações quando efetuadas entre sociedades do mesmo Estado-Membro.
- (2) Este requisito não é atualmente satisfeito no que diz respeito aos pagamentos de juros e royalties. As legislações fiscais nacionais, conjugadas em certos casos com acordos bilaterais ou multilaterais, nem sempre asseguraram eliminação da dupla tributação e a sua aplicação acarreta frequentemente formalidades administrativas pesadas e problemas de liquidez para as sociedades envolvidas.
- (3) É necessário assegurar que os pagamentos de juros e royalties estejam sujeitos a uma única tributação num Estado-Membro.
- (4) A abolição da tributação dos pagamentos de juros e royalties no Estado-Membro em que estes últimos são gerados, quer a cobrança se efetue mediante retenção na fonte ou mediante liquidação, constitui a forma mais adequada de eliminar as formalidades e os problemas acima referidos e de assegurar a igualdade de tratamento fiscal entre transações nacionais e transações transfronteiriças. É em especial necessário abolir esses impostos no que se refere aos pagamentos efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes, bem como entre estabelecimentos permanentes dessas sociedades.
- (5) Este regime deve apenas aplicar-se ao eventual montante de juros ou royalties que teria sido acordado entre o pagador e o beneficiário efetivo na ausência de uma relação especial.
- (6) Convém, além disso, não privar os Estados-Membros da possibilidade de adotarem medidas adequadas para combater as fraudes ou os abusos.

Os artigos da Diretiva são divididos da seguinte forma:

Artigo 1. Escopo e procedimentos

Artigo 2. Definição de juros e royalties

Artigo 3. Definição de empresa, empresa associada e estabelecimento permanente

Artigo 4. Exclusão de pagamentos como juros ou royalties

Artigo 5. Fraudes e abusos

Artigo 6. Regras transitórias para a Grécia, Espanha e Portugal

Artigo 7. Aplicação

Artigo 8. Reexame

Artigo 9. Cláusula de delimitação

Artigo 10. Entrada em vigor

Artigo 11. Destinatários

O princípio que rege a Diretiva de Juros e Royalties está no artigo 1(1) que determina a isenção no país de fonte no que se refere a juros e royalties pagos a empresa ou estabelecimento permanente localizada em outro Estado-Membro desde que as empresas sejam associadas [artigo 1(7)]. Acrescenta-se que o artigo 9 da Diretiva deixa claro que disposições mais favoráveis constantes em tratados ou na legislação interna dos países não podem ser excluídas pela Diretiva Europeia (HRISTOV, 2010, p. 154/155). O autor aponta, ainda, que na aplicação da Diretiva, os Estados-Membros devem levar em consideração as liberdades fundamentais da União Europeia bem como o princípio da não-discriminação.

A Espanha, por exemplo, ressalta que mesmo antes da entrada em vigor da Diretiva não tributava na fonte juros pagos a residentes europeus (ALBA e ARRIBAS, 2018).

É relevante destacar a definição de juros e royalties constantes no artigo 2º:

Para efeitos da presente diretiva, entende-se por:

- a) Juros: os rendimentos de créditos de qualquer natureza, garantidos ou não por hipoteca, e que confirmam ou não o direito à participação nos lucros do devedor, e em particular os rendimentos de títulos e de obrigações que gozem ou não de garantia especial, incluindo os prêmios e os lotes associados a esses debentures e títulos; as penalizações por mora não serão consideradas juros;
- b) Royalties: as remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização, ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas, incluindo filmes cinematográficos e software, patentes, marcas registadas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos, ou em contrapartida de informações relativas à experiência adquirida no domínio industrial, comercial ou científico; serão considerados royalties os pagamentos efetuados em contrapartida da utilização ou da concessão do direito de utilização de equipamento industrial, comercial ou científico.

As exclusões aos conceitos acima constam no artigo 4º:

Artigo 4. Exclusão de pagamentos como juros ou royalties

1. O Estado da fonte não tem de assegurar o benefício da aplicação da presente diretiva nos seguintes casos:

- a) Pagamentos equiparados a distribuições de lucros ou reembolsos de capital nos termos da legislação do Estado da fonte;
- b) Pagamentos de créditos que confirmam o direito a participar nos lucros do devedor;
- c) Pagamentos de créditos que habilitem o credor a trocar o seu direito aos juros pelo direito a participar nos lucros do devedor;
- d) Pagamentos de créditos que não impliquem o reembolso do capital ou em que o reembolso seja devido mais de 50 anos após a data de emissão.

2. Quando, em virtude de uma relação especial entre o pagador e o beneficiário efetivo dos juros ou royalties, ou entre ambos e um terceiro, o montante em juros e royalties for superior ao montante que, na ausência de tal relação, teria sido acordado entre o pagador e o beneficiário efetivo, o disposto na presente diretiva apenas se aplica a este último montante, se existir.

As definições de juros e royalties e as exclusões acima indicadas não são objeto de polêmica e são similares às definições constantes nos artigos 11(3) (juros) e 12(2) (royalties) da Convenção modelo da OCDE. Não obstante, a definição de royalties da Diretiva é mais ampla eis que a Convenção Modelo da OCDE não menciona expressamente pagamentos referentes a licença de software e também não inclui o direito de usar equipamento industrial, comercial ou científico (ALBA e ARRIBAS, 2018).

O conceito de beneficiário efetivo constante no artigo 1(4)¹¹ também é relacionado ao conceito constante no âmbito internacional conforme artigos 11(1) e 12(2) da Convenção Modelo da OCDE e uma empresa será considerada a beneficiária final dos rendimentos se estes forem recebidos em benefício próprio. O artigo 1(6) aduz, ainda, que “Nos casos em que um estabelecimento permanente de uma sociedade de um Estado-Membro for considerado como pagador ou como beneficiário efetivo de juros ou royalties, nenhuma outra parte da sociedade será considerada como pagador ou como beneficiário de juros ou royalties para efeitos do presente artigo” (ALBA e ARRIBAS, 2018).

Especificamente quanto ao estabelecimento permanente, de acordo com o artigo 1(5), este só será considerado beneficiário efetivo dos juros ou royalties se preencher as seguintes condições cumulativas: a) o crédito, o direito ou a

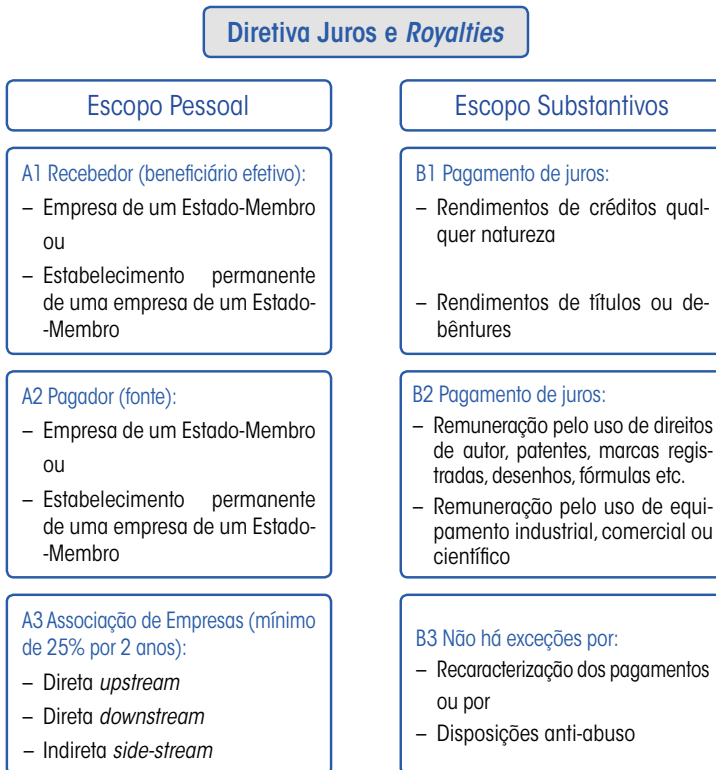
11 4. Uma sociedade de um Estado-Membro só será considerada como beneficiário efetivo de juros ou royalties se receber esses pagamentos por conta própria e não como intermediário, tal como representante, administrador fiduciário ou signatário autorizado de terceiros.

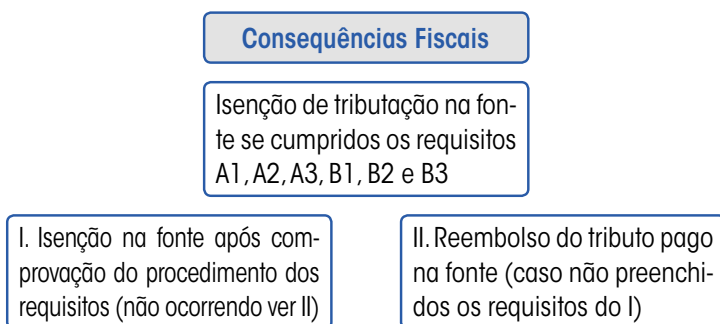
utilização de informações, relativamente aos quais se efetuam os pagamentos de juros ou *royalties*, estiverem efetivamente relacionados com esse estabelecimento permanente; e b) Se os pagamentos de juros ou *royalties* representarem rendimento no Estado-Membro em que está situado para efeitos de um dos impostos mencionados nas disposições referidas na Diretiva.

A Diretiva contém também diversas cláusulas anti-abuso (artigos 1(4), já mencionado, 1(5)(b), 1(8), 1(10), 3(a)(iii) e 4, também mencionado), sendo a principal constante no artigo 5.

Insta destacar, ainda, que o artigo 11 deixa claro que os destinatários da Diretiva são os Estados-Membros e, conseqüentemente, a mesma não é aplicável em transações com o Brasil.

Além das explicações acima, é possível dividir o escopo da diretiva em pessoal e substantivo e resumi-lo conforme o seguinte quadro (HRISTOV, 2010, p. 166, tradução livre):





É pouco também o contencioso tributário envolvendo a Diretiva, existindo apenas um caso relevante julgado em 2011 referente à Alemanha. Não obstante, vale destacar que recentemente alguns casos envolvendo a Dinamarca têm sido objeto de questionamento perante o Tribunal de Justiça da União Europeia. No próximo capítulo, será apresentada a aplicação prática das discussões acima tratadas.

4 CASOS PRÁTICOS

4.1 Caso C-397/09 Scheuten Solar Technology GmbH v. Finanzamt Gelsenkirchen-Süd¹²

O caso em tela foi julgado em 21 de julho de 2011. A empresa Scheuten Solar Technology GmbH (Scheuten), residente na Alemanha, fabricava painéis solares. A empresa Solar Systems BV (Solar Systems), residente nos Países Baixos, tornou-se a única acionista da Scheuten em 2003. A Solar Systems concedeu empréstimos à Scheuten. Em 2004, a Scheuten pagou juros à Solar Systems referente aos aludidos empréstimos. As autoridades fiscais alemãs atuaram a Scheuten glosando 50% do valor pago a título de juros à Solar Systems sob a alegação que tal valor era indedutível.

Isso porque, de acordo com a legislação alemã, a base de cálculo do imposto de renda das empresas é determinada com base nos lucros apurados de acordo com a legislação aplicável, com acréscimos e deduções também previstos em lei.

Dentre outros, os lucros apurados são acrescidos da metade do valor dos pagamentos para saldar dívidas que estão economicamente relacionadas (i) com a fundação ou aquisição da operação (ou uma participação na operação), ou a expansão ou melhoria da operação, ou (ii) para atender ao aumento não temporário do capital operacional.

¹² Com base em PERDELWITZ (2011).

A questão era saber se a aludida legislação alemã que não permitia a dedutibilidade do total do pagamento de juros a uma empresa associada localizada em outro Estado-Membro afrontava a Diretiva de Juros e Royalties.

O Tribunal alegou que o escopo da diretiva, tal como definido em seu artigo 1(1), diz respeito à isenção tributária dos pagamentos de juros ou royalties oriundos de um Estado-Membro desde que o beneficiário efetivo dos pagamentos em questão seja uma empresa ou estabelecimento permanente localizado em outro Estado-Membro.

Assim, esclareceu o Tribunal que a diretiva visa evitar a dupla tributação jurídica dos pagamentos transfronteiriços de juros. Isto é feito pela proibição da tributação dos juros no Estado-Membro de origem em detrimento do beneficiário efetivo. A Diretiva apenas diz respeito à posição fiscal do credor dos juros. Além disso, não há referência no artigo 1(10) da Diretiva (que permite a não aplicação da mesma)¹³ ao pagador dos juros.

Afirmou ainda o Tribunal que a legislação alemã em questão não reduz a receita do credor e não sujeita os juros pagos a qualquer tributação por seu beneficiário efetivo. A referida legislação refere-se unicamente à determinação da base de cálculo do imposto de renda devido pelo pagador dos juros.

Assim, o escopo do artigo 1(1) da Diretiva não deve ser interpretado além da isenção que estipula, uma vez que não existe qualquer disposição que regule a apuração do imposto de renda da empresa que efetuou o pagamento dos juros.

Desta forma, a legislação alemã que determina a adição de 50% dos valores pagos a título de juros na base de cálculo do imposto de renda não viola a Diretiva de Juros e Royalties.

4.2 Casos C-115/16 - N Luxembourg v Skatteministeriet; C-118/16 X Denmark A/S v Skatteministeriet; C-119/16 C Denmark I v Skatteministeriet e C 299/16 Z Denmark v Skatteministeriet¹⁴⁻¹⁵

13 Artigo 1(10) Um Estado-Membro pode optar por não aplicar a presente diretiva a uma sociedade de outro Estado-Membro ou a um estabelecimento permanente de uma sociedade de outro Estado-Membro, caso as condições enunciadas na alínea b) do artigo 3 se não tenham verificado por um período ininterrupto de pelo menos dois anos.

14 Com base em EY Global Tax Alert, EU AG issues opinion on Danish withholding tax on dividends and interest, Março 2018.

15 Os pareceres da Advogada Geral apresentados em 1º de março de 2018 estão disponíveis em: C-115/16: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=199820&pageIndex=0&doclang=pt&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5564516>

Os processos C-115/16, C-118/16 e C-299/16 referem-se a fundos de *private equity* que concederam empréstimos a empresas dinamarquesas através de empresas intermediárias localizadas em Luxemburgo.

Já o processo C-119/16 trata de empréstimo concedido por uma empresa de Cayman a uma empresa Sueca que, por sua vez, concedeu empréstimos a uma empresa dinamarquesa.

Os referidos casos ainda não foram julgados, mas contam com pareceres da Advogada Geral apresentados recentemente, em 1º de março de 2018.

Em seus pareceres, a advogada afirmou, em síntese, que:

- Uma empresa que seja residente fiscal em um Estado-Membro e que seja credora de juros deve, em princípio, ser tratada como a beneficiária efetiva nos termos do artigo 1(1) da Diretiva.
- No entanto, o Artigo 1(4) prevê uma exceção de acordo com a qual uma empresa será considerada a beneficiária efetiva somente se receber os valores em benefício próprio e não como intermediária, agente ou signatária para outra.
- O conceito de “beneficiário efetivo” deve receber uma interpretação autônoma da legislação da UE que seja independente do Comentário sobre o Artigo 11 da Convenção Modelo de Imposto de Renda da OCDE. Segundo a Advogada Geral, uma empresa beneficiária não deve, como ponto de partida, ser tratada como signatária autorizada de outra pessoa apenas porque um empréstimo concedido a uma empresa dinamarquesa foi refinanciado com um terceiro em condições semelhantes e durante o mesmo período de vigência (empréstimo *back-to-back*).
- Isso exigiria que a empresa beneficiária da UE estivesse sujeita a restrições legais mais amplas em relação a terceiros. Uma empresa beneficiária poderia potencialmente ser desqualificada como beneficiária efetiva se as despesas da empresa não fossem cobertas por sua receita de juros.

C-118/16: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=199824&pageIndex=0&doclang=pt&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=5565562>

C-119/16: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=199821&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=5565378>

C-299/16: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=199819&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=5565742>

- Outros fatos desqualificantes podem ser que as taxas de juros são idênticas nos empréstimos, que a empresa beneficiária não incorre em suas próprias despesas operacionais e que o risco de crédito relativo à empresa devedora dinamarquesa depende exclusivamente dos investidores finais e não da empresa beneficiária. Mesmo que a empresa beneficiária não se qualifique como beneficiária efetiva, a diretiva pode ser aplicável se a pessoa identificada como beneficiária efetiva satisfizer a condição da diretiva.
- Um Estado-Membro não pode alegar violação ao artigo 5º da Diretiva (que confere aos Estados-Membros o direito de aplicar regras destinadas à prevenção de fraudes ou abusos) se não tiver o aludido dispositivo em sua legislação interna.
- A legislação geral dinamarquesa sobre a tributação na fonte dos juros e as cláusulas de beneficiário efetivo dos tratados para evitar a dupla tributação celebrados pela Dinamarca (semelhante ao artigo 11(2), da Convenção Modelo da OCDE) não podem ser considerados como sendo implementação suficiente do artigo 1(2) da Diretiva. Do mesmo modo, o princípio geral antiabuso do Direito da União Europeia não pode ser arguido com base no artigo 5º da Diretiva. No entanto, isso não impede que as regras gerais e os princípios da legislação antiabuso sejam aplicados com base no artigo 1(2) da Diretiva.
- Cabe ao tribunal local (no caso, o da Dinamarca) determinar se o caso constitui um abuso de direito. Quanto à existência de um arranjo artificial que não reflete a realidade econômica, a existência de um escritório, número de telefone, empregados ou despesas operacionais pode indicar que o arranjo não é totalmente artificial. É preciso levar em conta que a administração de um empréstimo não requer muita substância econômica. Do mesmo modo, o fato de 98% dos rendimentos de uma empresa beneficiária consistirem em rendimentos de juros não significa, por si só, que o acordo seja um mecanismo totalmente artificial que não reflita a realidade econômica.
- Um Estado-Membro que não reconheça o beneficiário dos rendimentos de juros em outro Estado-Membro como beneficiário efetivo deve identificar a pessoa que considera ser o beneficiário efetivo e o contribuinte será obrigado a cooperar com as autoridades fiscais.

- SCA Luxemburguesa está no âmbito de aplicação da Diretiva se Luxemburgo autorizar a empresa como SICAR. É irrelevante que o país de fonte trate a empresa como transparente para fins fiscais, se o tipo societário for especificamente mencionado na diretiva.

Conforme análise da EY,¹⁶ as opiniões da Advogada Geral estão alinhadas com os argumentos dos contribuintes. Isso porque as empresas financeiras situadas na União Europeia devem muitas vezes ser qualificadas como beneficiárias efetivas em vista da interpretação restrita da Diretiva de Juros e Royalties, mesmo que tenham sido implementados empréstimos “*back-to-back*”.

A EY afirma que é importante mencionar que uma empresa financeira não está sujeita a extensivas restrições legais que afetam terceiros, que a mesma tem acesso a um escritório e a funcionários, que incorre em despesas operacionais e que o risco de crédito relativo à empresa devedora dinamarquesa cabe à empresa beneficiária.

Ressalta, ainda, a YE que se o Tribunal concordar com a opinião da Advogada Geral, é de esperar que os tribunais dinamarqueses decidam muitos processos pendentes a favor dos contribuintes, o que significa que as empresas financeiras se qualificariam como beneficiárias efetivas dos juros pagos e que as empresas devedoras dinamarquesas não estariam sujeitas a retenção na fonte. Esclarece que a análise da Advogada Geral sobre a questão – de se um acordo de financiamento é abusivo – pode ser de grande relevância para os casos relacionados a pagamentos de juros após 1º de maio de 2015, data de efeito da regra geral antiabuso implementada pela Dinamarca, direcionada a tratados para evitar a dupla tributação e as Diretivas da UE.

5 CONCLUSÕES

É louvável a iniciativa da União Europeia em tentar harmonizar a legislação dos Estados-Membros a fim de que o ambiente de negócios seja favorável no aludido Mercado Comum.

A Diretiva de Juros e Royalties, que trata de transações usadas de forma constante é um excelente exemplo disso. Mesmo assim, existem países que já continham dispositivos em sua legislação, como a Espanha, e outros que

16 EY Global Tax Alert, EU AG issues opinion on Danish withholding tax on dividends and interest, Março 2018.

ainda não internalizaram todos os dispositivos, como a Dinamarca, no qual há contencioso recente sobre a matéria.

Mesmo o Brasil não sendo afetado por tal Diretiva, seu estudo é importante em vista dos diversos grupos brasileiros presentes no continente Europeu e que com certeza realizam, intragrupo, com suas empresas do continente europeu, transações envolvendo juros e royalties.

REFERÊNCIAS

ADAMCZYK Lukasz, The Sources of EU Law Relevant for Direct Taxation, in: LANG, Michael (et all), **Introduction to European Tax Law: direct taxation**, 2nd Ed, Spirammus, Julho, 2010.

ALBA, Antonio Barba e ARRIBAS, Diego, **Spanish courts confirm interest withholding tax exemption is not subject to beneficial ownership test**, Kluwer Tax Blog, 2018, disponível em:

<<http://kluwertaxblog.com/2018/06/27/spanish-courts-confirm-interest-withholding-tax-exemption-not-subject-beneficial-ownership-test/>>. Acesso em 3 jan. 2019.

Direito da União Europeia – Regulamentos, diretivas e outros atos legislativos [Diretivas do Conselho nº 2011/16/EU, 2010/24/EU, 2014/107/EU, 2011/96/EU e Diretivas 2005/56/CE e 2003/49/CE do Parlamento Europeu e do Conselho], disponível em <https://europa.eu/european-union/eu-law/legal-acts_pt>. Acesso em 2 jan. 2019.

EY Global Tax Alert, EU AG issues opinion on Danish withholding tax on dividends and interest, Março 2018, disponível em

<[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EU_AG_issues_opinion_on_Danish_withholding_tax_on_dividends_and_interest/\\$FILE/2018G_01212-181Gbl_EU%20AG%20issues%20opinion%20on%20Danish%20WHT%20dividends%20and%20interest.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EU_AG_issues_opinion_on_Danish_withholding_tax_on_dividends_and_interest/$FILE/2018G_01212-181Gbl_EU%20AG%20issues%20opinion%20on%20Danish%20WHT%20dividends%20and%20interest.pdf)>. Acesso em 4 jan. 2019.

Forbes Brasil, Edição 2018 da Global 2000 reúne 19 empresas brasileiras. Disponível em: <<https://forbes.uol.com.br/listas/2018/06/edicao-2018-da-global-2000-reune-19-empresas-brasileiras/#foto7>>. Acesso em 4 jan. 2019.

Fundação Dom Cabral, **Ranking FDC das Multinacionais Brasileiras**, 12. ed, 2017, disponível em: <<http://acervo.ci.fdc.org.br/AcervoDigital/Relat%C3%B3rios%20de%20Pesquisa/Relat%C3%B3rios%20de%20Pesquisa%20>>

2017/Ranking%20FDC%20Multinacionais%202017.pdf>, p. 48 e 49. Acesso em 4 jan. 2019.

HASLEHNER, Werner, **Anti-Hybrid Measures in the Parent Subsidiary Directive and the EU's Competence to Harmonise**, Kluwer Tax Blog, Agosto, 2015. Disponível em: <<http://kluwertaxblog.com/2015/08/31/anti-hybrid-measures-in-the-parent-subsidiary-directive-and-the-eus-competence-to-harmonise/>>. Acesso em 28 jan. 2018.

HRISTOV, Dimitar, The Interest and Royalty Directive, in: LANG, Michael (et all), **Introduction to European Tax Law: Direct Taxation**, 2nd Ed, Spirammus, Julho, 2010.

PERDELWITZ, Andreas Summary C-397/09 Scheuten, 21 July 2011, IBFD. Disponível em: <https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/highlight/collections/ecjd/html/ecjd_c_397_09-summary.html&q=%2522interest+and+royalties+directive%2522&WT.z_nav=Navigation>. Acesso em 4 jan. 2019.

O NOVO REGIME TRIBUTÁRIO E CONTÁBIL DAS RECEITAS DE CONTRATOS DE CLIENTES: APLICAÇÃO DO CPC 47 E DA LEI Nº 12.973/14

Alexandre Evaristo Pinto

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Coordenador do MBA em IFRS da FIPECAFI. Professor no Curso de Pós-graduação em Direito Tributário do IBDT. Conselheiro Julgador do CARF, do TIT e do CMT.

Helena Taveira Torres

Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP. Professor e Livre-docente de Direito Tributário na mesma instituição, desde 2003. Doutor (PUC/SP), Mestre (UFPE) e Especialista (Università di Roma – La Sapienza) em Direito Tributário. Foi Vice-Presidente mundial da Internacional Fiscal Association – IFA, com sede em Amsterdã – Holanda, de janeiro de 2008 a dezembro de 2013. Diretor Vice-Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF. Membro do Conselho Executivo do Instituto Latino Americano de Derecho Tributario – ILADT.

Ricardo Marozzi Gregorio

Pós-Doutor pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Mestre em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas - RJ – FGV/RJ. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e Conselheiro Julgador do CARF.

Resumo: Este estudo propõe-se a apresentar as principais alterações contábeis decorrentes do Pronunciamento Contábil nº 47 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata das Receitas de Contratos de Clientes, cuja vigência se

iniciou em janeiro de 2018, bem como quais são os seus impactos tributários de acordo com a legislação tributária vigente, sobretudo a partir da edição da Lei nº 12.973/14.

Palavras-chave: Reconhecimento contábil; receita de contrato com cliente; tributação das receitas.

Abstract: *In this paper we demonstrate the main alterations derived from the Accounting Standard nº 47 from Brazilian Accounting Standards Committee, which began its effects in January, 2018, as well as the tax impacts from its application in accordance with the Brazilian tax rules, especially from the edition of Law 12,973/14.*

Key-words: *Accounting recognition; revenue from contracts with customers; taxation of the revenues.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	109
2	DO RECONHECIMENTO CONTÁBIL DAS RECEITAS.....	111
3	DO PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL Nº 47 DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC 47).....	113
4	DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DA RECEITA RECONHECIDA DE ACORDO COM O CPC 47	117
5	CONCLUSÕES.....	121
	REFERÊNCIAS	123

1 INTRODUÇÃO

A Constituição de 1988, respeitado o modelo de uma economia de mercado, trouxe no seu artigo 170 os princípios da ordem econômica, e, dentre outros, prescreve a garantia ao princípio da livre iniciativa. Dentre outras consequências desta escolha, prevalece a liberdade de constituição e desenvolvimento de empresa privada, como instrumento preferencial pelo qual as atividades econômicas serão realizadas.

Neste contexto, a empresa pode ser entendida como um instrumento fundamental do regime de produção típico de uma economia de mercado, mediante o qual o empresário organiza os fatores de produção (natureza, trabalho e capital), assumindo o risco pelo sucesso ou insucesso do exercício da atividade empresarial (ANTUNES, 1964, pp. 64-65).

O exercício da atividade empresarial pressupõe, como regra geral, a continuidade da entidade, de forma que um dos grandes desafios da contabilidade é a atribuição das variações patrimoniais a períodos específicos.

Para mensurar a dinâmica do patrimônio e desempenho das empresas, a Contabilidade partia da realização de um inventário físico, que servia de parâmetro tanto para a medição de sua posição patrimonial em uma determinada data quanto para comparações com posições futuras, possibilitando uma mensuração da performance por meio da comparação entre dois diferentes momentos (IUDICIBUS, 2010, pp. 15-16).

A conjunção de uma série de fatores fez com que a contabilidade se desenvolvesse de forma acelerada a partir do século XIII: (i) popularização da escrita, com a criação inclusive das primeiras universidades; (ii) desenvolvimento da aritmética; (iii) uso da moeda como denominador comum, a partir da formação de novos Estados Nacionais; (iv) evolução do conceito de propriedade privada, que se fortalece ao final da Baixa Idade Média; (v) desenvolvimento do crédito, com o surgimento de bancos comerciais; (vi) acumulação de capital pelos comerciantes; e (vii) desenvolvimento de novas formas empresariais, tais quais as sociedades por ações e as sociedades em comandita (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, pp. 44-45).

Tal cenário possibilitou o uso, nas grandes cidades comerciais italianas, dos conceitos de entidade contábil e de apuração de lucro contábil em termos monetários (IUDICIBUS, 2010, pp. 15-16).

A expressão das informações em moeda como denominador comum permitiu um grande avanço no que tange à mensuração dos recursos possuídos por

entidades e suas variações, bem como com relação à atribuição de tais variações a períodos determináveis (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, pp. 92-93).

Christopher Nobes assinala que seria praticamente impossível dividir cada ato negocial perpetrado pela entidade, determinando seu início e seu fim, para que fosse apurado o lucro dele recorrente (NOBES, 1980, p. 23).

Niswonger e Fess mencionam que a mensuração exata do grau de sucesso de uma entidade em um determinado momento somente poderia ser obtida se ela interrompesse as suas operações, convertesse seus ativos em dinheiro e liquidasse suas obrigações (NISWONGER e FESS, 1980, p. 415).

Na mesma linha, Robert Anthony assevera que somente ao final da vida da empresa é que se verificará se seus proprietários receberão um valor superior ao que investiram, no entanto, como não é possível que os usuários aguardem até o final da vida da empresa, eis que surge a necessidade de instituição de um exercício contábil como o intervalo de tempo escolhido para tal mensuração (ANTHONY, 1972, p. 59).

Isto é, como várias decisões têm de ser tomadas pelos administradores e investidores de uma entidade durante a sua existência, as demonstrações financeiras têm de ser preparadas em intervalos específicos de tempo (NISWONGER e FESS, 1980, p. 415).

Dessa forma, tendo em vista que o resultado da entidade é um dos principais indicadores de sua performance, a contabilidade passou a dividi-lo em períodos arbitrários de tempo, geralmente de um ano, permitindo que os usuários possam ter uma noção do desempenho na entidade naquele período, bem como tornando tal desempenho comparável com o de outros períodos do mesmo tamanho (NOBES, 1980, p. 23).

Embora o período de um ano seja um dos mais tradicionalmente utilizados para fins de divulgação e publicação de demonstrações financeiras, nota-se que, a depender da necessidade de seus usuários, há divulgação e publicação em períodos inferiores a um ano, tal qual se dá com instituições financeiras que apresentam suas demonstrações semestralmente ou com a exigência de divulgação de informações trimestrais por companhias abertas.

Ainda que a informatização da contabilidade permita que sejam gerados relatórios contábeis gerenciais em períodos inferiores, Shyam Sunder pontua que o período contábil utilizado para fins de divulgação de demonstrações financeiras para usuários externos da Contabilidade é resultado do “trade off” entre o custo de preparação de relatórios contábeis mais frequentes e os

benefícios de uma informação oportuna, ou seja, um período contábil diário poderia ter um custo muito alto de elaboração frente aos benefícios trazidos, além do potencial de deturpação da informação contábil frente à existência de uma maior sazonalidade quanto menor for o período (SUNDER, 2014, p. 171).

As demonstrações financeiras das empresas são o produto final do processo contabilístico-financeiro que tem como objetivo apresentar informações confiáveis e relevantes sobre o patrimônio, sua evolução, os resultados, a estrutura financeira, solvência, rentabilidade, fluxo de caixas, estatísticas e perspectivas futuras, para a tomada de decisões.

Considerando que as demonstrações financeiras se referem a períodos específicos, o reconhecimento das receitas e das correspondentes despesas configura um desafio para a contabilidade, na medida em que ela deve evidenciar o desempenho da entidade da forma mais adequada naquele período, gerando informações úteis e relevantes para que seus usuários possam tomar decisões de forma embasada.

2 DO RECONHECIMENTO CONTÁBIL DAS RECEITAS

No que tange às receitas, cumpre, em primeiro lugar, diferenciá-las dos recebimentos efetivos em caixa, isto é, os fluxos de caixa recebidos. As receitas estão relacionadas ao recebimento de fluxos de caixa, no entanto esse recebimento pode: (i) já ter acontecido no passado, como no caso de adiantamento de valores antes que os produtos vendidos tenham sido entregues ou os serviços prestados; (ii) ser recebido no presente, tal qual nas vendas à vista; ou (iii) ser recebido até no futuro no caso de vendas para recebimento à prazo (NOBES, 1980, p. 24).

Nos primórdios da atividade comercial, o reconhecimento contábil das receitas se confundia com o recebimento efetivo do preço de venda das mercadorias e da prestação de serviços, isto é, o reconhecimento se dava pelo regime de caixa.

Embora tal reconhecimento fosse adequado à época, vale ressaltar que se tratava de cenário econômico no qual a maior parte da venda dos produtos era feita à vista. O desenvolvimento das atividades comerciais com a crescente industrialização fez com que surgisse a contabilidade de custos e um controle cada vez maior de estoques, bem como passaram a ser cada vez mais comuns as operações de crédito, que derivaram do crescimento da atividade bancária e do surgimento e popularização dos títulos de crédito.

A criação de novos tipos societários em que a figura dos sócios-administradores era distinta dos sócios-investidores faz com que a prestação de contas daqueles para estes fosse fundamental para fins de determinação da performance da sociedade, assim como o crescimento do próprio tamanho das sociedades torna os gastos (ativáveis ou não) relevantíssimos para a geração de rendimentos.

Mais uma vez, a contabilidade ganha importância, uma vez que é a principal forma de aferição da performance de uma entidade, de modo que o resultado do período passa a ser apurado por meio do confronto entre as receitas auferidas e as despesas incorridas naquele mesmo período (NOBES, 1980, p. 24).

Niswonger e Fess mencionam que a contabilidade já utilizou para definição do momento de reconhecimento da receita critérios como: (i) transferência da mercadoria no ponto da venda; (ii) recebimento do fluxo de caixa advindo da venda ou prestação de serviço; (iii) método de prestações; (iv) etapas da execução contratual no caso de contratos de prestação de serviços de duração continuada ou de longo prazo (NISWONGER e FESS, 1980, pp. 416-419).

A supressão do uso do regime de caixa pelo regime de competência constitui um dos principais marcos da história da Contabilidade, uma vez que se passa a reconhecer as receitas não de acordo com o seu recebimento, mas de acordo com o cumprimento ou não da obrigação vinculada com a produção da receita.

A título exemplificativo, na hipótese que a receita era derivada de uma obrigação de dar, o seu reconhecimento se dava com a entrega do bem. Por outro lado, no caso em que a receita decorria de uma obrigação de fazer, o reconhecimento acontecia após a prestação do serviço.

Sunder define o regime de competência como aquele em que o reconhecimento dos efeitos dos sistemas de contrato da entidade se dá quando ela adquire a titularidade de receber recursos econômicos, no caso de reconhecimento das receitas, ou a obrigação entregar recursos econômicos, na hipótese de reconhecimento de despesas (SUNDER, 2014, p. 172).

Ainda que a adoção do regime de competência tenha sido um dos mais significativos avanços no que tange à determinação da performance de uma entidade, havia dúvidas sobre qual seria a melhor forma de reconhecer receitas de atividades específicas. Nessa linha, Hendriksen e Van Breda asseveram que o reconhecimento pode se dar, a depender da situação, nos seguintes momentos: (i) durante a produção; (ii) na conclusão da produção; (iii) no momento da venda; ou (iv) após a venda (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, pp. 230-231).

Como se nota, houve uma evolução na qualidade da informação contábil a partir da adoção do regime de competência, que se relaciona diretamente com o reconhecimento dos direitos e das obrigações de uma entidade, de forma que seu desempenho passou a ser mais fielmente demonstrado.

Todavia, a depender das características das atividades desenvolvidas pelas entidades, geravam-se dúvidas sobre qual é o melhor momento de reconhecimento para fins de possibilitar uma informação mais acurada da performance da entidade ou até quando os direitos e as obrigações contratuais podem ser considerados exigíveis.

3 DO PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL Nº 47 DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC 47)

A partir de 1º de janeiro de 2018, o tratamento contábil das receitas no Brasil passou a ser regido pelo Pronunciamento Contábil nº 47 - “Receita de Contrato de Cliente” (CPC 47), fundamentado na norma contábil internacional IFRS 15. O CPC 47 substituiu uma série de normas contábeis, dentre as quais o Pronunciamento Contábil nº 30 (CPC 30), consolidando o tratamento sobre o reconhecimento de receita.

Uma das principais causas para a instituição do IFRS 15/CPC 47 foi a multiplicidade de normas que acabavam tratando da contabilização de receitas (GELBCKE, 2018). A título de ilustração, o CPC 47 substituiu as seguintes normas contábeis: CPC 17 (IAS 11 - Contratos de Construção), CPC 30 (IAS 18 - Receitas), CPC 30 – Interpretação A (IFRIC 13 - Programa de Fidelidade), ICPC 02 (IFRIC 15 - Contratos de construção do setor imobiliário), ICPC 11 (IFRIC 18 – Recebimento em transferência de ativos de clientes) e CPC 30 – Interpretação B (SIC 31 - Transação de Permuta envolvendo Serviços de Publicidade).

Outro motivo importante foi a falta de uma orientação mais detalhada em assuntos relevantes como a contabilização de contratos com várias obrigações, bem como a falta de exposições de motivos nas normas sobre receitas, o que gerava interpretações distintas das normas em diferentes países (GELBCKE, 2018, pp. 537-538).

O IFRS 15/CPC 47 também se destaca por ter sido uma norma que foi gestada em um momento em que o “International Accounting Standards Board” (IASB), órgão responsável pela emissão das normas contábeis internacionais (padrão IFRS), se uniu ao “Financial Accounting Standards Board (FASB), órgão responsável pela emissão das normas contábeis norte-americanas (padrão US

GAAP), na tentativa de emissão de uma única norma pelos dois organismos (GELBCKE, 2018, pp. 537-538).

Embora tenha havido um afastamento do FASB no decorrer do processo de produção do IFRS 15, nota-se que a referida norma é mais extensa e menos principiológica do que costumam ser as normas emitidas pelo IASB, o que é decorrência da tentativa de elaboração conjunta entre IASB e FASB.

Feitas as principais considerações sobre o contexto em que tal norma foi elaborada, cumpre destacar que o objetivo do IFRS 15/CPC 47 “é estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente” (CPC 47, 2018).

Nessa linha, a referida norma adota como princípio básico que a “entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços” (CPC 47, 2018).

Em outras palavras, verifica-se que o reconhecimento das receitas se dá após o cumprimento das obrigações de dar (bens) ou de fazer (serviços) assumidas pela entidade, independentemente da contraprestação ser recebida à vista ou em momento posterior.

O CPC 47 utiliza a expressão “obrigação de performance” para denominar a obrigação advinda do contrato pactuado pela entidade. O item 22 do CPC 47 estabelece que a entidade avaliará em cada contrato a obrigação de performance ou desempenho, que consistirá em uma promessa de transferir ao cliente: (i) bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou (ii) série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente.

Para fins de facilitar o reconhecimento de receita de contratos complexos, isto é, contratos com diversas obrigações de performance, o CPC 47 adotou um modelo de cinco etapas de reconhecimento e mensuração de receitas. Assim, a referida norma estatui que entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato de acordo com as seguintes etapas:

- Etapa 1 – Identificar o(s) contrato(s) com um cliente;
- Etapa 2 – Identificar as obrigações de desempenho;
- Etapa 3 – Determinar o preço da transação, por obrigação de desempenho;

- Etapa 4 – Alocar o preço de transação às obrigações de desempenho no contrato; e
- Etapa 5 – Reconhecer a receita quando (ou à medida que) a entidade satisfazer uma obrigação de desempenho.

Nos termos do CPC 47, contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis. A etapa de identificação do contrato pode ser mais ou menos complexa a depender da forma do contrato (ex.: escrito ou verbal) ou da existência de subcontratos, aditivos ou alterações contratuais.

Vale ressaltar que há disposições no próprio CPC 47 que excluem a sua aplicação a determinados contratos, como os: (i) contratos de arrendamento (que são objeto do CPC 06 R2); (ii) contratos de seguro (que são objeto do CPC 11); (iii) instrumentos financeiros (que são objeto do CPC 48); e (iv) permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar vendas a clientes ou clientes potenciais (CPC 47, 2018).

Na etapa de identificação de obrigações de desempenho ou “performance”, há a análise dos bens ou serviços que são prometidos no contrato. A complexidade dos contratos faz com que muitas vezes diferentes obrigações de desempenho estejam inseridas no âmbito do contrato, tais quais obrigações de transferência de bens e obrigações de prestação de serviços, todas no mesmo contrato.

Ernesto Gelbcke, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ariovaldo dos Santos destacam que um bem ou serviço é distinto de outros quando: “o cliente pode se beneficiar do bem ou serviço isoladamente ou em conjunto com outros recursos que estão prontamente disponíveis ao cliente”; e “a promessa da entidade de transferir o bem ou serviço é identificável separadamente de outras promessas no contrato” (GELBCKE, 2018, p. 541).

A título de exemplo, nota-se que empresas de telefonia têm alocado a receita de contratos que incluem venda de mercadorias e prestação de serviços com base nos preços de venda independentes. Em igual sentido, empresas de informática que oferecem soluções de hardware e software em conjunto classificam tais soluções como obrigações de desempenho distintas, visto que tais soluções podem ser ofertadas separadamente e muitas vezes são transferidas em momentos distintos.

Definidas as obrigações de desempenho, há a etapa de determinação do preço da transação por obrigação de desempenho, isto é, verifica-se qual a parcela do preço relativa a cada obrigação de desempenho.

Vale destacar que a contraprestação pode ser fixa, variável ou até mesmo incluir, ao mesmo tempo, um valor fixo e um variável. Ainda quando houver um componente financeiro significativo decorrente de vendas à prazo, o CPC 47 determina que “a entidade deve ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo, se a época dos pagamentos pactuada pelas partes do contrato (seja expressa ou implicitamente) fornecer ao cliente ou à entidade um benefício significativo de financiamento da transferência de bens ou serviços ao cliente” (CPC 47, 2018).

Com relação às contraprestações variáveis, estas são consideradas como aquelas que dependem de um evento futuro incerto, tais como descontos por volumes atingidos, recompensas por metas, bônus, incentivos etc. (GELBCKE, 2018, pp. 541-542).

A mensuração da contraprestação variável pode ser dar pelo método do valor esperado ou pelo método do valor mais provável.

Segundo o método do valor esperado, os montantes possíveis de se receber são ponderados pelas suas respectivas probabilidades de ocorrência. Por sua vez, no método do valor mais provável, a receita é mensurada pelo valor individual mais provável dentro de um conjunto de valores possíveis de contraprestação, o que acontece em cenários binários (GELBCKE, 2018, pp. 541-542).

Feita tal determinação, chega-se na etapa de alocação do preço de transação às obrigações de desempenho, fase na qual o preço do contrato deve ser alocado a cada obrigação. Tal alocação do preço pode variar a depender se uma obrigação de desempenho é satisfeita em um momento específico no tempo ou ao longo do tempo.

A princípio, quando há mais de uma obrigação de performance, a alocação do preço seria feita levando-se em conta os preços isolados de cada obrigação. Todavia, isso nem sempre é possível, quer seja em virtude da dificuldade de determinação do preço de itens isolados, quer seja em função de o preço total de transação ser em alguns casos menor do que o preço isolado das obrigações de performance.

Por fim, na etapa de reconhecimento da receita, o seu reconhecimento contábil deve ser efetuado na medida em que cada obrigação de desempenho seja cumprida pela entidade.

Há obrigações de performance que são satisfeitas em um ponto específico no tempo, ao passo que há outras que são satisfeitas ao longo do tempo.

4 DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DA RECEITA RECONHECIDA DE ACORDO COM O CPC 47

Tendo em vista que a contabilidade é o principal sistema de informações econômicas, financeiras e patrimoniais de uma pessoa jurídica, não resta dúvidas de que os tributos incidentes sobre as pessoas jurídicas vão se utilizar em maior ou menor grau de dados contábeis.

Como se sabe, o fato gerador das contribuições sociais ao Programa de Integração Social (PIS) e de Financiamento da Seguridade Social (Cofins) é auferir receitas. Ainda que o conceito de receita para tais contribuições não seja idêntico ao conceito contábil, há uma grande área de interseção entre eles.

A noção de “receita” está diretamente vinculada ao resultado da empresa. Como afirma José Luiz Bulhões Pedreira, a formação do resultado da sociedade empresária decorre dos processos de mutação patrimonial das diversas categorias que compõem os elementos do custo e da receita, sendo que esta pode ser entendida como a “quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do seu resultado” (BULHÕES PEDREIRA, 1989, pp. 451-452).

Em sentido mais estrito, assenta-se que somente existirá “receita” quando o mercado conferir um valor de troca à atividade desempenhada pela empresa. Deste modo, o conceito de “receita” compreenderá os valores auferidos com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, desde que remuneradas.

Consoante José Luiz Bulhões Pedreira, as receitas podem ser derivadas (i) do *exercício da função empresarial*, (ii) de *outras fontes* previstas para o custeio da atividade produtiva da empresa, ou (iii) da *recuperação de custos*, que é a quantidade de valor financeiro cuja propriedade a sociedade empresária adquire em reposição, no seu patrimônio, de valores que anteriormente havia perdido como custos. Por certo, as *receitas do exercício da função empresarial* associam-se diretamente às atividades contempladas no objeto social das pessoas jurídicas, a exemplo da venda de bens, da prestação de serviços ou ambos (BULHÕES PEDREIRA, 1989, pp. 457-458).

Noutro giro, as receitas provenientes de *outras fontes de resultado da sociedade*, como bem assentado por José Luiz Bulhões Pedreira, dividem-se em quatro categorias distintas: (i) o rendimento ganho como contraprestação nas trocas de serviços produtivos; (ii) a venda de bens do patrimônio empresarial que não são insumos de produção; (iii) o recebimento de lucros ou dividendos,

em razão de titularidade de participação societária; e (iv) o uso do capital de terceiros, que pode ser fonte de receitas, quando prescrita obrigação em favor da sociedade devedora ou mesmo diante de fenômeno inflacionário, quando a sociedade devedora restitui, àquele que lhe forneceu crédito, quantidade de capital financeiro menor (em moeda do mesmo poder aquisitivo) do que o valor original da obrigação. Trata-se de receitas não operacionais da sociedade, as quais não se amoldam ao conceito de receita bruta, previsto no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

O direito tributário brasileiro diferencia as “receitas operacionais”, as “outras receitas operacionais” e as “receitas não operacionais”. As primeiras, como se tem procurado demonstrar, são obtidas pela sociedade em decorrência do exercício da sua *função empresarial*, equivalendo, portanto, ao conceito tradicional de “receita bruta” da pessoa jurídica, ou seja, à receita da venda de mercadorias, da prestação de serviços ou de ambos.

As *receitas de atividades secundárias* ou *receitas acessórias* correspondem às “outras receitas operacionais”. Trata-se de rendimentos complementares à receita da atividade principal da empresa, os quais, nestes termos, rigorosamente, não se amoldam ao conceito de “receita bruta”, previsto no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.

No que tange aos tributos sobre o lucro, isto é, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), destaque-se que as bases de cálculo dos referidos tributos partem do lucro contábil calculado de acordo com a legislação comercial.

Ruy Barbosa Nogueira assinala que o legislador tributário pode entender que ainda que um determinado fato tributável já esteja disciplinado pelo Direito Privado, a sua configuração jurídica não se coaduna totalmente com os objetivos da tributação, de modo que a lei tributária poderia inserir certas modificações para fins tributários (NOGUEIRA, 1974, pp. 58-59).

Trata-se exatamente da opção feita pelo legislador tributário ao determinar as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos termos do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977, de modo que o lucro contábil presta-se como o ponto de partida para tais bases, cujo montante sofrerá os ajustes legais (adições, exclusões e compensações).

Ao tratar das possíveis relações entre o lucro contábil e a base de cálculo do imposto sobre a renda, Casalta Nabais propõe os seguintes modelos dessa relação: (i) *modelo de dependência total*, em que há coincidência entre lucro

contábil e fiscal; (ii) *modelo de autonomia*, no qual os lucros contábil e fiscal são apurados de formas completamente distintas; e (iii) *modelo de dependência parcial*, pelo qual o lucro fiscal parte do lucro contábil, de forma que este último sofre ajustes para se chegar a base de cálculo do imposto de renda (NABAIS, 2005, pp. 576-577).

Deveras, o modelo adotado no Brasil foi aquele da *dependência parcial*, no qual são feitos ajustes ao lucro contábil para determinação da base de cálculo do IRPJ.

Com a convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão IFRS a partir da Lei nº 11.638/2007 e emissão de diversos pronunciamentos contábeis pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, haveria conseqüentemente um impacto no lucro contábil, que é o ponto de partida para o lucro tributável.

Nesse sentido, com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, foi instituído o Regime Tributário de Transição (RTT).

O RTT tinha por finalidade neutralizar os reflexos dos métodos e critérios contábeis trazidos pela Lei nº 11.638/2007, sendo aplicável para o IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

De acordo com o RTT, as bases de cálculo dos referidos tributos seriam determinadas de acordo com a legislação contábil vigente em 31/12/2007.

Para os anos de 2008 e 2009, o RTT era optativo, no entanto, a partir do ano de 2010, o RTT passou a ser obrigatório para todas as empresas até o momento em que fosse publicada nova lei disciplinando o tema. A Medida Provisória nº 627/2013 veio a disciplinar a tributação de acordo com as normas contábeis trazidas a partir da Lei nº 11.638/2007, sendo convertida na Lei nº 12.973/2014.

Entretanto, a Lei nº 12.973/2014 extingue o RTT, o que introduz disposições específicas sobre a tributação com vigência a partir de 2015, com diversos reflexos econômicos decorrentes da adoção dos novos critérios contábeis.

A Lei nº 12.973/2014 dispõe sobre o tratamento tributário para as normas contábeis vigentes até o momento de sua edição. Todavia, após o início da vigência da lei, não foi interrompido o processo de atualização das normas contábeis, tendo sido elas objeto de modificações ou mesmo adoção de novos pronunciamentos, como é o caso do CPC 47, que trata da receita de contratos com clientes.

Trata-se de cenário de potencial conflito entre a contabilidade e o direito tributário, uma vez que os eventuais efeitos dos novos pronunciamentos

contábeis relativos aos tributos sobre o lucro não foram analisados pelo legislador tributário.

Diante do potencial conflitivo, o legislador estabeleceu, pelo artigo 58 da Lei nº 12.973/2014, que a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores a 12 de novembro de 2013, não terá implicação na apuração do imposto sobre a renda até que lei tributária regule a matéria (MARTINS, PINTO e SILVA 2019, pp. 33-37).

A partir da leitura do referido dispositivo normativo, verifica-se que foi adotado o princípio da neutralidade tributária das alterações de critério contábil que ocorrerem após a edição da Lei nº 12.973/2014. E como essa neutralidade tributária se assemelha bastante ao RTT instituído pela Lei nº 11.941/09, Eliseu Martins a denominou de “RTTzinho” (MARTINS, PINTO e SILVA 2019, pp. 33-37).

O parágrafo único do artigo 58 da Lei nº 12.973/2014 prevê que cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência para identificar as normas contábeis que implicam alteração de critérios contábeis.

Tendo em vista a referida competência, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB nº 1.753/2017 (com alterações da Instrução Normativa RFB nº 1.771/2017), demonstrando o entendimento de que o CPC 47 inaugurou, ainda que parcialmente, novos métodos ou critérios contábeis (MARTINS, PINTO e SILVA 2019, pp. 33-37).

O Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.753/2017 classificou em quatro categorias os critérios contábeis decorrentes do CPC 47: (i) procedimentos contábeis que contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis; (ii) procedimentos contábeis que contemplam métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária; (iii) demais itens do CPC 47 que envolvam a aplicação, ainda que indireta, de procedimentos que contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou divergem da legislação tributária; e (iv) itens do CPC 47 não mencionados no Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.753/2017 que não contemplam modificação ou adoção de novos critérios contábeis ou não têm efeito na apuração dos tributos federais.

Como decorrência de tal posicionamento, tem-se a necessidade de alguns ajustes decorrentes da aplicação do CPC 47 para fins apuração dos tributos sobre o lucro. Nessa linha, a Instrução Normativa RFB nº 1.771/2017 prevê

que a pessoa jurídica que adotar procedimento contábil que implique alteração ou modificação de critério contábil deverá registrar a diferença mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de “ajuste da receita bruta”.

Por fim, cumpre notar que, embora a Instrução Normativa RFB nº 1.753/2017 traga uma série de situações nas quais houve modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis, há posições divergentes na doutrina sobre se realmente ocorreram tais alterações. A título de ilustração, Eliseu Martins e Vanessa Canado (2018, p. 192), Heron Charneski (2018, p. 280), Eduardo Flores e Guillermo Braunbeck (2019a, pp. 69-78) entendem que as diretrizes gerais do CPC 30 não sofreram alterações no CPC 47, tendo este último apenas sido mais detalhado em algumas das ideias que já constavam na essência do pronunciamento anterior.

5 CONCLUSÕES

A necessidade de mensuração do patrimônio e do desempenho de uma entidade fez com que surgisse a Contabilidade.

Tendo em vista que o exercício da atividade empresarial pressupõe a continuidade da entidade, um dos maiores desafios da contabilidade é a atribuição das variações patrimoniais a períodos.

A mensuração do desempenho de uma entidade somente seria possível ao término de sua existência ou se ela interrompesse as suas atividades para ser liquidada.

Considerando que os usuários da contabilidade precisam de informações econômicas, financeiras e patrimoniais tendo em vista a necessidade de tomada de decisões, os desempenhos são medidos em unidades arbitrárias de tempo em razão da praticabilidade, geralmente de um ano, permitindo inclusive que os desempenhos sejam comparados.

Com relação às receitas, elas estão relacionadas ao recebimento de fluxos de caixa, no entanto o recebimento pode não ocorrer ao mesmo tempo do cumprimento das obrigações que lhe deram origem. Embora, nos primórdios da atividade comercial, o reconhecimento contábil se dava pelo regime de caixa, o aumento da complexidade das relações econômicas fez com que surgisse o regime de competência.

A supressão do uso do regime de caixa pelo regime de competência constitui um dos principais marcos da história da Contabilidade, uma vez que se passa

a reconhecer as receitas não de acordo com o seu recebimento, mas de acordo com o cumprimento ou não da obrigação vinculada com a produção da receita.

Houve uma evolução na qualidade da informação contábil a partir da adoção do regime de competência, que se relaciona diretamente com o reconhecimento dos direitos e das obrigações de uma entidade, de forma que seu desempenho passou a ser mais fielmente demonstrado.

A partir de 1º de janeiro de 2018, o tratamento contábil das receitas no Brasil passou a ser regido pelo Pronunciamento Contábil nº 47 - “Receita de Contrato de Cliente” (CPC 47), fundamentado na norma contábil internacional IFRS 15. O CPC 47 substituiu uma série de normas contábeis, dentre as quais o Pronunciamento Contábil nº 30 (CPC 30), consolidando o tratamento sobre o reconhecimento de receita.

De acordo com o CPC 47, verifica-se que o reconhecimento contábil das receitas se dá após o cumprimento das obrigações de dar ou de fazer assumidas pela entidade, independentemente da contraprestação ser recebida à vista ou em momento posterior.

O CPC 47 adotou um modelo de cinco etapas de reconhecimento e mensuração de receitas, a bem saber: (i) identificar o(s) contrato(s) com um cliente; (ii) identificar as obrigações de desempenho; (iii) determinar o preço da transação, por obrigação de desempenho; (iv) alocar o preço de transação às obrigações de desempenho no contrato; e (v) reconhecer a receita quando (ou à medida que) a entidade satisfazer uma obrigação de desempenho.

Com relação ao IRPJ e à CSLL, destaque-se que o legislador tributário ao determinar as suas bases de cálculo nos termos do artigo 6º do Decreto-lei n.º 1.598/1977, de modo que o lucro contábil é o ponto de partida para tais bases, determinou que tal montante sofrerá ajustes (adições, exclusões e compensações).

Ao tratar dos efeitos tributários das novas normas contábeis, a Lei nº 12.973/2014 previu que essas normas estão sujeitas a atualizações, de modo que seu artigo 58 estabeleceu que a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores a 12 de novembro de 2013, não terá implicação na apuração do imposto sobre a renda até que lei tributária regule a matéria, o que implica em neutralidade tributária das alterações de critério contábil que ocorrerem após a edição da Lei nº 12.973/2014.

Diante da revogação do CPC 30 pelo CPC 47 ter ocorrido após a edição da Lei nº 12.973/2014, o Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.753/2017

classificou em quatro categorias os critérios contábeis decorrentes do CPC 47: (i) procedimentos contábeis que contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis; (ii) procedimentos contábeis que contemplam métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária; (iii) demais itens do CPC 47 que envolvam a aplicação, ainda que indireta, de procedimentos que contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou divergem da legislação tributária; e (iv) itens do CPC 47 não mencionados no Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº 1.753/2017 que não contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou não têm efeito na apuração dos tributos federais.

Como decorrência de tal posicionamento, surge a necessidade de alguns ajustes decorrentes da aplicação do CPC 47 para fins apuração dos tributos sobre o lucro, devendo o contribuinte registrar a diferença mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de “ajuste da receita bruta”. Embora a Instrução Normativa RFB nº 1.753/2017 tenha manifestado o entendimento de que houve uma série de situações nas quais houve modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis, há posições divergentes na doutrina sobre se realmente ocorreram tais alterações.

REFERÊNCIAS

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade Gerencial: uma introdução à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1972.

ANTUNES, José Pinto. **A Produção sob o Regime da Empresa**. São Paulo: Saraiva, 1964.

CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): Aspectos Tributários na nova norma contábil sobre receitas. **Revista de Direito Tributário Atual**. n 40, 2018.

GELBCKE, Ernesto Rubens, SANTOS, Ariovaldo dos, IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HENDRIKSEN, Eldon, VAN BREDA, Michael. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS Eliseu; e CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15/Pronunciamento CPC 47. Nova norma contábil sobre o reconhecimento de receitas e seus impactos jurídicos. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Direito tributário, societário**

e a reforma da Lei das S/A - Vol. V: controvérsias após a Lei nº 12.973. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

MARTINS, Eliseu, FLORES, Eduardo, BRAUNBECK, Guillermo Oscar. Nada de Novo no Front: A Constante Busca pelo Adequado Reconhecimento Contábil de Receitas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FERNANDES, Edison Carlos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. Volume 1. Número 1. São Paulo: MP Editora, 2019. Jan./Jun. 2019a.

MARTINS, Eliseu, PINTO, Alexandre Evaristo, SILVA, Fabio Pereira da. O Enforcement das Normas Contábeis e o Alcance do artigo 58 da Lei 12.973/14. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, FERNANDES, Edison Carlos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. Volume 1. Número 1. São Paulo: MP Editora, 2019. Jan./Jun. 2019b.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2005.

NISWONGER, Clifford Rollin, FESS, Philip Eugen. **Princípios de Contabilidade**. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1980.

NOBES, Christopher, **Introduction to Financial Accounting**. London: George Allen & Unwin, 1980.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**. 2ª ed. São Paulo: José Bushatsky, 1974.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia - Conceitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SUNDER, Shyam. **Teoria da Contabilidade e do Controle**. São Paulo: Atlas, 2014.

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL: UMA ANÁLISE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.862/2018.

Robson Maia Lins

Advogado e Professor. Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

Pablo Gurgel Fernandes

Advogado e Professor. Mestrando em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN).

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	129
2	PREMISSAS DE TEORIA GERAL DO DIREITO:	130
2.1	O Direito Positivo	130
2.2	A Realidade Jurídica	131
2.3	As Normas Jurídicas	132
2.4	As Proposições e as Espécies Normativas	133
3	REGIME JURÍDICO PARA A RESPONSABILIZAÇÃO TRIBU- TÁRIA	136
3.1	Pressupostos Gerais	136
3.2	O Código Tributário Nacional.....	138
3.3	A Regra-Matriz de Responsabilidade Tributária.....	140
3.4	A Constituição da Responsabilidade Tributária.....	141
4	A INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.862/2018: AVANÇOS E POTENCIAIS CONTROVÉRSIAS	142
4.1	Contextualização.....	142
4.2	Análise Crítica das Principais Inovações	143
5	SÍNTESE CONCLUSIVA.....	147
	REFERÊNCIAS.....	149

1 INTRODUÇÃO:

Atualmente, no centro das discussões de nossa comunidade jurídica, encontramos as Propostas de Emenda Constitucional nº 45/2019 e 110/2019, por intermédio das quais, respectivamente, Câmara dos Deputados e Senado Federal tomaram a iniciativa de reformar, profundamente, o Sistema Tributário Nacional.

Como consabido, o processo legislativo para emendar a Constituição da República, dada sua especial relevância no contexto hierárquico do direito posto, ostenta rigoroso procedimento e sensíveis limitações materiais, motivos pelos quais tende a inspirar prolongados debates, polarizar opiniões e chamar a atenção da mídia.

Ocorre, todavia, que muitas vezes a realidade jurídica é severamente alterada ao largo do Poder Legislativo, por mecanismos que dispensam o salutar debate democrático e dificultam o prévio controle político por parte de seus destinatários, como é o caso, por exemplo, dos instrumentos secundários cada vez mais editados pela Administração Pública, com a pretensa finalidade de elucidar a legislação tributária e padronizar suas aplicações.

Não é necessário retrocedermos muito na historiografia jurídica para observar como atos normativos infralegais editados pela Administração Tributária Federal podem impactar severamente a sociedade e inaugurar novas classes de litígios administrativos ou judiciais. Um recente exemplo desta constatação verificamos no seio do Recurso Especial Repetitivo nº 1.221.170/PR, em cujo julgamento o Superior Tribunal de Justiça foi instado a reconhecer o caráter restritivo da definição prescrita pelas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 ao conceito jurídico de insumo conferido, para fins de apuração segundo o regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002) e da Cofins (art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003).

Geralmente, buscamos analisar o Direito Tributário sob a óptica do contribuinte, voltando nossas reflexões à Regra-Matriz de Incidência Tributária e a caros princípios constitucionais, como: não cumulatividade, capacidade contributiva, seletividade e progressividade. Porém, determinada cobrança exacional também pode manifestar-se iníqua pelos critérios e procedimentos adotados pelo Fisco no momento de imputar responsabilidade a terceira pessoa – física ou jurídica, de direito público ou privado – que não nutriu relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária principal.

Na presente investigação científica, propomo-nos a analisar alguns aspectos novos e potencialmente controversos de um recente instrumento secundário editado para regulamentar a constituição administrativa da responsabilidade solidária em matéria tributária. No ponto, fazemos alusão à *Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018*.

E, para tanto, dividiremos o presente estudo em três momentos. Em um primeiro instante, assentaremos algumas premissas de Teoria Geral do Direito, para que o leitor possa tomar ciência de certas categorias fundamentais de extremado relevo ao desenvolvimento da temática. Posteriormente, serão firmadas as bases gerais do regime da responsabilidade tributária, no afã de progredirmos em direção à compreensão das questionáveis inovações administrativas. Já na derradeira seção, buscaremos tratar das minúcias regulamentares que, em nossa óptica, poderão gerar uma nova gama de matérias ao já assoberbado contencioso fiscal.

2 PREMISSAS DE TEORIA GERAL DO DIREITO:

2.1 O Direito Positivo

Tomando o ser-humano como referencial, Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 18) tece comentários sobre a teoria geral dos objetos, proposta por Edmund Husserl, e ao fazê-lo, pontifica que a região ôntica dos objetos culturais – na qual se localiza o direito positivo – é susceptível à experiência, acessível cognitivamente mediante compreensão e atrelado a valores.

Não bastassem as variáveis envolvidas na experiência sensorial e no processamento mental das informações colhidas do ambiente, o cariz axiológico do fenômeno jurídico ainda contribui para o acirramento de dissidências nesta seara.

Indubitavelmente, um dos temas que mais geraram acaloradas e irreconciliáveis divergências nos estudos jurídicos foi o conceito de direito. Logo no primeiro ano de nossos cursos de graduação em direito, é difícil transitar nas disciplinas propedêuticas ao largo do célebre embate entre Eugen Ehrlich (1986) e Hans Kelsen (2009).

Os díspares contextos vivenciados pelos cientistas supracitados, aliados à complexidade que circunda as manifestações jurídicas, possibilitaram-lhes observar a regulação das relações intersubjetivas por ângulos diversos, estudar suas unidades elementares por métodos dissimilares e, conseqüentemente, a interpretá-lo e conceitua-lo de modos categoricamente distintos. Pensamos, porém, que os tempos mudaram e novos debates substituíram os antigos.

Como leciona Raffaele de Giorgi (2000. p. 184), “o direito moderno caracteriza-se pela sua positividade”. E essa constatação encontra reforço no pensamento de Robert Alexy (2009. p. 4), para quem “nenhum não positivista que deva ser levado a sério exclui do conceito de direito os elementos da legalidade conforme o ordenamento e da eficácia social”.

O ponto central das mais recentes discussões relativas ao objeto cultural estudado diz respeito à necessidade de se incluir um critério definidor adicional para legitimá-lo, como a moral. Porém, o aprofundamento desse assunto nos faria sair do terreno em que pretendemos construir a morada de nossas reflexões. Tratar-se-ia de fuga despropositada, até porque não nos propomos ao esquadramento de questões “incomuns”, “duvidosas” ou de “difícil” assimilação.

Nesse momento, então, basta-nos estabelecer a seguinte definição intencional: o direito positivo é um conjunto específico de enunciados prescritivos, introduzidos, mediante dado procedimento, por atos de vontade dos agentes competentes, em uma determinada coordenada geográfica e marco temporal, direcionadas à regulação de condutas intersubjetivas e passíveis de efetivação pela atuação coativa do Poder Judiciário.

2.2 A Realidade Jurídica

Não há como negar que a maioria dos elementos que integram a realidade é constituída por átomos e se submete à causalidade natural, normalmente inclusos na classe dos objetos reais. Contudo, muito embora o direito posto também se apresente como dado objetivo, com existência no tempo e no espaço, trata-se de uma mensagem, um objeto cultural essencialmente edificado por linguagem técnica, vertida em função prescritiva. Tal diferença específica é o que nos credencia a falar em uma realidade jurídica e potencializar nosso estudo a partir das lentes da semiótica, como proposto e desenvolvido pela escola de pensamento do Constructivismo Lógico-Semântico.

Ao observar a sociedade pelo ângulo da comunicação, Niklas Luhmann pôde inclusive diferenciar o subsistema do direito pelo seu peculiar código binário, composto pelas valências lícito e ilícito (2016. p. 93-94). Isto porque, é mediante linguagem que parcela da realidade social passa a ser valorada e regrada pelo ordenamento jurídico. Critérios são postos para identificar acontecimentos e presidir a construção dos elementos que serão incluídos nas classes de fatos lícitos e ilícitos, aos quais se imputam determinadas consequências: as relações jurídicas.

Pontes de Miranda, em uma feliz metáfora, compara o fato social a um poliedro e afirma que o fato jurídico corresponderia a apenas uma de suas múltiplas

facetas (2000. v. 1. p. 284). Afinal, nem todo evento é juridicizado. Somente uma pequena parcela da realidade social é relatada em linguagem jurídica.

É o próprio sistema do direito positivo que, mediante edição de normas, estabelece quais fatos serão ou deixarão de ser jurídicos. Por isto, o ordenamento jurídico incidirá apenas sobre pequena parcela da realidade social, quer pela incontornável impossibilidade de se prever ou capturar, em sua integralidade, as ocorrências que poderão vir a ocorrer ou já se concretizaram no seio do mundo-do-ser, quer pelo desinteresse de se decidir politicamente pela atribuição de relevância jurídica a toda e qualquer situação, seja ela passada ou vindoura.

Uma das grandes características do subsistema social do direito, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (1998. p. 143), é justamente a de criar a sua própria realidade, fazendo-a mediante linguagem apropriada. É essa qualidade que nos permite afirmar que todo e qualquer fato somente poderá ser considerado jurídico *se, quando e nas condições* que o próprio ordenamento estabelecer. Concordamos, pois, com Niklas Luhmann (2016, p 67), quando pontifica que “somente o próprio direito pode dizer o que o direito é”.

Com seu peculiar estilo de se expressar, Alfredo Augusto Becker conseguiu sintetizar boa parte do que se expôs até então nos seguintes termos:

Direito natural é um sonho de seminarista. O direito – todo o direito – é artificial. Não é fato oriundo da natureza ou inscrito no código genético do animal humano, que estaria à espera do investigador (o jurista) para ser descoberto e aplicado. O jurídico foi, é e será obra do homem (BECKER, 1999. p. 49).

[...]

o mundo jurídico é um mundo mesquinho. Ele substitui o mundo dos fatos sociais por um universo de palavras. Onde há uma floresta amazônica, o legislador determina que deva existir uma flor de papel. Tudo se converte em papel e em signos gráficos no papel: as palavras. Os próprios juristas passam a vida a investigar palavras, a escrever palavras a propósito de palavras (BECKER, 1999. p. 51).

E se o mundo jurídico é um universo artificial que o homem cria através de *palavras*, para bem compreender e trabalhar com o direito faz-se necessário analisá-las e investigar a *forma* como os homens as produzem.

2.3 As Normas Jurídicas

Para lidar com o direito posto, é necessário interpretar aquele que, por excelência, é seu dado objetivo, o plano da literalidade textual, conjunto de

enunciados vertidos em função prescritiva. Como observa Tácio Lacerda Gama (2009. p. 134-137), tanto aqueles que se põem a (re)produzir o direito, como os que pretendem descrevê-lo têm um ponto de partida comum: os textos do sistema jurídico, enunciados prescritivos por vezes denominados de normas jurídicas em sentido lato. Isto porque, é partindo das palavras que se constrói, mediante atividade mental, a norma jurídica em sentido estrito, cujo satisfatório entendimento, cremos, perpassa pela observância de três premissas.

A primeira das noções elementares se encontra difundida ao menos desde a obra de Tulio Ascarelli, quando propalou, ainda ao final da década de 50, que texto e norma não se confundem, por serem, respectivamente, objeto interpretado e produto interpretativo (GRAU, 2018. p. 27).

A segunda das premissas, por sua vez, podemos atribuir a Eros Grau (2018. p. 37-39), que aponta para o caráter alográfico do direito positivo. Em suas lições, constata que o fenômeno jurídico demanda, necessariamente, um intérprete para completar a construção do seu sentido, assim como, *mutatis mutandis*, certas partituras musicais somente alcançam seu propósito quando tocadas por uma orquestra.

E a terceira premissa basilar, reiterada por Humberto Ávila (2018. p. 51-52), é a de que inexiste uma relação biunívoca entre texto prescritivo e norma jurídica em sentido estrito. Aliás, não poucas vezes é preciso consultar múltiplos e variados enunciados positivados para construir o sentido completo de uma única mensagem deôntica.

Na acepção estrita adotada, fazemos alusão à norma jurídica como objeto ideal, estrutura de significação, juízo hipotético-condicional (com perdão do pleonasma), construído ao cabo de um trajetória intelectual, o percurso gerativo de sentido bem explorado por Paulo de Barros Carvalho (2015. p. 107-130). Ostentando conhecida estrutura bimembre, é composta por duas proposições, a saber: a antecedente, por vezes designada como hipótese, descritor, suposto, pressuposto ou prótase, e a conseqüente, também referida por prescritor, tese, mandamento, estatuição ou apódose.

2.4 As Proposições e as Espécies Normativas

Se a norma jurídica em sentido estrito apresentar uma proposição antecedente composta por critérios vocacionados à identificação de possíveis ocorrências (hipótese de incidência) e seu conseqüente veicule, em linhas gerais, a prescrição de relações jurídicas modalizadas em obrigatório (O),

proibido (V) ou permitido (P), estaremos diante da espécie abstrata e geral. Mas, desde logo, convém informar a existência de mais outras três possíveis espécies normativas, diversas das gerais e abstratas.

Torna-se fácil pensar nas outras subclasses quando atentamos para os três outros casos de combinação binária das características que podem apresentar as proposições normativas antecedente (abstrata ou concreta) e consequentemente (geral ou individual). Contaremos, assim, também com as normas abstratas e individuais, concretas e gerais, concretas e individuais.

Para o presente estudo, importa ainda tecer, na medida do necessário, algumas considerações pontuais a respeito das normas gerais e abstratas, gerais e concretas e individuais e concretas.

Fala-se em norma jurídica geral e abstrata, repise-se, para designar um objeto ideal, um juízo cuja significação apresenta estrutura lógica hipotética. Seu descritor é composto por critérios conotativos que se projetam à identificação de situações que, acaso concretizadas, deverão deflagrar a imputação dos vínculos jurídicos que se encontram delineados, em caráter geral, pelo prescritor normativo, manifestando assim a causalidade jurídica.

Com arrimo nas lições de Norberto Bobbio (1999. p. 45), podemos ainda classificar as normas jurídicas gerais e abstratas em duas espécies, segundo o fim imediato a que o texto interpretado se destina. A saber: (i) das normas de estrutura, para agruparmos aquelas voltadas primordialmente ao regramento da produção de outros enunciados prescritivos; e (ii) das normas de comportamento, assim designadas como aquelas que regram diretamente condutas intersubjetivas diversas da enunciação do direito.

São as normas de estrutura que disciplinam aquela que Tárek Moysés Moussallem (2001) demonstrou ser a fonte por excelência do direito positivo: a enunciação, ato de fala ultimado por órgão credenciado, mediante observância de certo procedimento, para aplicação de normas jurídicas *stricto sensu* e produção de novos documentos normativos (suporte das normas jurídicas em sentido lato).

Elas, as normas de estrutura, desnudam a faceta autorreferente do sistema estudado. Em seu corpo, regula sua própria produção. Dentro de si, encontram-se insculpidos os comandos que nortearão sua contínua reconstrução, estabelecendo *quem, mediante certas formalidades*, poderá inovar no mundo jurídico, mediante introdução, modificação ou revogação de enunciados prescritivos.

Uma vez mais, observemos as lições de Niklas Luhmann (2016. p. 97), quando descreve que: “o direito não é um sistema de atração. Ele simplesmente declara:

se se trata de se valer do direito, ou seja, de dispor sobre o que é lícito e ilícito, então há de sê-lo segundo minhas condições”. Eis o porquê de Tárek Moysés Moussallem (2001. p. 117) frisar que, a partir do estudo das fontes do direito, “o jurista estará munido de ingente arsenal para o deslinde da grande maioria dos temas hoje ainda obscuros tanto na Ciência do Direito quanto na prática forense”.

As normas de conduta, por seu turno, são aquelas que se ocuparão de regular diretamente aqueles comportamentos diversos da enunciação, a exemplo da norma penal incriminadora, da norma de multa pelo descumprimento de dever instrumental e, na parte que tangencia a temática trabalhada, de duas outras normas que para Luis César Souza Queiroz (2002. p. 185) são autônomas e inconfundíveis: a *Regra-Matriz de Incidência Tributária* e a *Norma de Responsabilidade Tributária*. A partir de suas aplicações, serão construídas prescrições concretas e individualizadas concernentes ao recolhimento de tributo perante o sujeito detentor da capacidade tributária ativa (art. 7º do CTN).

Em suma, a par destes aspectos centrais, já não mais nos esqueceremos de que, no seio da realidade jurídica, a disciplina do mundo social se inicia por textos, e justo aqueles fundamentais para a construção de normas jurídicas dotadas de generalidade e abstração, sejam elas de estrutura ou comportamento. Todavia, é preciso deixar claro que neles o direito não se exaure.

Para que os comandos jurídicos efetivamente se aproximem da realidade social, não bastam traços hipotéticos, proposições gerais. Faz-se necessário que, diante de situações concretas, relatos protocolares sejam emitidos e consequências normativas venham a ser imputadas a sujeitos de direito determinados ou determináveis.

Mediante obediência às regras que disciplinam a (re)produção jurídica, os agentes competentes poderão instaurar procedimentos para aplicar normas de conduta a casos concretos e, assim, produzir enunciados tendentes à constituição linguística de relações jurídicas, que serão formalizadas em documentos normativos específicos. No seio de tais instrumentos introdutórios, a enunciação jurídica gravará ao menos duas espécies de textos, as marcas do processo comunicacional realizado (enunciação-enunciada) e, por exclusão, as mensagens centrais (enunciados-enunciados).

Partindo-se dos produtos introduzidos no subsistema comunicacional do direito, o jurista poderá construir pelo menos duas normas jurídicas *stricto sensu*. É dizer, daqueles específicos suportes físicos, nos quais cravaram-se estruturas linguísticas, orações, o homem será capaz de construir significa-

ções e ordená-las de forma lógica em sua mente, para compreender normas introdutoras e introduzidas.

Na hipótese da norma introdutora, alocaremos o fato-enunciação. Já em seu conseqüentemente, situaremos uma relação jurídica, que impõe à comunidade o dever de respeito às disposições introduzidas, gravadas nos documentos normativos publicados, porquanto válidas e de presumido conhecimento *erga omnes*.

As normas idealizadas mediante interpretação dos textos jurídicos introduzidos (enunciados-enunciados), por seu turno, poderão se apresentar como qualquer uma das demais outras três espécies: abstrata e geral, abstrata e individual, concreta e individual.

3 REGIME JURÍDICO PARA A RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 Pressupostos Gerais

Na prática jurídica, há inúmeros percursos normativos e com distintos graus de complexidade. Para cada ramo, trajetórias peculiares, mas sempre partindo da abstração para a concretude, da generalidade para a individualização. Nesta perspectiva dinâmica, o ordenamento jurídico é produzido e reproduzido, normas são derivadas e positivadas, buscando influenciar na realidade social, mediante invariável prescrição de condutas intersubjetivas. Até chegarmos a verificar o protocolo de uma execução fiscal tributária, por exemplo, há um encadeamento normativo que não podemos renegar, a marcha de concretização que se denomina processo de positivação.

A saber, o ponto de partida para a cobrança tributária não é o ajuizamento do executivo fiscal (art. 1º da Lei nº 6.830/1980), tampouco a inscrição em dívida ativa (art. 2º, §3º, da Lei nº 6.830/1980), nem muito menos o lançamento tributário (art. 142 da Lei nº 5.172/1966). Também não vem a ser a lei instituidora e disciplinadora de uma exação (art. 150, inciso I, da CRFB/1988 c/c os arts. 3º e 97 do CTN) ou ainda a lei complementar nacional, que estabelece normas gerais em matéria tributária (arts. 24, inciso I, §1º, e 146, inciso III, alínea “a”, da CRFB/88). O caminho é exatamente o inverso e principia na Constituição da República, que estabelece quem pode tributar, quais situações e até que medida.

Em matéria de responsabilidade tributária, a Lei Maior traz dois comandos basilares: (i) outorga competência para a União editar normas gerais em

matéria tributária (art. 24, inciso I, §1º, da CRFB/88); e, ainda, (ii) estabelece a lei complementar como veículo introdutor para normas gerais acerca de obrigação tributária (art. 146, inciso III, alínea “b”, da CRFB/88). Combinando tais preceitos, não é difícil concluir que a União jamais teria a faculdade de alargar as hipóteses de responsabilidade tributária por intermédio de lei ordinária.

Para corroborar com esta última assertiva, lembremo-nos do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, no bojo do qual o Supremo Tribunal Federal declarou, em caráter incidental e segundo o regime da repercussão geral, a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/1993, por razões de índole formal e material.

Prescrevia o citado dispositivo que: (a) os sócios de uma sociedade limitada responderiam solidariamente, com seus patrimônios privados, pelos débitos da entidade perante à Seguridade Social (*caput*); e (b) os “acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores” de igual modo responderiam com seus bens particulares “quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa” (*parágrafo único*). Entretanto, ao examinar a compatibilidade vertical do referido artigo, nossa Corte Suprema assestou sua inconstitucionalidade por fundamentos de índole *formal e material*.

Além da incompatibilidade do veículo introdutor lei ordinária para prescrever responsabilidade tributária em dissonância com as normas gerais que vigoram com *status* de lei complementar de caráter nacional (vício de inconstitucionalidade formal), outro aspecto relevante do julgado disse respeito à inconstitucionalidade material que foi reconhecida para a pretendida responsabilização automática dos sócios de uma pessoa jurídica, pelo simples fato desta encontrar-se em débito perante o fisco.

E com relação a este segundo ponto, consignou-se expressamente que:

[...] O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição[...].

Este cenário pretérito nos traz a lembrança da Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

E analisando as razões de decidir dos julgados que motivaram sua edição, percebemos a clara proeminência da noção segundo a qual a ilicitude passível de ensejar a responsabilização dos sócios seria justamente aquela perpetrada em face da legislação extrafiscal, haja vista que a entidade ostenta personalidade jurídica distinta, existência autônoma e patrimônio inconfundível, cabendo-lhe a assunção de deveres jurídicos próprios e sanções individualizadas.

3.2 O Código Tributário Nacional

Embora a Lei nº 5.172/1966 tenha sido editada décadas antes da ordem constitucional vigente, foi recepcionada com *status* de lei complementar nacional, para disciplinar, dentre outras matérias, as linhas gerais da responsabilidade tributária (art. 24, inciso I, §1º, e 146, inciso III, alínea “b”, da CRFB/88, e art. 34, §5º, do ADCT).

Não olvidamos que as Leis Complementares 87/1996 e 116/2003, em matéria de ICMS e ISSQN, respectivamente, trouxeram novos disciplinamentos a respeito da responsabilidade tributária. Contudo, suas prescrições foram projetadas à tributos de competências impositivas alheias àquelas outorgadas à União, motivo pelo qual, naquilo que nos interessa, o Código Tributário Nacional continua funcionando como viga-mestra.

Guardadas as devidas proporções e particularidades, assim como, no Código Penal, a “Parte Geral” está para a “Parte Especial”, no Código Tributário Nacional os arts. 124 e 128 estão para as modalidades específicas de responsabilização tributária.

Prescreve o artigo 124, inciso I, do CTN, que são solidariamente obrigadas as pessoas que ostentem “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. A aparente vagueza desta prescrição, quando interpretada solitariamente, deu azo à corresponsabilização de pessoas jurídicas pelo simples fato de integrarem um mesmo grupo econômico, sob o argumento de que reuniriam esforços, partilhariam de uma mesma gestão ou mesmo encampavam políticas similares para alcançarem objetivos comuns. Mas, esta não foi a interpretação que prevaleceu no seio do Superior Tribunal de Justiça.

A saber, a Corte Cidadã construiu uma acepção mais estrita ao vocábulo “interesse comum”, de modo a caracterizá-lo como essencialmente jurídico e requerer. E a síntese deste entendimento encontra-se atualmente elucidada no Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.035.029/SP, pautado que

foi nas seguintes premissas: (i) requer-se, para fins da solidariedade prescrita no artigo 124, inciso I, do CTN, a inquestionável participação de mais de uma pessoa jurídica no fato gerador, sob pena de responsabilização “automática, imediata e geral”; (ii) a despeito de duas ou mais empresas integrarem um mesmo grupo econômico, em princípio conservam “sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária”; e (iii) a constatação de que múltiplas empresas ostentam sócios ou gestores comuns pode servir até de eventual indício para a caracterização de um grupo econômico, mas não implica, de *per si*, a configuração do interesse comum jurídico para fins tributários.

Já o artigo 124, inciso II, do CTN estabelece a possibilidade, mediante previsão legal expressa, de se imputar o débito tributário à terceira pessoa diversa do contribuinte, reiterando os termos do artigo 121, *parágrafo único*, inciso II, do CTN: o sujeito passivo é responsável “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

Para complementar tais disposições gerais, encontra-se o artigo 128 do CTN, cujo teor é de bom alvitre transcrever:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Não é demasiado rememorar que o veículo introdutor referido neste dispositivo haverá de ser interpretado como lei complementar, instrumento que sob a égide da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 ainda não havia recebido a incumbência de estabelecer normas gerais em matéria tributária.

Ademais, o teor abrangente da disposição em comento cumpriu a função de positivar as modalidades da responsabilidade por tributária por transferência e substituição, que haviam sido sistematizadas e aprofundadas até então por Rubens Gomes de Sousa (1954. p. 55).

E um terceiro ponto a merecer observância é o trecho “vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”. Por evidente, não trataremos de vinculação pessoal e direta, hipótese na qual estaríamos diante de um sujeito passivo contribuinte (art. 121, *parágrafo único*, inciso I, do CTN) ou mesmo da classe de responsáveis solidários conotada pelo art. 124, inciso I, do CTN). Porém, faz-se imprescindível a existência de um certo vínculo com o fato gerador, ainda que mediato ou indireto, para que, *na maior medida possível*, aquele

terceiro que foi responsabilizado possa transferir o encargo econômico ao real contribuinte (ATALIBA, 2018. p. 89-94), mediante repasse, reembolso ou retenção na fonte.

3.3 A Regra-Matriz de Responsabilidade Tributária

A regra-matriz de incidência tributária se apresenta como um instrumento lógico concebido e aperfeiçoado por Paulo de Barros Carvalho, ao longo de sua vasta e significativa obra, ao menos desde sua tese de doutorado. Na literatura jurídica, esta expressão se difundiu, ganhou relevância ímpar e atualmente vem sendo empregada em pelo menos em duas acepções.

Em um primeiro sentido, é tratada como signo complexo que, vertido em linguagem formalizada, desnuda a norma tributária em sentido estrito, para demonstrar sua sintaxe, revelando a composição mínima e irreduzível para que ostente sentido deontico completo. Aqui, teremos uma fórmula lógica com variáveis e constantes, modalizadores e símbolos auxiliares, que servirão para orientar a organização do sentido da mensagem legislada que se projetou à instituição e/ou disciplina de determinado tributo.

Já em uma segunda acepção, refere-se ao produto da saturação significativa dos símbolos lógicos constitutivos da estrutura sintática anteriormente definida, que se realiza na medida em que avançamos no percurso gerativo de sentido, com vistas a compreender determinado tributo, orientar sua incidência e/ou controlar o ato-norma de lançamento. Em suma, aqui fazemos alusão a um particular juízo hipotético, construído após a interpretação dos textos que foram positivados para disciplinar certa exação tributária, mediante introdução das notas conotativas do artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Por traçar especificamente a incidência de um tributo, sua proposição antecedente estabelecerá critérios para a identificação de um fato social lícito (art. 3º do CTN), vinculado ou não a uma atuação estatal, cuja ocorrência autorizará a imputação da obrigação tributária principal (art. 113, §1º, do CTN).

A responsabilidade tributária, por outro lado, encontra-se prescrita por outras normas jurídicas de natureza geral e abstrata, cujas hipóteses poderão contemplar fatos lícitos ou ilícitos e o conseqüente imputará a instauração de uma nova relação jurídica que tenha por objeto o pagamento do tributo constituído mediante aplicação da regra-matriz de incidência tributária.

Por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR, o Supremo Tribunal Federal também proclamou que: (a) a responsabilidade

tributária pressupõe a existência de duas normas autônomas, quais sejam “a regra matriz da incidência tributária e a regra matriz da responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios; e (b) o Código Tributário Nacional contempla enunciados a partir dos quais poderíamos construir “algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do artigo 135, III”.

3.4 A Constituição da Responsabilidade Tributária

Nos últimos tempos, não pudemos deixar de observar a acentuação do fenômeno da “privatização da gestão tributária”, no seio do qual a figura do “autolancamento” surgiu e se desenvolveu, como obtempera Estevão Horvarth (2010. p. 102-118). É incontroverso que o regime do lançamento por homologação (art. 150, §4º, do CTN) tornou-se a regra, motivo pelo qual aos particulares foi atribuído o dever de apurar – e verdadeiramente constituir, consoante entendimento sumulado da Superior Tribunal de Justiça (Súmula nº 436) – os créditos tributários relativos a grande parte das exações de índole tributária.

De todo modo, tal expediente limita-se à aplicação da regra-matriz de incidência tributária, norma tributária em sentido estrito que prevê o dever de pagamento apenas para os contribuintes, que integram subclasse de sujeitos passivos diversa daquela que contém os responsáveis tributários.

Considerando que não será o particular quem constituirá sua responsabilidade tributária, tal encargo somente seria atribuível ao Poder Público, e mais precisamente, dentro do campo das possibilidades, ao Poder Executivo e ao Poder Judiciário.

A hipótese de responsabilização tributária judicial se opera nos autos de uma execução fiscal e é comumente designada por “redirecionamento”. A seu respeito, Paulo Cesar Conrado (2016. p. 204-208) pontua que a identificação do corresponsável não deriva da Certidão de Dívida Ativa Tributária, tampouco do lançamento tributário que a precedeu. Será o Estado-Juiz o órgão credenciado para produzir a linguagem constitutiva de uma nova relação jurídica e, assim, encaminhar o prosseguimento do feito em desfavor de sujeito até então alheio à obrigação tributária principal.

Uma vez mais, contudo, devemos salientar que esta possibilidade também exorbita dos limites impostos pelo corte metodológico, para fins de desenvolvimento da nossa investigação. Resta-nos, então, trabalhar com as hipóteses de responsabilização ultimadas pelo Poder Executivo.

4 A INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.862/2018: AVANÇOS E POTENCIAIS CONTROVÉRSIAS

4.1 Contextualização

Antes da edição da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018, vigorava a Portaria RFB nº 2.284/2010, que dispunha, de maneira mais simples, sobre a constituição de uma pluralidade de sujeitos passivos por ocasião do lançamento de ofício para constituição do crédito tributário. No apagar das luzes do ano de 2018, todavia, a mencionada norma complementar pretérita foi sucedida pela instrução normativa em comento, que passou a contar com o dobro de artigos e pretendeu ser mais minuciosa em suas prescrições.

Logo em seu artigo 1º, *parágrafo único*, incisos I e II, o novel instrumento secundário prescreveu premissas que já haviam sido por nós assentadas em momento anterior:

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).
Parágrafo único. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se que:

I - a responsabilidade tributária pressupõe a existência da regra-matriz de incidência tributária, referente à obrigação tributária, e da regra-matriz de responsabilidade tributária;

II - a imputação de responsabilidade tributária é o procedimento administrativo para atribuir responsabilidade tributária a terceiro que não consta da relação tributária como contribuinte ou como substituto tributário, nas hipóteses legais.

Buscando aprimorar o regramento administrativo direcionado ao lançamento da responsabilidade tributária, o Secretário da Receita Federal do Brasil não se limitou a reafirmar as disposições outrora vigentes da Portaria RFB nº 2.284/2010, como a indispensabilidade de provas suficientes à comprovação da responsabilidade tributária. A Instrução Normativa nº 1.862/2018 foi além e especificou com maior riqueza os elementos que o documento normativo direcionado à sujeição passiva indireta, no momento da “Constituição do Crédito Tributário”, deveria conter:

Art. 3º Na hipótese de imputação de responsabilidade tributária, o lançamento de ofício deverá conter também:

I - a qualificação das pessoas físicas ou jurídicas a quem se atribua a sujeição passiva;

II - a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária;

III - o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente dos fatos a que se refere o inciso II; e

IV - a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável.

Parágrafo único. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá reunir as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária.

Cuidam-se, à evidência, de disposições que consolidam premissas doutrinárias, alinham-se à jurisprudência dos Tribunais Superiores e prestigiam caros direitos fundamentais de cunho processual, como devido processo legal e contraditório material.

4.2 Análise Crítica das Principais Inovações

Certamente, a maior das inovações da recente legislação disse respeito à elucidação e disciplina dos momentos possíveis para a constituição da relação jurídica de responsabilidade tributária. A Saber: (i) por ocasião da “Constituição do Crédito Tributário” (arts. 2º, 3º, 4º, 5º, 6º e 7º); (ii) quando do “Despacho Decisório em Declaração de Compensação” (arts. 8º, 9º e 10); (iii) antes do julgamento em primeira instância, na fase litigiosa do processo administrativo (arts. 11, 12, 13 e 14); e após a constituição definitiva do crédito tributário correlato (arts. 15, 16 e 17).

Para alguns, tratou-se de alargamento demasiado das possibilidades administrativas de responsabilização. Porém, salvo nas hipóteses de incompetência ou burla ao processo legal, não vislumbramos óbices à ausência de contemporaneidade entre a constituição do crédito tributário e a imputação da responsabilidade tributária, até porque, como já alhures assentado, tratam-se de atos aplicadores de normas de conduta distintas, com antecedentes normativos inconfundíveis.

Não por outra razão, afirmamos, inclusive, a possibilidade de os respectivos fatos implicadores ocorrerem e momentos diversos e, como consectário, atraírem termos iniciais dissimilares para a contagem do lustro decadencial.

No primeiro momento possível, qual seja, o da constituição do crédito tributário, indubitavelmente deverá ser seguido o rito do Decreto nº 70.235/1972 (art. 4º, *caput*, da IN RFB nº 1.862/2018) e o sujeito passivo responsável po-

derá impugnar tanto a norma individual e concreta decorrente da aplicação da regra-matriz de incidência tributária, como o vínculo de responsabilidade que contra si foi lançado (arts. 4º, §1º, e 5º, §3º, da IN RFB nº 1.862/2018).

Na segunda classe de possibilidades, referentes ao desfecho dado à declaração de compensação (art. 8º), dois novos caminhos apresentam-se: (a) um para a hipótese de não homologação, cuja imputação de responsabilidade tributária se realizará no próprio despacho decisório (art. 9º, *caput*) e o sujeito passivo indireto poderá se defender, isolada ou cumulativamente, da negativa de homologação e do vínculo de responsabilidade tributária (art. 9º, §1º); e (b) outro para a eventual compensação “considerada não declarada” (art. 10, *caput*), ocasião na qual será lavrado “Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária”, caso o crédito tributário já se encontrar definitivamente constituído (art. 10, inciso I), ou efetuado “lançamento de ofício”, neste último caso, se inexistir prévia declaração constitutiva da obrigação tributária principal (art. 10, inciso II).

De se ressaltar, no ponto, que a responsabilização não deverá se dar de forma automática, à míngua de apuração exaustiva, haja vista: (i) os pressupostos assentados na seção anterior; (ii) a prescrição da própria Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018 para a reunião das “provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária” (art. 3º, *parágrafo único*), reafirmado pelos arts. 9º, *caput*, 10, incisos I e II, 13, *caput*, e 15, *caput*; (iii) a própria natureza jurídica de lançamento tributário (art. 142 do CTN), para fins de identificação do gênero sujeito passivo; e (iv) o não raro caráter sancionatório do qual algumas normas jurídicas atributivas de responsabilidade se revestem (ex: art. 135, inciso III, do CTN), a demandar individualização das condutas.

Como precisamente lecionava Hans Kelsen (1996, p. 68), ao passo em que o direito introduz hipóteses de incidência, deve necessariamente prescrever como deverá ser provada a existência de sua concretização, para fins de imposição das prescrições próprias da causalidade jurídica. Ademais, ainda quando estivermos diante de presunções legais, bem pontua Maria Rita Ferragut (2005, p. 142), o sujeito a quem esta aproveita não está dispensado de “provar o fato indiciário”.

Sem um motivo de fato cuja ocorrência tenha sido reconstituída segundo elementos de prova, o ato-norma editado carecerá de suporte fáctico. Na dinâmica funcional da construção da realidade jurídica, exige-se sempre o signo probatório, como elo de ligação entre a realidade jurídica e o mundo fenomênico. Afinal, como admitir o relato jurídico de um evento que se perdeu no tempo e no espaço, sem ao menos coletar rastros idôneos e dá-los a conhecer?

Desde que com base em “fatos novos ou subtraídos ao conhecimento do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável” (art. 11), poderá ainda

ocorrer a imputação de responsabilidade tributária antes do julgamento em primeira instância, circunstância na qual o processo será devolvido à autoridade lançadora (art. 12).

E a maior atenção dos juristas deverá se voltar para as classes de possibilidades abrangidas na imputação de responsabilidade tributária pelo pagamento de “crédito tributário definitivamente constituído” e seus respectivos regramentos.

Em primeiro lugar, como já prenunciado, trata-se de situação que se sujeita à decadência tributária e somente terá vez enquanto os débitos não forem encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional, para fins de inscrição em dívida ativa (art. 15, *caput*).

Em segundo lugar, a legislação trouxe de forma expressa definições que a praxe forense, a exemplo da Súmula Vinculante nº 24 do STF, já vinha conferindo à locução “definitivamente constituído”, senão vejamos:

Art. 15. Nos casos em que o crédito tributário definitivamente constituído não seja extinto, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos previamente ao encaminhamento para inscrição em dívida ativa deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária mediante Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária, o qual observará o disposto no art. 3º.

§ 1º Considera-se definitivamente constituído o crédito tributário:

I - cujo lançamento ou despacho decisório não tiver sido contestado por impugnação ou manifestação de inconformidade, conforme os termos do art. 21 do Decreto nº 70.235, de 1972;

II - cujo lançamento ou despacho decisório tiver sido mantido ou parcialmente mantido por decisão definitiva em processo administrativo fiscal, conforme os termos do art. 42 do Decreto nº 70.235, de 1972; ou

III - proveniente de declaração do sujeito passivo com efeito de confissão de débito.

Entrementes, acreditamos que o cerne das discussões reside justamente no teor prescritivo dos arts. 16 e 17 da IN RFB nº 1.862/2018, *in verbis* transcritos:

Art. 16. É facultado ao sujeito passivo apresentar recurso, nos termos do art. 56 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, em face da decisão que tenha imputado responsabilidade tributária decorrente do crédito tributário a que se refere o art. 15.

§ 1º O recurso deve ser apresentado no prazo de 10 (dez) dias, contado da data da ciência da decisão recorrida, nos termos do art. 56 da Lei nº 9.784, de 1999, e se restringirá ao vínculo de responsabilidade.

§ 2º O recurso será apreciado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que proferiu a decisão.

§ 3º Na hipótese de não reconsideração da decisão, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil encaminhará o recurso ao titular da unidade.

§ 4º Os recursos fundamentados no art. 56 da Lei nº 9.784, de 1999, contra a decisão proferida pelo titular da unidade, são decididos, em última instância e de forma definitiva, pelo titular da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF).

Art. 17. O recurso a que se refere o art. 16 terá efeito suspensivo apenas em relação ao vínculo de responsabilidade tributária do sujeito passivo, caso em que o crédito tributário relativo aos demais sujeitos passivos deverá ser encaminhado para inscrição em dívida ativa no prazo a que se refere o art. 2º da Portaria MF nº 447, de 25 de outubro de 2018.

Parágrafo único. Caso a decisão definitiva a que se refere o § 4º do art. 16, desfavorável ao responsável tributário, seja proferida posteriormente ao prazo a que se refere o caput, ela deverá ser encaminhada à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para fins de aditamento da inscrição em dívida ativa.

Além de trazer prescrições específicas ao Capítulo III do ato normativo em comento, voltado à “imputação de responsabilidade tributária pelo pagamento do crédito tributário definitivamente constituído”, convém lembrar que também se aplica à hipótese de compensação considerada não declarada para créditos tributários ordinariamente constituídos pelo regime do lançamento por homologação, por força do artigo 10, inciso I.

Como facilmente se nota, pretendeu-se afastar a aplicabilidade do Decreto nº 70.235/1972, que foi recepcionado com *status* de lei ordinária justamente para dispor sobre “processo administrativo fiscal”. E em seu lugar, prescreveu-se a submissão aos ditames da Lei nº 9.784/1999, que, para os casos nos quais existam leis próprias para regular procedimentos específicos, em princípio somente deveria ser invocada subsidiariamente (art. 69), com papel coadjuvante.

Prosseguindo, conferiu-se à defesa do responsável regime jurídico severamente amesquinhado, o que se observa com: (a) a concessão do prazo de apenas 10 (dez) dias para apresentação de recurso; (b) outorga de competência julgadora para o próprio órgão lançador; e (c) restrição das discussões na fase contenciosa ao “vínculo de responsabilidade”.

Com relação aos dois primeiros aspectos, verificamos severa deturpação à hierarquia do sistema jurídico, na medida em que, por meio de instrumento introdutor de caráter infralegal, a Administração Tributária Federal pretendeu

alterar o âmbito de incidência do Decreto nº 70.235/1972 e, ainda, redefinir competências jurisdicionais, motivos pelos quais não estranhamos o Projeto de Decreto legislativo nº 62/2019, que tramita na Câmara dos Deputados para sustar os arts. 15 a 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018, sob o fundamento de que o Poder Executivo teria exorbitado do poder regulamentar (at. 49, inciso V, da CRFB/88).

A limitação material dos argumentos defensivos possíveis, por seu turno, afigura-se afrontosa ao direito fundamental de petição (art. 5º, inciso XXXIV, alínea “a”, da CRFB/88), na medida em que somente permite ao sujeito passivo discutir se é responsável ou não.

Convém rememorar que a responsabilidade tributária, na linha daquilo que já foi afirmado em momento anterior, é produto da aplicação de duas normas jurídicas. E assim sendo, aquele que é constituído como devedor de um tributo também tem legitimidade para questionar o próprio crédito tributário administrativamente. O administrado não apenas pode discutir *se* é responsável, mas também – e, não menos importante – *se* o crédito tributário é devido e *em que medida*.

Se a finalidade do contencioso administrativo tributário é franquear possibilidades menos custosas para que a Fazenda Pública possa exercer controle de legalidade e rever atos que lhes digam respeito, não há motivo justificável para tolher a apreciação de fundamentos que o responsável tributário poderia facilmente deduzir e ver considerados perante o Poder Judiciário.

5 SÍNTESE CONCLUSIVA

i) A realidade jurídica pode vir a ser sensivelmente alterada por meios outros que não o exercício de função típica pelo Poder Legislativo.

ii) A pretexto de elucidar a legislação tributária e padronizar sua aplicação, é possível que a Administração Pública edite – de modo inconstitucional, frise-se – instrumentos secundários com foros de autonomia.

iii) Determinada cobrança fiscal pode se apresentar como indevida ainda que a Regra-Matriz de Incidência Tributária seja válida, como nos casos em que a responsabilidade solidária é imputada a terceira pessoa segundo critérios equivocados ou procedimentos antijurídicos.

iv) O direito positivo é um conjunto específico de enunciados prescritivos, com existência espaciotemporal, direcionadas à regulação de condutas inter-subjetivas e passíveis de efetivação pela atuação coativa do Poder Judiciário.

v) É o próprio ordenamento jurídico que, mediante normas, estabelece quais fatos serão ou deixarão de ser jurídicos. Critérios são positivados para identificar acontecimentos e presidir a construção dos elementos que serão incluídos nas classes de fatos lícitos e ilícitos, aos quais se imputam determinadas consequências, as relações jurídicas.

vi) Uma das grandes características do subsistema social do direito é justamente aquela de criar a sua própria realidade, fazendo-a mediante linguagem apropriada, motivo pelo qual todo e qualquer fato somente poderá ser considerado jurídico se, quando e nas condições que o próprio ordenamento prescrever.

vii) As normas de estrutura voltam-se diretamente à disciplina da produção de outros enunciados prescritivos. Já as normas de conduta regram imediatamente as condutas intersubjetivas diversas da enunciação.

viii) Mediante obediência às regras que disciplinam a (re)produção jurídica, os agentes competentes poderão instaurar procedimentos para aplicar normas de conduta a casos concretos e, assim, produzir enunciados tendentes à constituição linguística de relações jurídicas, que serão formalizadas em documentos normativos específicos.

ix) Cada ramo didaticamente autônomo do direito posto apresenta um processo de positivação peculiar, em cujo trajeto normativo normas jurídicas são derivadas e positivadas.

x) A responsabilidade tributária pressupõe a existência de duas normas autônomas, quais sejam: regra-matriz de incidência tributária e regra-matriz de a responsabilidade tributária, cada uma com hipóteses e prescritores particulares.

xi) A União, por intermédio de seu Poder Legislativo, não dispõe da faculdade jurídica de alargar as hipóteses de responsabilidade tributária por intermédio do veículo introdutor lei ordinária.

xii) O mero inadimplemento da obrigação tributária por uma sociedade empresária não configura automaticamente ilicitude apta a ensejar a responsabilização dos sócios com poderes de gestão.

xiii) Em matéria de responsabilidade sobre tributos federais, as normas gerais prescritas no Código Tributário Nacional se apresenta como vigas-mestras.

xiv) O “interesse comum”, para fins da responsabilização solidária prescrita pelo artigo 124, inciso I, do CTN, é aquele exclusivamente jurídico, caracterizado pelo concurso na concretização do fato gerador.

xv) Mesmo no atual cenário de crescente “privatização da gestão tributária”, os Administrados não ostentam competência para constituir a responsabilidade tributária, credenciamento este reservado ao Poder Público, mais especificamente, aos Poderes Executivo e Judiciário.

xvi) A maior das inovações trazidas pela IN RFB nº 1.862/2018 disse respeito à regulamentação dos momentos possíveis para a constituição da relação jurídica de responsabilidade tributária, que podem não coincidir com o instante da constituição do crédito tributário, haja vista que tratamos de normas jurídicas distintas, com hipóteses de incidência inconfundíveis.

xvii) Jamais a responsabilização poderá se dar de forma automática, à mínima da necessária apuração e da reunião de elementos probatórios suficientes.

xviii) A Receita Federal do Brasil perderá sua competência para imputar administrativamente a responsabilidade tributária nos casos de decadência, bem como nas situações em que as dívidas fiscais já houverem sido encaminhadas para a inscrição em dívida ativa.

xix) Ao pretender alterar o espectro de aplicação do Decreto nº 70.235/1972 e redefinir a competência para apreciação de defesas do sujeito passivo tributário, a Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018 excedeu os limites de sua natureza regulamentar.

xx) Se o responsável tributário responde pelo pagamento de um tributo, então também haverá de poder questioná-lo, em caráter integral ou parcial.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Gercélia Batista de Oliveira Mendes (Trad.). São Paulo: Martins Fontes, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Maria Celeste C. J. Santos (Trad.). 10. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. **Direito tributário:** fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

CONRADO, Paulo Cesar. Redirecionamento como forma (esdrúxula) de constituição da obrigação tributária (relativamente ao terceiro-responsável) e de aparelhamento da lide executiva fiscal (contra aquele mesmo terceiro). In: ARAÚJO, Ana Clarissa Massuko dos Santos et al. **Processo tributário analítico**. Paulo Cesar Conrado (Coord.) 2. ed. v. 2. São Paulo: Noeses, 2016.

EHRLICH, Eugen. **Fundamentos da sociologia do direito**. René Ernani Gertz (Trad.). Brasília: Universidade de Brasília, 1986.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária:** fundamentos para uma teoria da nulidade. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo de juízes:** a interpretação/aplicação do direito e os princípios. São Paulo: Malheiros, 2018.

GIORGI, Rafaele de. Luhmann e a teoria jurídica dos anos 70. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O direito na sociedade complexa**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e “autolancamento”**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. João Baptista Machado (Trad.). 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

_____. **Qué és um acto jurídico?** Revista Isonomia, n. 4, Madrid, abril/1996.

LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Saulo Krieger (Trad.). São Paulo: Martins Fontes, 2016.

MIRANDA, Pontes de. **Sistema de ciência positiva do direito**. v.1. Campinas: Bookseller, 2000.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Financeiras, 1954.

COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVAS E A FORMAÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL – HISTÓRICO, QUESTÕES CONTROVERTIDAS E A SUPOSTA SOLUÇÃO TRAZIDA PELO PARECER NORMATIVO COSIT 2/2018

Livia De Carli Germano

Bacharel e Mestre em Direito Tributário pela USP, Especialista em Direito Tributário (PUC-SP/COGEAE), advogada licenciada, Conselheira do CARF desde 2015, atualmente Titular da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Resumo: O presente artigo analisa as questões relacionadas à quitação de estimativas de IRPJ e CSLL por meio de compensação, a possibilidade de tais valores formarem saldo negativo de IRPJ e CSLL, os debates acerca da vedação trazida pela Lei nº 13.670/2018 e a suposta solução trazida pelo Parecer Normativo Cosit 2/2018.

Palavras-chave: IRPJ – CSLL – saldo negativo – compensação – estimativas mensais

Abstract: *This article examines the issues related to the liquidation of monthly Corporate Income Taxes estimates by means of offsetting, the possibility of such amounts forming a negative balance of Corporate Income Taxes, the debates about the ban brought by Law 13.670/2018 and the supposed solution brought by the Cosit Normative Opinion 2/2018.*

Keywords: *Corporate Income Taxes – negative balance – monthly estimates*

SUMÁRIO

1	A DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP)	155
2	O DÉBITO DE ESTIMATIVA MENSAL, AS SÚMULAS DO CARF SOBRE O ASSUNTO E A QUITAÇÃO DE ESTIMATIVAS POR MEIO DE COMPENSAÇÃO: CONTEXTO E CENÁRIO ATUAL (LEI Nº 13.670/2018).....	157
3	SALDO NEGATIVO FORMADO POR ESTIMATIVAS QUITADAS POR MEIO DE DCOMP – HISTÓRICO DO DEBATE ENTRE A RFB E A PGFN E A SUPOSTA SOLUÇÃO TRAZIDA PELO PN COSIT Nº 2/2018.....	161
4	A JURISPRUDÊNCIA DA 1ª SEÇÃO DO CARF SOBRE O APROVEITAMENTO DE SALDO NEGATIVO FORMADO POR ESTIMATIVAS QUITADAS POR MEIO DE COMPENSAÇÃO – ANTES E DEPOIS DO PN COSIT 2/2018.....	168
5	COBRANÇA DE ESTIMATIVAS COMPENSADAS COM BASE NA DCOMP: UMA SOLUÇÃO POSSÍVEL?	170
	REFERÊNCIAS	172

1 A DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP)

O Código Tributário Nacional (CTN) traz a compensação como uma das formas de extinção do crédito tributário, delegando para a lei ordinária o papel de estabelecer as condições para a sua efetivação (art. 156, II, e 170).

Tal papel foi desempenhado inauguralmente pelo artigo 66 da Lei nº 8.383/1991, que possibilitou o encontro de contas entre débitos e créditos dos sujeitos passivos sem prévia autorização da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), desde que em relação a tributos da mesma espécie.

Posteriormente, o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 passou a permitir que o contribuinte que apure crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela RFB utilize-o na compensação de débitos próprios relativos a *quaisquer* tributos e contribuições administrados por aquele órgão.

Inicialmente, a compensação realizada com base no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 deveria ser apresentada em pedido cuja análise pela RFB costumava levar diversos anos. O sistema foi sendo aperfeiçoado com a criação, em 2002, da declaração de compensação (DCOMP), tendo a Medida Provisória (MP) nº 66 (convertida na Lei nº 10.637/2002) estabelecido que sua apresentação extinguiria o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/1996¹). Já com a MP nº 135/2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003) veio a previsão de que a DCOMP constitui confissão de dívida e “instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados” (art. 74, § 6º, da Lei nº 9.430/1996²).

Assim, como regra, a partir de 2003 os débitos declarados pelo sujeito passivo por meio da DCOMP consideram-se confessados, o que permite sua imediata cobrança pela União, inclusive mediante encaminhamento à Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa. Daí porque as discussões acerca da não homologação de DCOMP versam, em sua maioria, sobre a existência, suficiência e disponibilidade do crédito apresentado para a quitação de tais débitos assim declarados e não sobre o débito, que se considera confessado e, portanto, desde já exigível.

Em 2004 a Lei nº 11.051 segregou, conforme o motivo, as hipóteses em que a RFB não admite a compensação, distinguindo entre a compensação

1 § 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

2 § 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

simplesmente não homologada da compensação a ser considerada como “não declarada” (art. 74, § 12 da Lei nº 9.430/1996³). Isso para diferenciar os casos em que se discute, essencialmente, o mérito do crédito, daqueles em que a compensação não poderia sequer ser considerada como apresentada, por não cumprir requisitos mínimos para tanto, ou por se pretender a utilização de créditos para os quais a compensação seria legalmente vedada (a exemplo dos créditos de terceiros e/ou não tributários).

A apresentação de DCOMP considerada “não declarada” (sem falsidade) sujeita o contribuinte a multa isolada de 75% (§ 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003, incluído pela Lei nº 11.051/2004), diferentemente de quando a compensação é tida por declarada mas não vem a ser homologada (sem falsidade), em que a multa isolada aplicável é de 50% (art. 74, § 17 da Lei nº 9.430/1996).

Feito este breve histórico, passamos a tratar a seguir da compensação envolvendo débitos de estimativas mensais de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

3 § 12. Será considerada não declarada a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051/2004)

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051/2004)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051/2004)

a) seja de terceiros; (Incluída pela Lei nº 11.051/2004)

b) refira-se a “crédito-prêmio” instituído pela art. 1º do Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969; (Incluída pela Lei nº 11.051/2004)

c) refira-se a título público; (Incluída pela Lei nº 11.051/2004)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051/2004)

e) não se refira a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal - SRF. (Incluída pela Lei nº 11.051/2004)

f) tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei, exceto nos casos em que a lei: (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009)

1 – tenha sido declarada inconstitucional pela Supremo Tribunal Federal em ação direta de inconstitucionalidade ou em ação declaratória de constitucionalidade; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

2 – tenha tido sua execução suspensa pelo Senado Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

3 – tenha sido julgada inconstitucional em sentença judicial transitada em julgado a favor do contribuinte; ou (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

4 – seja objeto de súmula vinculante aprovada pelo Supremo Tribunal Federal nos termos do art. 103-A da Constituição Federal. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009)

2 O DÉBITO DE ESTIMATIVA MENSAL, AS SÚMULAS DO CARF SOBRE O ASSUNTO E A QUITAÇÃO DE ESTIMATIVAS POR MEIO DE COMPENSAÇÃO: CONTEXTO E CENÁRIO ATUAL (LEI Nº 13.670/2018)

Quando falamos de recolhimento de estimativas de IRPJ e de CSLL é importante contextualizar que estamos tratando daquele universo de pessoas jurídicas tributadas pelo regime de lucro que optaram por calcular os tributos devidos em bases anuais.

De fato, o IRPJ e a CSLL devidos pela pessoa jurídica submetida à tributação pelo regime de lucro real pode ser apurado basicamente de duas formas. Em regra, tais tributos são calculados por trimestre e assim recolhidos de forma definitiva. Como alternativa, a pessoa jurídica pode optar por apurar o IRPJ e a CSLL em base anual, e neste caso ela deve realizar antecipações mensais, utilizando, para fins de cálculo dos valores assim devidos, ou um percentual da receita bruta (estimativa) ou o preparo de balancetes de suspensão/redução, posteriormente apurando o lucro real anual com data-base 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.430/1996, artigos 1º e 2º).

Quem opta pelo regime de lucro real anual realiza então potencialmente dois tipos de recolhimento de IRPJ e CSLL: as antecipações mensais e o pagamento do tributo eventualmente devido no ajuste – lembrando que somente haverá tributo devido no ajuste caso o sujeito passivo apure lucro real anual positivo e os valores retidos ou recolhidos ao longo do ano não tenham sido suficientes para fazer frente ao efetivamente apurado como devido.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) se consolidou sobre algumas questões relacionadas ao pagamento de estimativas.

Neste sentido, sobre a possibilidade de se exigir o recolhimento da estimativa após o encerramento do ano-calendário, a Súmula CARF 82, vinculante, enuncia: “Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.”⁴

Portanto, a fiscalização pode lançar apenas a multa isolada pelo não recolhimento da estimativa, não podendo exigir o valor em si da estimativa não declarada e não recolhida, cujo débito comporá o valor de tributo devido no ajuste anual. Neste contexto, a Súmula CARF 104, vinculante, registra:

4 Precedentes: Acórdão nº 101-96353, de 17/10/2007 Acórdão nº 105-16808, de 05/12/2007 Acórdão nº 108-08933, de 27/07/2006 Acórdão nº 107-09125, de 12/09/2007 Acórdão nº 103-22842, de 24/01/2007 Acórdão nº 101-96683, de 17/04/2008 Acórdão nº 105-17057, de 30/05/2008.

Súmula CARF 104: Lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN.⁵

Ainda com relação às penalidades aplicáveis em caso de não recolhimento de estimativas, destaca-se a Súmula CARF 105:

Súmula CARF 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.⁶

A aplicação da Súmula CARF 105 é controvertida e os julgados do CARF refletem basicamente três posições a respeito. Atualmente, tem prevalecido na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) o entendimento, não unânime, de que a Súmula CARF 105 não se aplica após a edição da Lei nº 11.488/2007. Tem restado vencida a posição – esposada, dentre outros, por esta autora – de que o racional da Súmula 105 permaneceria aplicável, na medida em que a Lei nº 11.488/2007 teria alterado apenas a redação, mas não a norma julgada pelos precedentes que deram base a seu enunciado. Nas turmas ordinárias, por sua vez, existe também a posição intermediária, aplicando o princípio penal da consunção, isto é, mantendo-se apenas a multa isolada sobre valores (base de cálculo) não atingidos pela multa de ofício.

Por fim, quanto às Súmulas CARF a respeito de estimativas mensais, a Súmula CARF 84, também vinculante, indica: “É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa.”⁷

Os debates que levaram à edição da Súmula CARF 84 têm por pano de fundo a edição, em 2004, da Instrução Normativa (IN) nº 460, da então Se-

5 Precedentes: 9101-001.861, de 30/01/2014; 1102-000.824, 04/12/2012; 1402-01.217, de 04/10/2012; 1401-000.804, de 12/06/2012; 1202-00.658, de 16/01/2012; 1301-00.503, de 23/02/2011; 1402-00.219, de 06/07/2010; 1803-00.426, de 20/05/2010; 198-00.101, de 30/01/2009; 195-0.125, de 10/12/2008; 193-00.017, de 13/10/2008; 101-96.215, de 14/06/2007; CSRF/01-05.653, de 27/03/2007.

6 Precedentes: 9101-001.261, de 22/11/2011; 9101-001.203, de 17/10/2011; 9101-001.238, de 21/11/2011; 9101-001.307, de 24/04/2012; 1402-001.217, de 04/10/2012; 1102-00.748, de 09/05/2012; 1803-001.263, de 10/04/2012.

7 Precedentes: Acórdão nº 1201-00.404, de 23/2/2011; Acórdão nº 1202-00.458, de 24/1/2011; Acórdão nº 1101-00.330, de 09/7/2010; Acórdão nº 9101-00.406, de 02/10/2009; Acórdão nº 105-15.943, de 17/8/2006.

cretaria de Receita Federal (SRF) cujo artigo 10 proibia a compensação da estimativa de IRPJ e CSLL paga a maior antes de encerrado o período-base anual, vedação reproduzida também no artigo 10 da IN SRF nº 600/2005. Até então a Receita Federal não aplicava tal restrição (cf. IN SRF nº 210/2002), e também as instruções normativas editadas posteriormente não mais a previram (IN RFB nº 900/2008, IN nº RFB 1300/2012 e seguintes), tendo prevalecido o entendimento de que a proibição careceria, assim, de base legal.

A aplicação da Súmula CARF 84 pode levar a conclusões importantes, por exemplo em relação ao termo inicial da contagem dos juros de mora sobre os valores recolhidos a maior. De fato, considerando que os juros de mora são devidos a partir do mês seguinte ao do pagamento indevido (art. 39, par. 4º, Lei nº 9.250/1995 e art. 73 da Lei nº 9.532/1997), a aplicação da Súmula CARF 84 indica também que, no caso de estimativas recolhidas a maior, os juros sobre o indébito são calculados a partir do mês seguinte ao recolhimento da estimativa, e não apenas após o encerramento do ano-calendário, isto é, não apenas se e quando tal estimativa formar saldo negativo. Assim, pelo menos quanto ao montante recolhido a maior, o indébito recolhido a título de estimativa existe independentemente da formação de saldo negativo, não havendo relação de prejudicialidade entre tais valores.

Pois bem. Dando sequência à sistemática acerca do recolhimento de estimativas, observa-se que a pessoa jurídica que opta pelo regime de lucro real anual e, por consequência, realiza antecipações mensais, não necessariamente apura tributo devido ao final do ano-calendário, podendo ocorrer a situação em que a própria base de cálculo anual do IRPJ/CSLL se revele negativa (isto é, apuração de prejuízo fiscal/base negativa de CSLL), bem como o caso em que os valores recolhidos antecipadamente, ou retidos na fonte, se revele superior à base de cálculo anual apurada (quando então se diz que o contribuinte apurou saldo negativo de IRPJ/CSLL).

Assim, diferentemente do prejuízo fiscal (que diz respeito à base de cálculo), o saldo negativo é, efetivamente, um crédito da pessoa jurídica contra o Fisco, eis que corresponde a pagamentos ou retenções antecipados cujo valor se revelou superior ao tributo apurado como efetivamente devido.

Como visto, coincidentemente, a mesma lei que prevê a opção pelo recolhimento de estimativas mensais permite que o contribuinte que apure crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal possa utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer

tributos e contribuições administrados por aquele órgão (Lei nº 9.430/1996, artigos 2º e 74).

Questão controversa é exatamente quando o valor devido a título de estimativa é quitado pelo contribuinte, não mediante recolhimento efetivo (artigo 156, I do CTN), mas pela via da compensação (artigo 156, II, do CTN).

Nesse contexto, é necessário compatibilizar essa forma de quitação das estimativas (até então prevista em lei) com o fato de que estas podem vir a formar um valor de saldo negativo que, por sua vez, é, na maior parte dos casos, aproveitado pelo contribuinte também mediante compensação com débitos próprios de tributos federais – muito em virtude dos diversos empecilhos que se colocam na análise de pedidos de restituição. Isso sem ignorar que a estimativa, por sua própria natureza, não é em si “tributo devido”, mas apenas antecipação – e antecipação esta de um valor de tributo que, ao final do ano-calendário, pode vir a ser devido ou não, no caso de apuração de prejuízo fiscal / base negativa. Ademais, a compensação apresentada pelo contribuinte não implica necessariamente a quitação do débito declarado como devido, eis que o crédito pode não ser homologado, ou ainda, em algumas hipóteses, a compensação pode sequer ser considerada declarada. Este é o panorama dos debates.

Vale ressaltar, porém, que algumas das discussões aqui comentadas podem ter, ao menos por enquanto (e ao menos nos limites do processo administrativo), prazo para terminar. É que a Lei nº 13.670, publicada em maio de 2018, trouxe vedação expressa à quitação das estimativas pela via da compensação.

A Exposição de Motivos nº 107/2017/MF ao Projeto de Lei nº 8.456/2017, que resultou na Lei nº 13.670/2018, justifica a proibição da compensação de estimativas exatamente pelo fato de estas formarem um crédito saldo negativo que o contribuinte igualmente pretenderá aproveitar via compensação, indicando:

[...] estimativas indevidamente compensadas geram falso saldo negativo do imposto que por sua vez também é indevidamente compensado com outros débitos, inclusive de outras estimativas, implicando o não pagamento sem fim do crédito tributário devido pelo contribuinte. (BRASIL, 2017)

Esta não é a primeira vez que se tenta impedir a quitação de estimativas mensais mediante compensação. Vedação semelhante foi trazida pela Medida Provisória nº 449/2008, porém a proibição acabou não constando da Lei nº 11.941/2009, na qual tal MP foi convertida. O contexto de tal proibição também será abordado nos itens a seguir.

De qualquer forma, a partir da Lei nº 13.670/2018 as declarações de compensação que forem apresentadas com a finalidade de quitar débitos de estimativas mensais serão consideradas “não declaradas” (art. 74, §12, inciso I, da Lei nº 9430/1996).

A situação do contribuinte que, a partir de então, pretender quitar estimativa mediante a apresentação de declaração de compensação se encaixa em duas diferentes hipóteses de multa isolada: a multa sobre o débito de estimativa não pago (50%, nos termos do artigo 44, II, Lei nº 9.430/1996) e a multa pelo envio de declaração de compensação considerada não declarada (75%, cf. § 4º do art. 18 da Lei nº 10.833/2003), sendo de se esperar que a aplicação de ambas as penalidades pela RFB se converta em um ponto de alerta para potenciais novas controvérsias.

Como se percebe, se por um lado a Lei nº 13.670/2018 acaba com alguns dos debates acerca da compensação de estimativas, eis que esta resta desautorizada, por outro ela traz novas matérias que serão objeto de questionamento.

Observe-se que até mesmo o termo inicial de sua vigência é controverso, já que a RFB entende que ela é aplicável a partir de junho de 2018, não obstante haja argumentos para se sustentar a sua aplicação apenas a partir de 2019, pelo menos – afinal, o contribuinte que, em janeiro de 2018, fez a opção irrevogável pelo recolhimento anual do IRPJ/CSLL, considerou em seu fluxo de caixa a possibilidade de utilizar seus créditos para a quitação das estimativas mensais devidas naquele ano, não sendo razoável a mudança da regra no meio da apuração.

3 SALDO NEGATIVO FORMADO POR ESTIMATIVAS QUITADAS POR MEIO DE DCOMP – HISTÓRICO DO DEBATE ENTRE A RFB E A PGFN E A SUPOSTA SOLUÇÃO TRAZIDA PELO PN COSIT Nº 2/2018

O aproveitamento de crédito de saldo negativo formado por estimativas quitadas por meio de compensação sempre foi aspecto controverso, gerando posicionamentos divergentes inclusive entre a própria RFB e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Em uma breve síntese, a RFB, desde a Solução de Consulta Interna nº 18/2006, emitida por sua Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), e cuja ementa é transcrita a seguir, vem expressando o seu entendimento de que eventual discussão relativa aos débitos de estimativa quitados via compensação não afeta a análise do saldo negativo do mesmo ano-calendário. Isso por

considerar que, porque a declaração de compensação tem efeito de confissão de dívida (a partir da MP nº 135/2003), não haveria impedimento para que o débito relativo às estimativas eventualmente não homologadas pudesse ser cobrado mediante inscrição em Dívida Ativa da União.

SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT nº 18/2006

Os débitos de estimativas declaradas em DCTF devem ser utilizados para fins de cálculo e cobrança da multa isolada pela falta de pagamento e não devem ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União;

Na hipótese de falta de pagamento ou de compensação considerada não declarada, os valores dessas estimativas devem ser glosados quando da apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ, devendo ser exigida eventual diferença do IRPJ ou da CSLL a pagar mediante lançamento de ofício, cabendo a aplicação de multa isolada pela falta de pagamento de estimativa.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ. (BRASIL, 2006)

Não obstante, a PGFN, por meio de pareceres normativos, vinha demonstrando seu posicionamento de que estimativas oriundas de compensação não homologada não poderiam ser inscritas em Dívida Ativa, por entender que apenas seria possível a cobrança de tributo e não de meras antecipações, sendo que “a confissão não transforma a antecipação do tributo (estimativa) em crédito tributário” (Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011). No entender da PGFN, a glosa das estimativas não pagas deveria ser realizada por ocasião da análise da DCOMP ou do saldo negativo, o que conseqüentemente geraria uma relação de prejudicialidade entre a formação do saldo negativo e a quitação da estimativa mensal.

Para entender os efeitos de cada um desses posicionamentos, analisa-se o seguinte exemplo hipotético:

2008: contribuinte apura saldo negativo de IRPJ e CSLL.

2009: contribuinte utiliza o crédito de saldo negativo de 2008 para a quitação das estimativas mensais apuradas no decorrer do ano-calendário 2009, apurando, ao final do ano, saldo negativo.

2010: contribuinte utiliza saldo negativo de 2009 para a quitação de estimativas mensais que irão compor, mais uma vez, o saldo negativo do ano-calendário 2010; e assim sucessivamente.

2012 (ainda dentro do prazo de 5 anos previsto no §5º do artigo 74 da Lei 9.430/1996): Receita Federal emite Despacho Decisório não homologando as compensações das estimativas mensais de 2009.

Procedimento conforme SCI Cosit nº 18/2006: a discussão relativa à cobrança dos débitos cuja compensação não foi homologada se limita às estimativas mensais de 2009, sem afetar o valor do saldo negativo daquele ano-calendário. Procedimento conforme o Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011: a não homologação da compensação de estimativas mensais de 2009 afeta o valor do saldo negativo daquele ano-calendário e, conseqüentemente, os débitos compensados com tal crédito, que, por sua vez, compuseram o saldo negativo dos períodos subsequentes, gerando assim uma relação de dependência entre todas as DCOMPs então apresentadas pelo contribuinte.

A RFB, por meio da Nota Técnica Cosit nº 34/2012, buscou argumentar a possibilidade, em caráter excepcional, da cobrança e inscrição em Dívida Ativa de estimativas que tenham sido objeto de parcelamento inadimplido ou de compensação não homologada ou considerada não declarada, argumentando, inclusive, que a Lei nº 11.941/2009 teria tratado a estimativa como débito “cobrável” quando deixou de trazer a vedação para a quitação de estimativas por compensação que até então constava da MP nº 449/2008.

Em resposta, o Parecer PGFN/CAT nº 193/2013 afirmou que a permissão para compensação de estimativas não implica possibilidade de sua cobrança, ainda que tenham sido objeto de compensação não homologada, eis que “não existe nenhuma previsão objetiva de que as estimativas possam ser parceladas”, e, ainda que fosse editada legislação neste sentido, observa:

[...] a estimativa é simples antecipação do tributo, sendo substituída pelo resultado apurado ao final do ano base, podendo inclusive não existir valor devido a título de tributo. Assim, caso realizado um parcelamento, a estimativa deixaria de existir no ano seguinte, ficando sem respaldo o parcelamento. (BRASIL, 2013a)

Então, por meio da Nota Técnica Cosit nº 31/2013, a RFB informa que reuniu-se com a PGFN, firmando o compromisso de elaborar nova consulta, esta:

[...] com maiores esclarecimentos sobre o ‘débito de estimativa cuja compensação não tenha sido homologada’, no sentido de verificar se, após o ajuste anual, referida estimativa assume a natureza de imposto de renda ou de contribuição social sobre o lucro líquido. (BRASIL, 2013b)

Na referida nota técnica, a RFB registra:

[...] não se discute aqui a possibilidade de se extinguir a estimativa com a compensação. É fato. Isto nos leva a um ponto específico da discussão: se não está vedada a compensação de estimativas, o que foi tentado e rechaçado pelo legislador quando da conversão da MP nº 449, de 3 de dezembro

de 2008, é porque tal valor deve ser considerado crédito tributário, mais especificamente, imposto devido. Do contrário, permitir a compensação com débito não tributário (admitindo-se o entendimento da PGFN de que estimativa não é crédito tributário), seria contrariar o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que veda compensações de crédito tributário com não tributário. (BRASIL, 2013b)

Por outro lado, insiste que não se está tratando de estimativa não paga no ano-calendário, mas de estimativa extinta por meio de compensação, “cujo efeito legal é o mesmo do pagamento, conforme se depreende da leitura do artigo 156, incisos I e II, do CTN e do artigo 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991”. Em seguida, observa que a PGFN tem analisado a situação sob uma outra (limitada) perspectiva, ressaltando que

[...] todas as decisões citadas pela PGFN nos Pareceres PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, e nº 193, de 2013, se referem exclusivamente a estimativas não pagas, não tendo sido apresentados julgados sobre estimativas compensadas e não homologadas sobre as quais se tenha discutido a natureza do débito compensado ou sua cobrança. (BRASIL, 2013b)

Assim, a Nota Técnica Cosit nº 31/2013 reafirma a posição já sustentada pela RFB, nos seguintes termos:

21.2 Ora, enquanto não homologada a compensação, extinto está o débito declarado a título de estimativa e, portanto, corretamente deduzido do total do imposto devido no ano e demonstrado na DIPJ. Essa extinção, entretanto, não é definitiva, mas se submete a condição resolutória de a RFB homologá-la ou não no prazo de cinco anos.

21.3. Assim, ao compor o imposto de renda apurado e devido ao final do ano-calendário, e ser declarado como extinto por meio de estimativa, tem-se que esse valor informado na DIPJ como compensado já não é mais estimativa, mas imposto sobre a renda, crédito tributário definitivamente constituído por apuração e confissão do sujeito passivo. Tal caráter de confissão tanto se encontra assentado na informação do valor estimado e compensado prestada na DCTF, como na DComp.

22. [...] Portanto, a partir de 31 de dezembro, qualquer valor declarado como pago ou compensado, relativo ao imposto sobre a renda, é crédito tributário, ainda que tenha sido antecipado a título de estimativa. (BRASIL, 2013b)

Tal normativo também ressalta as consequências de se seguir o entendimento sustentado pela PGFN (de impossibilidade de se exigir as estimativas com base na DCOMP), nas duas alternativas possíveis, apontando que: (i) sobrestar a análise das DCOMP no caso de apuração de saldo negativo com-

posto de valores de estimativas objeto de DComp ainda não homologadas: envolveria o risco de homologação tácita caso a análise levasse mais de cinco anos da transmissão da DComp e, de qualquer forma, acarretaria perda de eficiência por acúmulo de todos os PER/DComp relacionados a um crédito pendente de reconhecimento; e (ii) permitir que o contribuinte utilize o saldo negativo antes de sua validação total: traria insegurança jurídica eis que, ao se confirmar a não homologação final da compensação de estimativas, e ainda sendo possível efetuar a glosa da dedução indevida (direito da Fazenda ainda não extinto pela decadência), seria necessário revisar todas as compensações ou restituições que tenham utilizado o crédito em questão.

A Nota Técnica Cosit nº 31/2013 então conclui:

Entende-se que a única forma de conciliar a faculdade dada ao contribuinte de compensação de débitos de estimativas e de discussão acerca da não homologação com o direito de a Fazenda reaver seu crédito decorrente de DComp não homologada, caso haja decisão que lhe seja favorável, seria a cobrança com base em DComp, sem necessidade de glosa na apuração do ajuste anual e, conseqüentemente, sem necessidade de lançamento de ofício. (BRASIL, 2013b)

Em resposta, o Parecer PGFN/CAT nº 88/2014 acaba por admitir a cobrança, por meio de inscrição em Dívida Ativa, das estimativas objeto de compensação não homologada, mas desde que após o ajuste anual, “uma vez que já se completou o fato jurídico tributário que enseja a incidência do imposto de renda, ocorrendo a substituição da estimativa pelo imposto de renda”.

Por meio do referido parecer a PGFN não altera seu entendimento de que a estimativa em si não pode ser inscrita em Dívida Ativa e, na verdade, reitera expressamente os termos do Parecer PGFN/CAT n.º 1.658/2011, no entanto passa a ponderar que “... após o ajuste, a estimativa é substituída pelo tributo, portanto, a estimativa extinta por meio de compensação foi incorporada ao ajuste, ...”. Neste sentido, o Parecer PGFN/CAT nº 88/2014 propõe a adaptação dos sistemas e procedimentos da Receita Federal “para que fique claro que a cobrança não se trata de estimativa, mas de tributo”.

Interessante notar que, a se insistir nesse posicionamento, situação curiosa pode ocorrer quando o contribuinte venha a quitar débito de estimativa mensal por meio de compensação e, por exemplo, apure prejuízo fiscal no respectivo ano calendário. Neste caso, como dizer que o débito de estimativa será cobrado “como tributo” se sequer há base de cálculo tributável no ano-calendário em questão?

Mesmo diante de tal inconsistência, e em linha com o entendimento expressado no Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, a RFB editou, em dezembro de 2018, o Parecer Normativo (PN) Cosit nº 2/2018, sendo a sua ementa autoexplicativa:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE ESTIMATIVAS POR COMPENSAÇÃO. ANTECIPAÇÃO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. 31 DE DEZEMBRO. COBRANÇA. TRIBUTO DEVIDO.

Os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Declaração de compensação (Dcomp) até 31 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei nº 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas.

Os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário. Não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) antes desta data.

No caso de Dcomp não declarada, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga. Os valores dessas estimativas devem ser glosados. Não há como cobrar o valor correspondente a essas estimativas e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação. Não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido.

Se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança.

Dispositivos Legais: arts. 2º, 6º, 30, 44 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 52 e 53 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017; IN

RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. e-Processo 10010.039865/0413-77. (BRASIL, 2018a)

Com base em tal normativo, alguns sustentam que, na hipótese em que o despacho decisório que não homologa a compensação da estimativa for cientificado ao contribuinte após 31 de dezembro (que é a grande maioria dos casos), não há que se falar em prejudicialidade entre o processo destinado à verificação do crédito de saldo negativo de um determinado ano e o processo referente à compensação da estimativa mensal devida naquele mesmo ano-calendário, eis que esta ou estará (provisoriamente) extinta ou, se se revelar exigível, poderá ser devidamente cobrada mediante procedimento próprio.

Referida interpretação, se aplicada, tenderia a diminuir o contencioso administrativo (neste específico aspecto) já que a RFB, na análise das DCOMPs ainda pendentes de julgamento, não mais poderia negar a análise de créditos de saldo negativo simplesmente em razão de este ser formado por estimativas quitadas por compensação não homologada, e também não precisaria sobrestar os processos, eis que consideraria, para tal fim, a estimativa como extinta e, assim, formadora do crédito que o contribuinte pretende utilizar.

Sob esse aspecto, para processos administrativos já mais adiantados, poder-se-ia entender, inclusive, que eventuais recursos da PGFN ou manifestações em contrarrazões que sustentem o contrário estariam contrariando o próprio posicionamento do órgão manifestado no Parecer PGFN/CAT nº 88/2014.

Alguns discutem, inclusive, o interesse de agir da PGFN em tal pedido, por preclusão lógica, eis que, se o próprio órgão entende que a estimativa pode ser cobrada por meio da DCOMP, não lhe seria legítimo demandar que a compensação do saldo negativo seja negada exclusivamente em razão do crédito ser formado por estimativa não compensada, revelando-se tal comportamento, no mínimo, uma afronta ao princípio do *nemo potest venire contra factum proprium* (segundo o qual a pessoa que adota uma certa conduta, e que por sua vez proporciona o surgimento de efeitos jurídicos, carece de interesse processual de adotar uma postura completamente diferente daquela até então assumida).

Nesse ponto, é necessário considerar, porém, que a preclusão lógica, no sentido processual, apenas se opera para atos concretos ou praticados dentro de um mesmo processo. Assim, a princípio, não se pode falar propriamente em perda de interesse de agir da Fazenda Nacional em um determinado processo apenas e exclusivamente em razão de esta ter editado atos gerais e abstratos que possam ser interpretados como contrários aos pedidos ali demandados. É

no mérito que tais pedidos poderão ser considerados como carentes de força argumentativa, em razão de o órgão demandar, no processo, tese para a qual ele próprio teria emitido entendimento geral e abstrato em sentido contrário.

Não obstante, como se verá a seguir, na prática nem o Parecer PGFN/CAT nº 88/2014 nem a ainda recente publicação do Parecer Normativo Cosit 2/2018 vieram a se traduzir em pacificação da jurisprudência administrativa acerca da compensação das estimativas – pelo menos não no âmbito da 1ª Seção do CAREF.

4 A JURISPRUDÊNCIA DA 1ª SEÇÃO DO CARF SOBRE O APROVEITAMENTO DE SALDO NEGATIVO FORMADO POR ESTIMATIVAS QUITADAS POR MEIO DE COMPENSAÇÃO – ANTES E DEPOIS DO PN COSIT 2/2018

A jurisprudência do CARF ainda oscila na análise dos casos de glosa de estimativas do montante de saldo negativo a restituir.

Pelo menos por um certo breve período, chegou a prevalecer o entendimento de que não caberia a glosa do saldo negativo naqueles casos em que a DCOMP apresentada tem efeito de confissão de dívida (isto é, após a MP nº 135/2003), eis que, então, a cobrança das estimativas, se necessária, poderá ser realizada em procedimento próprio. A ementa do Acórdão nº 9101-003.891, sessão de 08 de novembro de 2018, resume as conclusões desta linha de entendimento:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005

GLOSA DE CRÉDITO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. COMPENSAÇÕES DE ESTIMATIVAS NÃO HOMOLOGADAS. IMPROCEDÊNCIA.

A compensação regularmente declarada, tem o efeito de extinguir o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins, inclusive, para fins de composição de saldo negativo.

Na hipótese de não homologação da compensação que compõe o saldo negativo, a Fazenda poderá exigir o débito compensado pelas vias ordinárias, através de Execução Fiscal.

A glosa do saldo negativo utilizado pela Contribuinte acarreta cobrança em duplicidade do mesmo débito, tendo em vista que, de um lado terá prosseguimento a cobrança do débito decorrente da estimativa de IRPJ não homologada, e, de outro, haverá a redução do saldo negativo gerando outro débito com a mesma origem. (BRASIL, 2018b)

No mesmo sentido, para citar apenas os mais recentes na 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), os Acórdãos nºs 9101-004.131, de 11/04/2019; 9101-004.055, de 12/03/2019, 9101-004.038, de 14/02/2019, todos em votação por maioria, havendo ainda diversos precedentes de turmas ordinárias com votação unânime.

Pode-se considerar, assim, que a jurisprudência da 1ª Seção do CARF vinha se consolidando no sentido da ausência de prejudicialidade entre o processo destinado à verificação do crédito de saldo negativo de um determinado ano e o processo referente à compensação da estimativa mensal devida naquele mesmo ano-calendário.

Tal linha pode ser interpretada como semelhante à que consta do Parecer Normativo Cosit nº 2/2018, muito embora nenhum dos julgados pesquisados mencione como relevante a condição, imposta tanto pelos pareceres da PGFN quanto pelo PN Cosit nº 2/2018, de o despacho decisório ter sido proferido após o encerramento do ano-calendário. Não se pode dizer, todavia, se tal omissão ocorreu porque tal condição efetivamente seria entendida como inaplicável, ou simplesmente porque o debate não era pertinente na análise dos casos concretamente julgados.

De qualquer forma, é de se destacar que, em diversas oportunidades, o CARF decidiu pelo sobrestamento dos processos, sob o entendimento de que, para que as estimativas possam compor o saldo negativo, elas devem restar definitivamente extintas, eis que somente então se está diante de “créditos líquidos e certos” nos termos do artigo 170 do CTN. Tais julgados consideram que, estando pendente a discussão acerca da homologação da compensação das estimativas, deve-se aguardar a decisão definitiva em tal processo administrativo para só então se dar andamento ao pleito referente ao saldo negativo respectivo (exs.: Resolução nº 1402-000.348, de 20/01/2016; Acórdão nº 1402-003.351, de 15/08/2008).

Em um caso específico em que o saldo negativo era formado por estimativas quitadas depois do encerramento do período de apuração anual, a 1ª Turma da CSRF, por meio do acórdão nº 9101-003.708, votação por maioria, sessão de 08/2018, chegou, inclusive, a não sobrestar mas já negar provimento a recurso do contribuinte, por entender que

A restituição/compensação de saldo negativo formado por estimativas só é admissível na medida em que essas estimativas estejam quitadas, e também na medida que o montante pago supere o valor do tributo devido, quando elas passam a convalidar o saldo negativo a ser restituído/compensado. Se

a contribuinte realiza pagamento de estimativa depois do encerramento do período de apuração anual (por execução de Per/Dcomp com débito de estimativa que não foi homologado, ou por processo de parcelamento), o procedimento correto é que a contribuinte apresente Per/Dcomp à medida que o saldo negativo vai sendo formado pelos referidos pagamentos de estimativas. Não há como admitir a ideia de a contribuinte primeiro receber a restituição (ainda que na forma de compensação), para depois pagar o tributo que daria ensejo àquela restituição (BRASIL, 2018c, trecho da ementa).

Ademais, também em virtude de mudança de composição da 1ª Turma da CSRF, mais recentemente a posição que tem prevalecido (ainda em votação por maioria) é pelo sobrestamento dos processos, e mesmo após a vigência do Parecer Normativo Cosit nº 2/2018. Neste sentido, os Acórdãos nºs 9101-004.440 e 9101-004.441, sessão de 9 de outubro de 2019, consideraram:

Como a extinção do crédito tributário por homologação de compensação declarada retroage à data de apresentação da DCOMP, o litígio em torno da não-homologação de compensação de estimativa constitui prejudicial à decisão acerca do saldo negativo formado com a estimativa e utilizado em compensação. Assim, a decisão acerca da existência do saldo negativo deve ser sobrestada até a solução do litígio administrativo acerca da homologação da compensação de estimativa que o integra. (BRASIL, 2019, trecho da ementa).

Como se percebe, a edição do Parecer Normativo Cosit nº 2/2018 não teve, de fato, o condão de reduzir o contencioso administrativo a respeito do tema da compensação de estimativas (pelo menos não no âmbito do CARF), sendo de se esperar, inclusive, que, em prevalecendo a recente orientação da 1ª Turma da CSRF acima comentada, haja um aumento do volume de processos sobrestados, ficando os processos que versem sobre saldo negativo pendentes de decisão até que haja solução definitiva quanto à compensação da estimativa formadora do crédito que se pretender restituir.

5 COBRANÇA DE ESTIMATIVAS COMPENSADAS COM BASE NA DCOMP: UMA SOLUÇÃO POSSÍVEL?

A análise do contexto normativo anterior à Lei nº 13.670/2018 revela que, de fato, negar que o valor da estimativa quitada por meio de compensação possa compor o valor do saldo negativo pleiteado pelo contribuinte é inserir na lei condição nela não prevista, podendo resultar em sério prejuízo ao contribuinte em virtude de uma potencial (ou pelo menos temporária) dupla

cobrança, eis que o mesmo valor equivalente à estimativa pode acabar sendo exigido tanto no procedimento referente à compensação da estimativa quanto no da glosa do saldo negativo.

A alternativa de sobrestar a análise da DComp no caso de apuração de saldo negativo composto de valores de estimativas objeto de DComp ainda não homologadas poderia resultar em prejuízo à Administração, considerando a possibilidade de homologação tácita caso transposto o prazo de cinco anos da transmissão da DComp. E mesmo uma segunda alternativa, que seria sobrestar, não a emissão do despacho decisório, mas os processos administrativos contra ele instaurados (portanto sem risco de homologação tácita) – com o devido respeito aos que defendem tal posição – acaba por se revelar uma medida contrária a princípios da Administração Pública, resultando, no mínimo, em perda de eficiência por acúmulo de todos os processos relacionados a um crédito pendente de reconhecimento.

Nada disso se justifica sob o único e rígido argumento de que a estimativa é mera antecipação e não tributo efetivamente devido. Não se nega tal premissa, mas essa circunstância deve ser sopesada com o fato de que o débito de estimativa nada mais é do que um valor confessado pelo contribuinte, e que efetivamente pode ser cobrado, inclusive, independentemente de ser apurado tributo devido no ajuste anual, eis que de fato não é mais exigido a título de “estimativa”, mas meramente como um débito tributário confessado.

Daí a crítica à condição imposta tanto pelos Pareceres da PGFN quanto no Parecer Normativo Cosit nº 2/2018 de que a possibilidade de cobrança da estimativa confessada em DCOMP somente existiria quando o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário – supostamente porque apenas neste momento é que se estaria diante de tributo devido, e não mais mera antecipação. Tal condição se revela inócua se se considerar a possibilidade, não remota, de, por exemplo, ao final do período de apuração, a pessoa jurídica apurar base de cálculo negativa de IRPJ e/ou CSLL, não havendo tributo a recolher no ajuste anual. De fato, uma análise sistemática revela que, assim como a data de 31 de dezembro não traz qualquer novidade em termos de possibilidade de cobrança das estimativas *declaradas* como devidas, o fato de o contribuinte apurar prejuízo fiscal/base negativa também não pode ser impedimento a que o débito de estimativa deixe de poder ser cobrado, eis que, não obstante o montante devido tenha sido calculado sobre uma base estimada, trata-se, em última análise, de débito tributário declarado e, em tal ocasião, confessado como devido.

É preciso considerar que o débito de estimativa declarado e confessado na DCOMP pode ser cobrado, não mais a título de estimativa referente a dado ano-calendário, mas simplesmente como débito tributário declarado/confessado como devido naquela data, seja qual for a data do despacho decisório e também seja qual for o resultado do ajuste anual. Somente assim se revela compatível a permissão, existente até a Lei nº 13.670/2018, de o sujeito passivo quitar estimativas via compensação, com o fato de que a compensação declarada da estimativa extingue o débito tributário (artigo 156, II, do CTN) sob condição resolutória (art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/1996), e não suspensiva.

Em síntese temos que, no aproveitamento de saldo negativo formado por estimativas que tenham sido objeto de quitação mediante DCOMP com efeito de confissão de dívida (isto é, DCOMP apresentada após a vigência da MP nº 135/2003), é de se considerar relevante o fato de que o débito de estimativa está, de plano, extinto por compensação (art. 156 do CTN) e que, apenas futuramente, se e caso não seja homologada a compensação da estimativa, o débito poderá passar a ser exigido em procedimento próprio – quando então o contribuinte pode ou efetuar seu imediato pagamento, ou apresentar manifestação de inconformidade insurgindo-se contra aspectos relacionados à não homologação da compensação. Neste último caso, em sendo apresentada manifestação de inconformidade tempestiva, enquanto tramitar o processo administrativo por ela instaurado a cobrança da estimativa confessada ainda estará suspensa e, apenas havendo decisão final administrativa decidindo por sua exigibilidade, aí sim, implementa-se a condição resolutória prevista no art. 74, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 e, conseqüentemente, tal débito passa a não mais ser considerado como extinto, passando a ser, apenas em tal momento, exigível. A partir daí, e se ausente o pagamento, o débito poderá ser encaminhado à PGFN, não havendo qualquer impedimento para que seja inscrito em Dívida Ativa e cobrado, não mais a título de “estimativa devida”, e nem como “IRPJ/CSLL devido(a) em dado ano-calendário” mas simplesmente como débito de IRPJ/CSLL declarado/confessado como devido – independentemente da base de cálculo apurada no ajuste anual de tal período.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 8.456, 2017**. Brasília, 29 Ago. 2017. Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=779D1372BC1A295EBE34B5A1D55520E6.proposicoesWeb2?codteor=1600917&filename=Avulso+-PL+8456/2017. Acesso em 25 out. 2019

- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-003.891**, da 1ª Turma da Câmara Superior Recursos Fiscais. Brasília, 8 nov. 2018.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-004.131**, da 1ª Turma da Câmara Superior Recursos Fiscais. Brasília, 11 abr. 2019.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-004.055**, da 1ª Turma da Câmara Superior Recursos Fiscais. Brasília, 12 mar. 2019.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-004.038**, da 1ª Turma da Câmara Superior Recursos Fiscais. Brasília, 14 fev. 2019.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-004.440**, da 1ª Turma da Câmara Superior Recursos Fiscais. Brasília, 09 out. 2019.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 9101-004.441**, da 1ª Turma da Câmara Superior Recursos Fiscais. Brasília, 09 out. 2019.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 1402-003.351**, da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção. Brasília, 15 ago. 2008.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Resolução nº 1402-000.348**, da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção. Brasília, 20 jan. 2016.
- BRASIL. Ministério da Economia. **Nota Técnica Cosit nº 31/2013**. Brasília, 20 nov. 2013. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=54595>. Acesso em 25 out. 2019.
- BRASIL. Ministério da Economia. **Parecer Normativo Cosit nº 2/2018**. Brasília, 04 dez. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97020>. Acesso em 25 out. 2019.
- BRASIL. Ministério da Economia. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 18/2006**. Disponível em: http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Attachments/416559/RESPOSTA_PEDIDO_SCI_18.pdf. Acesso em: 25 out. 2019.
- BRASIL. Ministério da Economia. **Súmulas CARF**. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1>. Acesso em: 25 out. 2019.
- BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN/CAT nº 1.658**, de 2011. Brasília, 31 ago. 2011. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/16582011>. Acesso em: 25 out. 2019.
- BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN/CAT nº 193**, de 2013. Brasília, 06 fev. 2013. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/1932013>. Acesso em: 25 out. 2019.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN/CAT nº 88**, de 2014. Brasília, 23 jan. 2014. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/882014>. Acesso em: 25 out. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 25 out. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 8.383**, de 30 de dezembro de 1991. Brasília, 31 dez. 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8383.htm. Acesso em: 25 out. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Brasília, 30 dez. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em: 25 out. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 9.532**, de 10 de dezembro de 1997. Brasília, 11 dez. 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9532.htm. Acesso em: 25 out. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 10.637**, de 30 de dezembro de 2002. Brasília, 31 dez. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm. Acesso em: 25 out. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 10.833**, de 29 de dezembro de 2003. Brasília, 30 dez. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm. Acesso em: 25 out. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 11.051**, de 29 de dezembro de 2004. Brasília, 30 dez. 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11051.htm. Acesso em: 25 out. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 11.488**, de 15 de junho de 2007. Brasília, 15 jun. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11488.htm. Acesso em: 25 out. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 13.670**, de 30 de maio de 2018. Brasília, 30 mai. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13670.htm. Acesso em: 25 out. 2019.

TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO: ANÁLISE DE DECISÕES DA 1ª E DA 3ª TURMAS DA CÂMARA SUPERIOR QUANTOS AOS EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017.

Cristiane Silva Costa

Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo, Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), Ex-Vice-Presidente do CARF, ministra aulas de Pós Graduação no Instituto Brasileiro de de Estudos Tributários (IBET).

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo; Bacharel em Direito pela Universidade Feevale; Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade Feevale em parceria com a Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS); ministra aulas em Cursos de Especialização na UNISINOS, Universidade Lasalle e Verbo Jurídico. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Conselheiro Titular da 1ª Seção do CARF.

Resumo: Os benefícios fiscais concedidos por Estados para a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos não compõe o resultado do exercício, até a Lei nº 11.638/2007, devendo ser registrados no Patrimônio Líquido, como Reserva de Capital. Com alterações pelas Leis nº 11.638/2009 e 11.941/2009, as subvenções para investimento são registradas como receita, mas não se submetem à exigência de tributos federais, observadas as exigências legais dispostas especialmente na Lei nº 12.973/2014. Finalmente, a Lei Complementar nº 160 explicou que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal “são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos” no dispositivo legal, esclarecendo-se ainda que esse entendimento

deve ser aplicado, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados. Nesse panorama, analisa-se a jurisprudência do CARF, antes e depois da vigência da Lei Complementar, demonstrando a divergência entre entendimento a respeito da aplicabilidade da Lei Complementar nº 160 aos processos administrativos.

Palavras-chave: Benefício Fiscal. ICMS. Subvenção para Investimento. Implantação e Expansão. Patrimônio Líquido. Resultado. Tributos Federais. Reserva de Capital. Lei Complementar 160. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Jurisprudência. Processo Administrativo.

Abstract: *The fiscal benefits granted by the State for the implantation or expansion of economic enterprises don't compose the result of the exercise, until the Law number 11.638/2007, and must be recorded in Net Worth, as Capital Reserve. With the changes by the Laws number 11.638/2009 and 11.941/2009, the grants for investments are registered as revenue, but do not subject to the requirement of federal taxes, taking into consideration the legal demands provided especially in the Law number 12.973/2014. Finally, the Complementary Law number 160 explained that the ICMS fiscal or financial-fiscal incentives and benefits granted by the States and by the Federal District "are considered grants for investment, being prohibited the requirement of other unforeseen requirements or conditions" in the legal article, also clarifying that this understanding must not be applied, including to the administrative and judicial lawsuits still not judged. In this outlook CARF's jurisprudence is analyzed, before and after the validity of the Complementary Law, proving the divergence between this understanding about the applicability of the Complementary Law number 160 to the administrative lawsuits.*

Keywords. *Fiscal Benefits. ICMS. Grants for investment. Implantation or Expansion. Net Worth. Federal Taxes. Capital Reserve. Complementary Law number 160. CARF. Administrative lawsuits.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	179
2	SUBVENÇÕES: CONCEITO, ESPÉCIES E TRATAMENTO CONTÁBIL ANTES DA EDIÇÃO DAS LEIS NÚMEROS 11.638/2007 E 11.941/2009	179
3	TRATAMENTO CONTÁBIL E FISCAL DAS SUBVENÇÕES APÓS A EDIÇÃO DAS LEIS NOS 11.638/2007 E 11.941/2009....	181
4	PRECEDENTES DO CARF	182
5	CONCLUSÃO.....	193
	REFERÊNCIAS	193

1 INTRODUÇÃO

Com vistas a atrair e incentivar investimentos, nas últimas décadas muitos Estados concederam incentivos fiscais, geralmente sob a forma de benesses referentes ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

Para que possamos melhor analisar a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre o tema, faz-se necessário um breve retrospecto sobre o tratamento contábil e tributário dado às subvenções.

2 SUBVENÇÕES: CONCEITO, ESPÉCIES E TRATAMENTO CONTÁBIL ANTES DA EDIÇÃO DAS LEIS NÚMEROS 11.638/2007 E 11.941/2009

Segundo Plácido e Silva (1998, p. 85), subvenção é o “auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou a alguma instituição, no sentido de os proteger ou para que realizem ou cumpram seus objetivos”.

Sob o ponto de vista contábil, o pronunciamento técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 07 define esses incentivos fiscais como sendo espécie de assistência governamental, em geral de natureza pecuniária, concedidas a determinadas entidades, em regra, com o compromisso passado ou futuro do cumprimento de determinadas condições sempre relacionadas às suas atividades operacionais¹.

Ao longo do tempo, as normas contábeis e tributárias se alteraram no que diz respeito ao registro e efeitos dessas subvenções.

No âmbito tributário, desde a edição do Parecer Normativo (PN) CST nº 112/1978, distinguiu-se o conceito de subvenções para custeio e para operações, das subvenções para investimentos: enquanto as para custeio ou operações referem-se a recursos destinados a pessoas jurídicas para auxiliá-las em suas despesas correntes e operações, as subvenções para investimento, quer por meio da liberação de recursos ou a concessão de benefícios fiscais – inclusive isenção ou redução de impostos –, destinam-se ao estímulo para implantação ou expansão de empreendimento econômico.

1 Ver o Pronunciamento Técnico CPC- 07 R1: Subvenção e assistência governamentais.

No mesmo sentido, Reinaldo Pizolio esclarece que as subvenções para custeio destinam-se a financiar as despesas ordinárias das pessoas jurídicas beneficiárias, tanto para cobertura de eventuais déficits operacionais ou para fazer frente a pontual necessidade de caixa, enquanto as subvenções para investimento “caracterizam-se pela destinação dos recursos à empresa para que sejam aplicados em sua expansão, em alocação de valores para implementação de seu parque industrial ou ainda, por exemplo, para que desenvolva novas atividades econômicas” (PIZOLIO, 2002, p. 149-150).

No que diz respeito às subvenções para custeio, tanto a legislação tributária quanto a ciência contábil jamais divergiram: ambas devem ser registradas e computadas como receitas, compondo o resultado do respectivo período de apuração.

Sobre o tema, Sacha Calmon (2019, p. 11) esclarece que as subvenções para custeio deveriam ser contabilizadas “como receita do exercício e registradas de forma separada e destacada do resultado das operações normais”. No mesmo sentido, o artigo 392, I, do Regulamento do Imposto de Renda, de 1999 (RIR/99) determina que as subvenções correntes para custeio ou operação devem ser computadas na determinação do lucro operacional (entendimento mantido no artigo 441 do RIR/2018).

Já as subvenções para investimento, até o advento da Lei nº 11.638/2007, não compunham o resultado do exercício, devendo ser então registradas diretamente em conta de Patrimônio Líquido (Reserva de Capital, nos termos do artigo 182, § 1º, “d”, da Lei nº 6.404/1976).

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira, embora possuíssem idêntica natureza jurídica de transferência patrimonial, a distinção no tratamento contábil entre as subvenções de custeio e as para investimento decorria da finalidade do aporte de recursos: as subvenções para custeio sempre foram registradas no resultado porque visam a justamente fazer frente a despesas também registradas no resultado, ao passo que as subvenções para custeio destinavam-se à aquisições que eram registradas no então ativo permanente, não havendo que se falar, naquele contexto, em contabilização nas rubricas de resultado (OLIVEIRA, 2008, p. 160).

De igual forma, na seara tributária, dispunha o artigo 443 do RIR/99 que as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, não seriam computadas na determinação do lucro real, devendo ser registradas como Reserva de Capital que somente poderiam ser utilizadas para absorver prejuízos ou ser incorporadas ao capital social.

3 TRATAMENTO CONTÁBIL E FISCAL DAS SUBVENÇÕES APÓS A EDIÇÃO DAS LEIS NOS 11.638/2007 E 11.941/2009

Contudo, após a edição da Lei nº 11.638/2007, conforme já abordado, o CPC 07, em seu item 12, determinou que as subvenções, incluindo as para investimento, devem transitar pelo resultado do exercício, ou seja, devem ser contabilizadas como receitas.

Assim sendo, uma vez satisfeitos os requisitos para seu o reconhecimento, deve ser registrada a crédito de conta de resultado e confrontada com as despesas que serão deduzidas ao longo do período de fruição do benefício governamental, não havendo mais que se falar em registro diretamente em conta de Patrimônio Líquido. Por outro lado, se não satisfeitos os requisitos para seu reconhecimento como receita, a contrapartida da subvenção deverá ser registrada em conta de passivo.

Nesse sentido, Eliseu Martins leciona:

Assim, se uma empresa recebe uma subvenção de uma prefeitura na forma de um terreno a ser utilizado para construção de uma fábrica, e a legislação e/ou contratação dizem que esse terreno será da empresa unicamente após passados dez anos, e desde que ela gere pelo menos 1.000 novos empregos, a entidade deverá então contabilizar o terreno no seu imobilizado assim que adquirir sua posse, seu controle e puder utilizá-lo para as finalidades negociadas (não a sua propriedade que ainda não será transferida). O valor de registro deverá ser o valor justo [...]

A contrapartida desse registro será uma conta de Passivo, ou uma conta de Ativo retificadora do próprio Imobilizado (as duas alternativas aceitas). Dessa conta será feita a transferência ao resultado da empresa tão somente quando forem eliminadas todas as restrições que impeçam a plena e final incorporação desse terreno ao patrimônio da companhia. (MARTINS; SANTOS; IUDÍCIBUS, 2013, p.426)

Adaptando-se ao novo regramento contábil, o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (art. 523 do RIR/2018) consignou que as subvenções para investimento – concedidas como estímulo à implantação ou à expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público – não serão computadas para fins de determinação do lucro real desde que sejam registradas na conta Reserva de Incentivos Fiscais (conforme possibilita o art. 195-A da Lei nº 6.404/1976), somente podendo ser utilizadas para absorção de prejuízos ou aumento de capital.

Segundo Sacha Calmon (2019, p. 29), “para fins de exigência do IRPJ e da CSLL, o acréscimo de patrimônio proporcionado pela subvenção não deve ser atingido pela incidência daqueles tributos, pois não se encontra na livre disponibilidade do seu beneficiário [...]”.

Relativamente ao PIS e à Cofins, os arts. 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014, alterando as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, preveem expressamente que não integram suas bases de cálculo as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, “concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos²⁻³”.

Desse modo, as subvenções para investimento atualmente são registradas como receitas, embora não sujeitas à incidência de tributos federais desde que cumpridas as exigências fiscais.

Ainda no que diz respeito ao PN CST nº 112/1978, e já iniciando a exposição sobre o entendimento do CARF sobre o tema, talvez o ponto de maior controvérsia seja a exigência de sincronismo entre o recebimento da subvenção para investimento e sua aplicação na implantação ou expansão do empreendimento.

4 PRECEDENTES DO CARF

Nos Acórdãos nºs 9101-002.329⁴ e 9101-002.335⁵, julgados na sessão de 04/05/2016, por unanimidade de votos, negou-se provimento aos recursos especiais da Fazenda Nacional, confirmando-se o cancelamento integral das exigências.

2 O § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 dispõe ainda que as subvenções para investimentos serão tributadas inclusive quando houver capitalização da subvenção em caso de redução de capital já realizada nos cinco anos anteriores à data da subvenção, ou ainda posterior restituição aos sócios da pessoa jurídica em caso de futuras reduções de capital, e, por fim, se o montante percebido integrar a base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

3 Durante a vigência do denominado Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei nº 11.941/2009 (anos-calendário de 2008 a 2013), as subvenções para investimento também puderam ser excluídas das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL (art. 18), praticamente nas mesmas condições posteriormente adotadas pela Lei nº 12.973/2014. No que diz respeito ao PIS e à Cofins, em seu art. 21 determinou-se que as subvenções para investimento deveriam ser excluídas de suas bases de cálculo.

4 Acórdão nº 9101-002.3329, da 1ª Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 4 mai. 2016.

5 Acórdão nº 9101-002.335, da 1ª Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 4 mai. 2016.

No primeiro precedente em análise (Acórdão nº 9101-002.329), em relação aos programas de incentivos industriais instituídos pelo Estado do Ceará, entendeu a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) concluiu que

[...] não se resumem apenas às operações de mútuo que deram causa a exigência tributária sob exame, como já registrado. Em verdade, são constituídos por um amplo conjunto de direitos e obrigações assumidas tanto por parte do Estado, quanto pelas empresas que se habilitaram e se instalaram neste Estado.

[...]

Trouxe ainda, a recorrida, a legislação infralegal que comprova que o benefício estadual não ficou como letra morta na lei estadual, mas chegou a ser regulamentada pelo Governador do Estado. Daí que não se pode *presumir* que a empresa tenha deixado de observar a lei estadual e as regulamentações dela decorrentes, tendo em vista que o trabalho das autoridades fiscais não foi diligente nesse sentido. (grifo no original)

Por fim, citando antigo precedente do colegiado (Acórdão nº 9101-001.094, sessão de 29 de junho de 2011), concluiu-se que

[...] Na hipótese de implantação de empreendimento, há um descasamento entre o momento da aplicação do recurso e do gozo do benefício a título de subvenção para investimento, razão pela qual, natural que o beneficiário da subvenção para investimento, em um primeiro momento, aplique recursos próprios na implantação do empreendimento, para depois, quando a empresa iniciar suas operações e, conseqüentemente, começar a pagar o ICMS, comece também a recompor seu caixa do capital próprio anteriormente imobilizado em ativo fixo e outros gastos de implantação.

Na mesma linha de raciocínio, a segunda decisão referenciada (Acórdão nº 9101-002.335), analisando o citado PN CST nº 112/78, concluiu que “a necessidade ‘perfeita sincronia’ entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, merece uma ressalva, e se trata de conclusão que deve ser relativizada, interpretada numa acepção mais ampla”.

Ou seja, no que diz respeito ao sincronismo entre recebimento/gozo da subvenção e a aplicação dos recursos, decidiu-se ainda que, em caso de implantação de investimento, não haveria como se exigir o perfeito sincronismo entre o gozo do benefício e sua efetiva aplicação, relativizando-se essa exigência do PN CST nº 112/1978. Tal conclusão funda-se no raciocínio de que, tratando-se, muitas vezes, de incentivo fiscal em forma de créditos presumidos de ICMS, haveria necessidade prévia do investimento para somente

após o início das operações da empresa falar-se em gozo de benefício fiscal em forma de redução do ICMS a recolher.

Entendeu-se ainda, que não bastaria a mera intenção do ente subvencionador em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos, sendo necessária a demonstração, “no mínimo, que a aplicação dos recursos será submetida a um acompanhamento, um controle de sua efetiva utilização”.

Conforme se observa, nesses dois precedentes, além da flexibilização no sincronismo entre a fruição da subvenção e o seu efetivo investimento nos casos de implantação ou expansão do empreendimento econômico, entendeu-se que não seria suficiente a norma estadual que concedeu o incentivo fiscal para caracterizar uma subvenção como sendo para investimento simplesmente estabelecer critérios de implantação e expansão como condição para sua concessão, havendo necessidade de comprovação do efetivo investimento nas operações da pessoa jurídica beneficiária desse benefício, o que teria restado caracterizado naquela operação.

Na sessão de 13/03/2017, em julgamento de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, a 1ª Turma da CSRF decidiu que seria desnecessária a aplicação exclusiva da subvenção recebida em ativo fixo para que essa fosse classificada como sendo para investimento, podendo o investimento ser realizado também em estoques, mantendo o mesmo entendimento dos precedentes citados no que diz respeito à relativização do sincronismo entre benefício e aplicação dos recursos, exigindo como requisito para não tributação para fins de IRPJ e de CSLL o cumprimento do compromisso de investimento previsto na lei estadual instituidora do benefício fiscal (Acórdão nº 9101-002.566⁶). Em consonância com os precedentes analisados alhures, concluiu ainda a turma julgadora que além de a lei instituidora do incentivo fiscal ter como objetivo o estímulo à expansão ou implantação do empreendimento, “não basta a mera intenção, deve estar claro no diploma legal que o ente subvencionador irá, de fato, estabelecer mecanismos claros de controle para verificar se as condições serão atendidas”. Com base nesse critério, e considerando-se que no caso concreto, a exigência tratava de três incentivos fiscais distintos, entendeu o colegiado que um dos incentivos fiscais teria restado como caracterizado como sendo uma subvenção para custeio, restabelecendo-se a exigência apenas em relação àquele em que

6 Acórdão nº 9101-002.566, da 1ª Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 13 mar. 2017.

a norma estadual, em tese, não apresenta exigência mensurável para a aplicação dos recursos. Não há condição objetiva a ser cumprida, não se fala sobre valores e muito menos sobre o tempo em que deveriam ser aplicados na implantação ou expansão do empreendimento econômico. Tampouco há menção a controle na aplicação de recursos, o que não causa estranheza, considerando os requisitos vagos apresentados pela legislação estadual.

Ainda no ano de 2017, nos Acórdãos n^{os} 9101-003.084⁷, 9101-003.167⁸ e 9101-003.171⁹ firmou-se o entendimento que, para que na apuração do lucro real fosse possível a exclusão das subvenções tidas como para investimento haveria de se cumprir três requisitos, a saber: (a) a intenção do Poder Público (ente subvencionador) em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (b) registro da subvenção para investimentos como Reserva de Capital; e (c) efetiva implantação e/ou expansão de empreendimentos econômicos.

Em um desses precedentes (Acórdão n^o 9101-003.171), frisou-se novamente que deve ser verificada se a norma do ente subvencionador estabelece critérios objetivos para fruição do benefício e se o Estado “efetua o devido controle para acompanhar a efetividade da aplicação dos recursos considerados como subvenção para investimento”, concluindo-se que, em relação ao incentivo fiscal em análise,

Nada se observa de concreto nos presentes autos. Dispõe-se sobre procedimento contábil para contabilizar os valores e em aumento de arrecadação, sem se estipular qualquer parâmetro, qualquer meta, tornando impossível se averiguar o cumprimento de uma meta tangível. Não há qualquer vinculação à aplicação dos recursos em investimentos de qualquer natureza. Tampouco se verifica qualquer mecanismo de controle a ser exercido pelo ente subvencionante. (grifos do original)

Em relação à contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) no regi-

7 Acórdão n^o 9101-003.084, da 1^a Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 13 set. 2017.

8 Acórdão n^o 9101-003.167, da 1^a Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 5 out. 2017.

9 Acórdão n^o 9101-003.171, da 1^a Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 7 nov. 2017.

me cumulativo, nos Acórdãos n^{os} 9303-005.270¹⁰ e 9303-005.503¹¹, julgados em 2017, decidiu a 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que, conforme entendimento firmado pelo no Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE n^o 358.273, as subvenções, tanto para custeio quanto para investimento, não se amoldariam ao conceito de faturamento contido na Lei n^o 9.718, de 1998, portanto, estariam fora do campo de incidência dessas contribuições naquele regime.

Já no que atine ao regime não cumulativo de PIS e de Cofins, nos Acórdãos n^{os} 9303-004.560¹², 9303-005.503¹³, 9303-006.541¹⁴ e 9303-007.650¹⁵ (julgados entre o final de 2016 e o final de 2018), o mesmo colegiado consignou que créditos presumidos de ICMS também não poderiam ser considerados receita, mas sim redução de custos, não ensejando a incidência de PIS e Cofins ainda que se tratando do regime da não cumulatividade.

No Acórdão n^o 9303-005.503, por exemplo, assim concluiu o voto vencedor:

Quanto a segunda matéria, a inclusão do valor dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas, aproveitamento do inrôito apresentado de modo global, e passo a esposar meu entendimento.

Com efeito, ao delimitar as subvenções como auxílios recebidos para fazer face às suas despesas, sua natureza esta estritamente ligada ao ressarcimento de despesas tributárias não se relacionando diretamente com “receita” na acepção do vocábulo.

Neste sentido, entendo que o benefício fiscal ofertado pelo Estado da Paraíba, modalidade “crédito presumido”, na sistemática de obtenção de créditos, transcorre da escrituração da contabilidade fiscal da Contribuinte, para posterior utilização, considerando que os valores escriturados destes

10 Acórdão n^o 9303-005.270, da 1^a Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 21 jun. 2017.

11 Acórdão n^o 9303-005.503, da 1^a Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 15 ago. 2017.

12 Acórdão n^o 9303-004.560, da 1^a Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 7 dez. 2016.

13 Acórdão n^o 9303-005.503, da 1^a Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 15 ago. 2017.

14 Acórdão n^o 9303-006.541, da 1^a Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 13 mar. 2018.

15 Acórdão n^o 9303-007.650, da 1^a Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 21 nov. 2018.

créditos não consistem-se em receitas, visto que, os créditos não utilizados são classificados como direitos, e não receitas.

Dessa forma, reitero meu entendimento de que créditos presumidos de ICMS não constituem ingressos de recursos, não podendo ser assim avaliado de outro modo.

Neste mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 1.627.291 SC (2014/02800074) de 04 de abril de 2017, Relatado pela Ministra Regina Helena Costa, firmou entendimento de que o crédito presumido de ICMS, não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. [...]

Contudo, com o advento dos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017, muitas das exigências do PN CST nº 112/78 passaram a ser mais fortemente questionadas: o artigo 9º dessa lei complementar inseriu no art. 30 da Lei nº 12.973/2014 os §§ 4º e 5º impondo-se que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal “são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos” no *caput* de tal dispositivo, esclarecendo-se ainda que esse entendimento deve ser aplicado, *inclusive*, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Convém, agora, analisar os julgamentos realizados à luz do disposto nos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2007.

A 1ª Turma da CSRF analisou pela primeira vez o tema na sessão de 18/01/2018, por meio da Resolução nº 9101-000.039¹⁶, decidindo que, relativamente a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2003 a 2006, ou seja, antes do início da vigência da Lei nº 12.973/2014, desde que haja o registro e depósito dos atos estaduais concessivos do benefício junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), nos termos do artigo 3º da Lei Complementar nº 160/2017, aplica-se o novo tratamento trazido por essa norma, qual seja, para que o benefício fiscal estadual seja considerado subvenção para investimento exige-se tão somente o cumprimento dos requisitos do *caput* do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, a saber: (a) intenção do Estado em estimular a implantação e expansão de empreendimentos; (b) registro em Reserva de Lucros. No caso concreto, o colegiado converteu o julgamento em diligência a fim de aguardar

16 Resolução nº 9101-000.039, da 1ª Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 10 jan. 2018.

o prazo previsto na redação original do Convênio ICMS 190/2017 para que o Estado subvencionador promovesse o registro e exigidos pela nova legislação.

Confirmando esse entendimento, no Acórdão nº 9101-003.841¹⁷ (sessão de 03/10/2018), por unanimidade de votos o recurso especial do contribuinte foi provido, cancelando-se integralmente a exigência em razão de o ente subvencionador já ter promovido o registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, reafirmando-se o efeito retroativo absoluto dos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 a fatos geradores ocorridos em 2002 e 2003. Além disso, por se tratar de exigência não contida no *caput* do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, rejeitou-se a possibilidade de dar tratamento distinto ao de subvenção para investimento ao montante obtido a título de incentivo fiscal pela ausência de aplicação desses valores em Ativo “Permanente”.

Ainda sobre o tema, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, em julgamentos realizado nas sessões de março de 2019, converteu dois julgamentos em diligência. Na Resolução nº 1402-000.833¹⁸, em razão de a autoridade fiscal ter classificado as subvenções como sendo para custeio, em que pese seguir o entendimento da 1ª Turma da CSRF no que diz respeito à retroatividade irrestrita da Lei Complementar nº 160/2017 e afastar a discussão sobre sincronismo entre a subvenção e o efetivo investimento por ser exigência não contida no *caput* do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, consignou-se que esse dispositivo possui a mesma redação do Decreto Lei nº 1.598/1977, exigindo-se que a lei estadual que concedeu a subvenção preveja o “estímulo à implantação ou expansão dos empreendimentos econômicos”, sendo necessário ainda constatar se os registros contábeis da subvenção referem-se à absorção de prejuízos ou aumento de capital. Como o ato concessório não constava dos autos e a Fiscalização não questionou a destinação das subvenções, vez que as classificou como de custeio, converteu-se o julgamento em diligência para a averiguação do cumprimento de tais requisitos.

Já na Resolução nº 1402-000.835¹⁹, considerando-se que os atos concessórios não traziam qualquer referência que permitisse o colegiado extrair a intenção de incentivar empreendimentos econômicos, converteu-se o julgamento em

17 Acórdão nº 9101-003.841, da 1ª Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 3 out. 2018.

18 Resolução nº 1402-000.833, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Brasília, 19 mar. 2019.

19 Resolução nº 1402-000.835, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Brasília, 17 abr. 2018.

diligência a fim de se verificar se o escopo do incentivo seria para estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos.

Em todos esses novos precedentes da 1ª Seção do CARE, decidiu-se que o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, com a nova redação dada pela Lei Complementar nº 160/2017, produziria efeitos a todos os processos administrativos em andamento, ainda que os períodos de apuração objeto da autuação tivessem ocorrido antes do início da vigência da Lei nº 12.973/2014.

Relativamente ao PIS e a Cofins, no Acórdão nº 9303-006.715²⁰ (sessão de 15/05/2018), por voto de qualidade, limitou-se a retroatividade da Lei Complementar nº 160/2017 ao início de vigência da Lei nº 12.973/2014. Vejam-se os argumentos do voto condutor do aresto:

À luz dos arts. 1º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e 1º da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, as receitas de que aqui se trata incluem-se nas bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois, segundo estas normas, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da denominação ou classificação contábil, sujeitam-se a estas contribuições, quando apuradas pelo regime não cumulativo, admitidas apenas as exclusões dos valores das rubricas expressamente citadas.

Uma vez que as receitas decorrentes de subvenções não estão entre aquelas passíveis de exclusão das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem sofrer a incidência destas contribuições.

Importante abordarmos a recente normatização sobre referidas subvenções pelo art. 9º da LC nº 160/2017, a qual acresceu os §§ 4º e 5º ao art. 30 da Lei nº 12973/2014, abaixo transcrito:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

[...]

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeirofiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, *são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros*

20 Acórdão nº 9303-006.715, da 1ª Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 15 mai. 2018.

requisitos ou condições não previstos neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017)

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo *aplicase inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.* (Incluído pela Lei Complementar nº 160, de 2017) (grifos no original)

Verifica-se que todas subvenções concedidas pelos Estados, a título de ICMS, passaram a ser “subvenções de investimento”, entendimento esse a ser aplicado desde sempre. Tal fato, como bem esclarecido no voto acima transcrito do Conselheiro Henrique, não afasta a sua característica de receita, o que a própria Lei nº 10.833/2003 a considera como receita [...]

Portanto, indubitavelmente a partir da vigência da Lei nº 12/973/2014, tratam-se de receitas a serem excluídas da base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativas. *Porém para os fatos geradores constantes do presente processo, ano-calendário de 2005, não havia previsão legal para exclusão destas receitas da base de cálculo do PIS e da Cofins.* (grifos nossos)

Razão pela qual, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte em relação a esta matéria.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 3302-005.382²¹, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário. Na sessão de 11/12/2018, no Acórdão nº 9303-007.736²², por voto de qualidade, a 3ª Turma da CSRF reafirmou tal entendimento.

Ao longo do ano de 2019, a 1ª Turma da CSRF analisou benefícios fiscais de diversos Estados, reafirmando a jurisprudência sobre a aplicação da Lei Complementar nº 160 aos processos pendentes, diante do registro e depósito dos documentos junto ao Confaz, quando cumpridos os requisitos referidos pelo artigo 30, da Lei nº 12.973/2014.

No Acórdão nº 9101-004.108²³ (sessão de 10/04/2019), por exemplo, foi cancelada a exigência diante de benefício concedido pelo Estado do Rio Grande do Sul, devidamente publicado pelo Estado, registrado e depositado perante o CONFAZ. Naquele caso, a autuação referia-se ao período de 2008 e 2009 – portanto anteriores à Lei nº 12.973/2014 –, fundamentando-se o lançamento na falta de sincronia entre investimento e subvenção. A 1ª Turma, à unanimidade,

21 Resolução nº 1402-000.835, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento. Brasília, 17 abr. 2018.

22 Acórdão nº 9303-007.736, da 1ª Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 11 dez. 2018.

23 Acórdão nº 9101-004.108, da 1ª Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 10 abr. 2019.

julgou improcedente a exigência de IRPJ e tributos reflexos, aplicando o citado artigo 30, da Lei nº 12.973/2014, concluindo-se que a “sincronia entre investimento e subvenção não é exigida pela lei, assim, não se sustenta o lançamento”.

O benefício fiscal concedido pelo Estado de Rondônia foi analisado no Acórdão nº 9101-004.196²⁴ (sessão de 09/05/2019), concluindo-se de forma distinta, considerando a falta de previsão em legislação daquele Estado que revelasse o estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, requisito que foi expressamente mencionado na motivação do lançamento e que consta do artigo 30, *caput*, da Lei nº 12.973/2014. Este julgamento ainda teve importante discussão a respeito da possibilidade de análise do registro em reserva de lucros: a conselheira relatora propôs a conversão em diligência para verificação do registro, mas restou vencida por voto de qualidade, prevalecendo o entendimento de que “o lançamento tributário foi lavrado em 23/06/2014, sem que conste qualquer referência à eventual ausência de registro na forma do artigo 195-A, da Lei nº 6.404/1964 ou ao artigo 29, da Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014”. Assim, o Colegiado rejeitou a diligência, consignando a impossibilidade de alteração do critério jurídico da autuação fiscal, em respeito ao artigo 146, do Código Tributário Nacional.

No julgamento que resultou no Acórdão nº 9101-004.276²⁵ (sessão de 10/07/2019), a 1ª Turma da CSRF julgou benefício do Estado do Paraná, questionado pela fiscalização diante do investimento em pesquisa e desenvolvimento, decidindo-se pelo cancelamento da autuação fiscal. No processo também foi demonstrado a publicação do ato normativo após a Lei Complementar, o registro e o depósito perante o CONFAZ, sendo aplicada a Lei Complementar aos fatos ocorridos entre 2009 e 2010.

O benefício do Estado do Paraná foi novamente analisado no Acórdão nº 9101-004.336²⁶ (sessão de 07/08/2019), juntamente com benefício similar, concedido pelo Estado de Santa Catarina. Em ambos os Estados concedeu-se crédito presumido de ICMS, exigindo-se investimentos em pesquisa e desenvolvimento. Novamente a 1ª Turma da CSRF reconheceu a legitimidade da subvenção para investimento quanto aos anos de 2007 e 2008, com a aplicação da Lei Complementar

24 Acórdão nº 9101-004.196, da 1ª Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 9 mai. 2019.

25 Acórdão nº 9101-004.276, da 1ª Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 10 set. 2019.

26 Acórdão nº 9101-004.336, da 1ª Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 7 ago. 2019.

nº 160. O período de 2006 teve resultado distinto, pois o lançamento tributário, além de questionar a natureza da subvenção para investimento – como no caso da exigência quanto aos anos subsequentes – revelou que a subvenção não foi mantida em reserva de capital, como exigida a legislação então vigente.

Nesse ponto, relevante que o Acórdão nº 9101-004.336 tratou da manutenção de reserva de capital, exigida no ano de 2006, alterada posteriormente para exigência em reserva de lucros. Com efeito, o artigo 30, *caput*, da Lei nº 12.973/2014 passou a exigir o registro em reserva de lucros, *verbis*: “desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o artigo 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976”, sendo remansosa a jurisprudência que aplica o citado artigo 30 aos processos ainda não definitivamente julgados, como prevê o seu §5º, inserido pela Lei Complementar nº 160.

Ocorre que “quanto aos fatos ocorridos em 2006 não poderia ser exigido do contribuinte o registro em reserva de lucros, mas em reserva de capital – também no Patrimônio Líquido –, como prescrevia o artigo 443, do RIR/1999, com redação então vigente” (trecho do Acórdão nº 9101-004.336). Assim, conclui-se pela aplicabilidade do artigo 30 aos processos pendentes de julgamento definitivo, ressalvada a exigência em reserva de lucros, considerando que o contribuinte – antes da alteração citada – submetia-se à exigência de manutenção em reserva de capital.

O Acórdão nº 9101-004.486²⁷ (sessão de 05/11/2019) tratou de benefício fiscal concedido pelo Estado do Ceará, que previa a modernização da unidade industrial e implementação da produção industrial em conformidade com cronograma definido. A autuação tratou de fatos geradores nos anos de 2007 e 2008, tendo por fundamento a falta de “vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica aplicação destes valores na implantação, reativação, modernização ou expansão do empreendimento econômico do sujeito passivo”. Como a citada vinculação não é exigida pelo artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e demonstrada a intenção de expansão de empreendimentos econômicos, a Turma decidiu pela legitimidade da subvenção para investimento, cancelando a exigência tributária.

Conforme se observa, a 1ª Turma da CSRF vem, reiteradamente, manifestando entendimento de que a nova redação dada ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 possui retroatividade absoluta, aplicando-se a qualquer processo ainda em curso o entendimento de qualquer exigência além das contidas no

27 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-004.486, da 1ª Turma da Câmara Superior Recurso Fiscais. Brasília, 5 nov. 2019.

caput de tal dispositivo, tal qual o sincronismo entre a subvenção e o investimento, não pode ser óbice para classificação dessa benesse como subvenção para investimento. Por outro, a 3ª Turma da CSRF, ainda que por voto de qualidade, vem mantendo os lançamentos nas hipóteses em que os fatos geradores sejam anteriores ao início da vigência da Lei nº 12.973/2014, e o contribuinte, por exemplo, não comprove o *efetivo* investimento na expansão do empreendimento de modo *sincronizado* ao gozo da subvenção.

5 CONCLUSÃO

Assim sendo, faz-se necessário aguardar novas decisões da 1ª e da 3ª Turmas da CSRF a fim de que se verificar se haverá uma convergência de entendimento entre esses colegiados, ou, caso prevaleça a divergência de posições entre as turmas, se existirá provocação para que seja proferida Resolução do Pleno do CAREF, conforme previsto no artigo 76 do Anexo II do Regimento Interno do CAREF.

REFERÊNCIAS

- COELHO, Sacha Calmon Navarro; COELHO, Eduardo Junqueira; LOBATO. Valter de Souza. **Subvenções para investimento à luz das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009**. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Subvencao-para-investimentos-a-luz-das-leis-11638-e-11941.pdf>>. Acesso em: 09 dez. 2019.
- CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Técnico CPC- 07 R1: Subvenção e assistência governamentais. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em: 09 dez. 2019.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- MARTINS, Eliseu; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de Contabilidade Societária**. 2. ed. Atlas. São Paulo: 2013.
- PIZOLIO, Reinado. Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Subvenções para Investimento. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 52. São Paulo: Dialética, 2002.
- SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.



Parte 3

DIREITO ADUANEIRO,
CONTRIBUIÇÕES
SOCIAIS E IOF



A “INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA” NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Rosaldo Trevisan

Doutor em Direito Universidade Federal do Paraná (UFPR). Professor. Auditor-Fiscal da RFB. Conselheiro do CARF. Membro da equipe redatora do Regulamento Aduaneiro Brasileiro (desde 2002), e do Grupo *Ad Hoc* para redação do Código Aduaneiro do MERCOSUL. Assessor acreditado pela Organização Mundial das Aduanas (OMA) em temas relacionados à implementação do Acordo sobre a Facilitação do Comércio (Programa MERCATOR). Membro da junta diretiva da Academia Internacional de Direito Aduaneiro.

Resumo: Desde a década passada, a infração que ficou conhecida no Brasil como “interposição fraudulenta”, tipificada na nova redação dada pela Lei nº 10.637/2002 ao artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, tem despertado a atenção de estudiosos do Direito Aduaneiro, e até de alguns tributaristas. No presente estudo, são identificadas as origens da legislação sobre o tema, a natureza da infração, a evolução normativa, e o tratamento jurisprudencial administrativo, com destaque para uma análise estatística de mais de 400 casos julgados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Palavras-Chave: Infrações Aduaneiras; Interposição Fraudulenta; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Abstract: *Since the last decade, the offence that became known, in Brazil, as “fraudulent interposition”, typified in the article 23 of the Decree-Law 1.455/1976, modified by Law 10.833/2003, has attracted the attention of Customs Law scholars, and even some tax specialists. In the present study, we identify the origins of the legislation on the subject, the nature of the offence, the normative*

evolution, and the administrative jurisprudential treatment, highlighting a statistical analysis of more than 400 cases judged by the Administrative Board of Tax Appeals.

Keywords: *Customs Offences; “Fraudulent Interposition”; Administrative Board of Tax Appeals.*

SUMÁRIO

1	“INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE” - INFRAÇÃO ADUANEIRA OU TRIBUTÁRIA?.....	201
2	AS ORIGENS DA LEGISLAÇÃO REFERENTE AO TEMA	207
3	A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO E O INÍCIO DA ANÁLISE DO TEMA, PELO CARF.....	214
4	A CONVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTOS NO ÂMBITO DO CARF	222
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS: A EVOLUÇÃO DA PERCEPÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA SOBRE A “INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE”	229
	REFERÊNCIAS	232

1 “INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE” - INFRAÇÃO ADUANEIRA OU TRIBUTÁRIA?

O presente estudo, defendido no V Seminário do Direito Tributário e Aduaneiro do CARF, em setembro de 2019, em Brasília/DF, analisou a jurisprudência do CARF sobre a chamada “interposição fraudulenta” (em alusão ao termo estampado no inciso V e no § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, na redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002).¹

Cabe, a título de delimitação da análise, antes de responder a pergunta que dá nome a este tópico, tecer dois esclarecimentos iniciais: o primeiro, sobre a razão de estarmos utilizando, neste estudo, a expressão “interposição fraudulenta” entre aspas, e o segundo, sobre a existência de outras interposições fraudulentas, alheias à descrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976.

A razão de utilizarmos a expressão entre aspas origina-se do próprio texto do referido inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, na redação dada pela MP nº 66/2002, que passou a apenar com o perdimento a importação ou exportação de mercadorias “...na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”.

Da simples leitura do referido texto, percebe-se que se está tratando a espécie como se gênero fosse. Em verdade, o referido comando de ordem legal versa sobre ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação de importação ou exportação, mediante fraude ou simulação, “... inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”, destacando-se que a expressão pleonástica “de terceiros”, poderia ser suprimida, ou substituída por “de pessoas”.

A “interposição fraudulenta” referida no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, portanto, é espécie – ou meio empregado – em relação ao gênero ocultação. Em outras palavras, melhor ordenando e delimitando o texto – até em obediência ao artigo 11 da Lei Complementar nº 95/1998:² *a ocultação de*

1 A apresentação tomou por base estudo anteriormente publicado sobre o tema, que norteou também parte substancial deste labor: TREVISAN, Rosaldo. Considerações em torno da maioridade civil da “interposição fraudulenta” e impressões analíticas da jurisprudência administrativa sobre o tema. *In*: MURICI, Gustavo Lanna; GODOI, Marciano Seabra de; RODRIGUES, Raphael Silva; FERNANDES, Rodrigo Mineiro (orgs.). **Análise crítica da Jurisprudência do CARF** (2019, p. 477-512).

2 “Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: [...] c) construir as orações na ordem

pessoa em operação de importação ou exportação constitui infração punível com o perdimento da mercadoria se é perpetrada mediante fraude ou simulação.

Assim, o que se convencionou denominar de “interposição fraudulenta” (expressão que sequer necessitaria estar no texto legal) é uma das formas de ocultação mediante fraude ou simulação – daí a palavra “inclusive” ao final do citado inciso V, que mais pareceu um nome “comercial”, ou de fantasia, para melhor divulgar o programa denominado pela própria Receita Federal de “combate à interposição fraudulenta”³, o que não prejudica substancialmente o conteúdo a ser estudado. Afinal de contas, é desafiador encontrar hipóteses de ocultação de pessoas, mediante fraude ou simulação, que não envolvam a “interposição fraudulenta”.

Essa a razão de utilizarmos a expressão entre aspas, para revelar a consciência de que se está tomando a espécie como gênero no título deste estudo, como o fizeram praticamente todas as demais publicações que se dedicaram ao tema, no Brasil,⁴ o que é endossado pelo fato de a disciplina normativa

direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis [...]”

3 A Instrução Normativa (IN) da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 228/2002, que disciplinou o tema dispôs, em sua ementa, que seu objeto era o “procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e **combate à interposição fraudulenta** de pessoas”, e, em seu artigo 1º, esclareceu sua abrangência: “A empresa que apresentar indícios de **interposição fraudulenta de pessoas**, mediante incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira, ficará sujeita ao procedimento especial de fiscalização estabelecido nesta Instrução Normativa” (grifos nossos). A própria RFB (sigla hoje empregada para a Receita Federal, órgão encarregado pela fiscalização tributária e aduaneira, no Brasil), em seu sítio *web*, informa, mesmo nos dias atuais, que a IN SRF nº 228/2002 trata do “**combate à interposição fraudulenta**” (Disponível em <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/infracoes-e-penalidades/pena-de-perdimento/perdimento-de-mercadorias/mercadoria-estrangeira-ou-nacional-na-importacao-ou-na-exportacao-na-hipotese-de-ocultacao-do-sujeito-passivo-do-real-vendedor-comprador-ou-de-responsavel-pela-operacao-mediante-fraude-ou-simulacao-inclusive-a-interposicao-fraudulenta-de-terceiros>. Acesso em 29.nov.2019).

4 Faça-se, exemplificativamente, menção ao único livro sobre o tema que conheço, no Brasil (ABUD, Jorge Lima. **Interposição Fraudulenta de Terceiros em Comércio Exterior**. *E-book*, 2013), e a diversos artigos em coletâneas: (a) CEZAROTI, Guilherme. O Combate à Interposição Fraudulenta de Pessoas nas Operações de Comércio Exterior, *in*: FLEISHMANN, Antonio Carlos; BORGES, Eduardo; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Controvérsias Tributárias no Comércio Exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 2010, p. 141-170; (b) SARTORI, Ângela; e DOMINGO, Luiz Roberto. Dano ao Erário pela ocultação mediante fraude – A interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior, *in*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, SARTORI, Ângela, DOMINGO, Luiz Roberto (coord.). **Tributação Aduaneira**

infralegal, pela RFB, corresponder exatamente à parte desnecessária do texto do inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, e é exacerbado na presunção constante no § 2º do mesmo artigo 23, que igualmente se refere a “interposição fraudenta”, e não ao gênero ocultação.⁵

Há ainda outra possível atecnia na redação da parte final do multicitado artigo 23, quando se estabelecem as espécies/os meios de ocultação punível: “fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta”. A ocultação, pelo exposto, pode ser dar por meio de fraude ou simulação, parecendo (pelo próprio nome) que a “interposição fraudulenta” se referiria apenas à fraude, o que revela também confusão entre a amplitude dos termos “fraude” e “simulação” (que poderiam, igualmente, *a priori*, constituir gênero e espécie).

Sobre a relação entre fraude e simulação, nosso Código Civil (Lei nº 10.406/2002), em seu artigo 167, estabelece que a simulação nos negócios jurídicos ocorre quando: (a) aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; (b) contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; ou (c) os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. E o mesmo código, por duas ocasiões, relaciona em um mesmo dispositivo tanto a simulação quanto a fraude, o que endossaria, grosso modo, a distinção, e afastaria a relação gênero/espécie.⁶

à luz da jurisprudência do CARE. São Paulo: MP, 2013, p. 53-68; (c) BREDA, Felipe Alexandre Ramos. A Infração Aduaneira Conhecida como Interposição Fraudulenta de Terceiros; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; e MIGLIOLI, Maristela Ferreira. Interposição Fraudulenta de Terceiros nas Operações de Comércio Exterior; e BARBIERI, Luís Eduardo G. Interposição Fraudulenta de Pessoas: Tipicidade da Infração e a Necessidade da Comprovação do Dolo; todos *in* BRITTO, Demes. **Questões Controvertidas do Direito Aduaneiro.** São Paulo: IOB/SEGE, 2014, p. 357-380, 381-412, e 413-432; (d) BARBIERI, Luís Eduardo G. A Prova da Interposição Fraudulenta de Pessoas no Processo Tributário; NASCIMENTO, José Fernandes do. As Formas de Comprovação da Interposição Fraudulenta na Importação; e SAWAYA BAPTISTA, Luiz Rogério. Anotações sobre a Interposição Fraudulenta; todos *in*: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves, REIS, Raquel Segalla (coord.). **Ensaio de Direito Aduaneiro.** São Paulo: Intelecto, 2015, p. 375-395, 396-424, e 425-438; e (e) SEHN, Solon. Interposição Fraudulenta em Operações de Comércio Exterior, *in* SARTORI, Ângela, **Questões Atuais de Direito Aduaneiro e Tributário à Luz da Jurisprudência dos Tribunais.** 2. Ed. Belo Horizonte: Forum, 2019, p. 210-232.

5 “Presume-se **interposição fraudulenta** na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.” (grifo nosso)

6 “Art. 48. Se a pessoa jurídica tiver administração coletiva, as decisões se tomarão pela maioria de votos dos presentes, salvo se o ato constitutivo dispuser de modo diverso. Parágrafo único.

Gómez (2008, p. 20-29), em obra especialmente dedicada ao tema, depois de analisar conceitos jurídicos de simulação em negócios jurídicos, sempre atrelados à expressão de um conteúdo diferente do real, para levar alguém ao engano, e que poderiam ser sintetizados por uma divergência entre a vontade real e a declarada, diferencia a simulação do erro (que é inconsciente), da reserva mental (assumindo que a simulação demanda a participação de mais de uma pessoa, enquanto a reserva mental, unilateral, resulta da intenção psíquica de um dos contratantes), e do dolo (que envolve má-fé, propósito maligno de um dos contratantes em relação ao outro), entre outros, e culmina o raciocínio com a distinção entre “simulação” e “atos fraudulentos” (estes reais, e que revelam a vontade de realizar o negócio jurídico com fins ilícitos), em que pese admitir que a simulação pode encobrir uma fraude.

Algumas dessas diferenças são mitigadas no ordenamento brasileiro, visto ser possível a simulação unilateral (v.g., no crime de duplicata simulada, previsto no artigo 172 de nosso Código Penal, Decreto-Lei nº 2.848/1940, na redação dada pela Lei nº 8.137/1990, e crimes de simulação de casamento, ou de autoridade para sua celebração – artigos 238/239 da codificação), e a fraude mediante simulação (v.g., art. 179 do mesmo código, que estabelece como crime “[f]raudar execução, alienando, desviando, destruindo ou danificando bens, ou simulando dívidas”).

Não cremos, no entanto, até pelas dimensões deste estudo, ser frutífero alongar a discussão sobre a distinção entre institutos que se interseccionam no ordenamento nacional. Ao que parece, o legislador, na nova redação dada ao inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, quis arrolar, a exemplo das codificações civil e penal, a fraude (de forma geral, um artil com intuito de contornar a lei ou disposição contratual) e a simulação (declaração/exteriorização de algo com teor diferente do sabidamente real), sem a preocupação com o fato de que determinado ato possa ser enquadrado, ao mesmo tempo, em uma e/ou outra categoria.

Em síntese, o que desejou o legislador foi apenas com o perdimento de mercadoria toda ocultação de pessoa, em importação ou exportação, que seja levada a cabo mediante fraude ou simulação, sendo a expressão derradeira (“inclusive mediante interposição fraudulenta de terceiros”), repita-se, absolu-

Decai em três anos o direito de anular as decisões a que se refere este artigo, quando violarem a lei ou estatuto, ou forem eivadas de erro, dolo, **simulação ou fraude**.”

“Art. 956. A discussão entre os credores pode versar quer sobre a preferência entre eles disputada, quer sobre a nulidade, **simulação, fraude**, ou falsidade das dívidas e contratos.” (grifos nossos)

tamente desnecessária, ainda que tenha se presado a dar um nome comercial ou de fantasia ao instituto, popularizando-o, e que sugira equivocadamente menção expressa a apenas um dos meios (fraude), quando a ocultação na forma de interposição indubitavelmente pode ocorrer mediante simulação.

Tal nome comercial até poderia ser outro, que evitasse confusão com “interposições fraudulentas” alheias à descrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976 (restrita a importação e exportação). Isso porque o fato de uma pessoa figurar em uma operação comercial de forma interposta, mostrando ao Poder Público uma realidade distinta daquela correspondente aos envolvidos no negócio efetivamente realizado, é bem comum em diversas áreas do Direito.

Além dos já citados exemplos do Direito Civil e do Direito Penal, é frequentemente encontrada no Direito (Penal) Tributário a prática de apropriação ilícita de créditos básicos relativos à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins em compras de pessoas físicas (que não gerariam tais créditos, mas apenas créditos presumidos, em patamar menor), travestindo-as de compras de pessoas jurídicas, com o uso de empresas inexistentes de fato. Tal conduta indubitavelmente revela interposição fraudulenta, e pode constituir uma fraude tributária, na acepção do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, mas não aquela “interposição fraudulenta” aqui tratada, específica de importações e exportações, e tipificada no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.⁷

A resposta à pergunta efetuada no título deste tópico remete a discussão que já travamos por duas vezes, e certamente enfrentaremos por outras mais, sobre distinções entre Direito Aduaneiro e Direito Tributário.⁸

7 Veja-se, a título exemplificativo, o seguinte excerto de ementas de julgamento, recentes, no âmbito do CARF: “REGIME NÃO CUMULATIVO. REAL AQUISIÇÃO DE CAFÉ EM GRÃO DE PESSOA FÍSICA. **INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA** DE PESSOA JURÍDICA INIDÔNEA. COMPROVADA A **SIMULAÇÃO** DA OPERAÇÃO DE INTERMEDIÇÃO. GLOSA DA PARCELA DO CRÉDITO NORMAL EXCEDENTE AO CRÉDITO PRESUMIDO. POSSIBILIDADE. Não é admissível a apropriação do valor integral do crédito normal da Contribuição para o PIS/Pasep, mas apenas da parcela do crédito presumido agropecuário, se comprovado nos autos que o negócio jurídico real de aquisição do café em grão foi celebrado entre o produtor rural, pessoa física, e a contribuinte e que as operações de compra entre as pessoas jurídicas inidôneas e a contribuinte, acobertadas por notas fiscais “compradas” no mercado negro do referido documento, foram simuladas com a finalidade exclusiva de gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativa.” (Acórdãos nº 3302-007.251 a 255, Rel. Cons. José Renato Pereira de Deus, unânime, sessão de 28.jun.2019; grifos nossos)

8 A conversa sobre as distinções é longa, pelo que remetemos o leitor a: TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e Direito Tributário - Distinções Básicas. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: LEX, 2008, p. 11-55; e TREVISAN, Rosaldo.

A definição de fraude que consta no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964 (lei que trata do imposto de consumo, hoje Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI) é obviamente vinculada à seara tributária, como se percebe da simples leitura de seu texto: “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”. Aliás, é comum que a legislação tributária se refira a fraude, com menção expressa a tal dispositivo.⁹

Por seu turno, a menção à fraude presente no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 está ladeada por situações (incisos I a IV) que são mormente alheias à esfera tributária (*v.g.*, importação de mercadorias sem licença do órgão competente, abandono de mercadorias em recinto alfandegado, e hipóteses preexistentes de perdimento de mercadorias e veículos), não havendo qualquer sentido lógico em atribuir somente ao inciso V caráter tributário.¹⁰

Direito Aduaneiro no Brasil: a Hora e a Vez da Internacionalização. *In:* TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro II.** São Paulo: LEX, 2015, p. 11-60.

9 Veja-se, a título ilustrativo, a redação original da Lei nº 9.430/1996, artigo 44, II, que tratava da duplicação da multa de lançamento de ofício: “cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”, em excerto hoje substituído pelo texto do § 1º, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007: “O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”.

10 Utilizei o termo “mormente” porque, em caráter excepcional, a legislação preexistente (Decreto-Lei nº 37/1966) ainda traz casos em que o perdimento se dá por questões tributárias, no artigo 105, incisos IX (mercadoria estrangeira, encontrada ao abandono, desacompanhada de prova de pagamento dos tributos aduaneiros), XI (mercadoria estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso), XIII (mercadoria transferida a terceiro, sem o pagamento dos tributos aduaneiros e outros gravames, quando desembaraçada com isenção de caráter especial), e XVI (mercadoria fracionada em duas ou mais remessas postais ou encomendas aéreas internacionais visando a elidir, no todo ou em parte, o pagamento dos tributos aduaneiros ou quaisquer normas estabelecidas para o controle das importações ou, ainda, a beneficiar-se de regime de tributação simplificada). E o Decreto-Lei nº 37/1966 emprega o termo “fraude” em acepção ampla, complementando-a com as palavras “fiscal”, “aduaneira” ou “cambial”, quando necessário.

Ademais, o silogismo que figura no citado artigo 23 é elementar. O *caput* estabelece: “[c]onsideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: [...]”, o que inclui o inciso V, que, portanto, espelha conduta infracional que é considerada “dano ao Erário”. E o § 1º, que “[o] dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias”. Assim, caso se configure a conduta prevista no inciso V (ocultar pessoa, mediante fraude ou simulação, na importação ou na exportação, inclusive a “interposição fraudulenta”), tal conduta é considerada “dano ao Erário” (por força do *caput* do artigo 23) e punida com o perdimento da mercadoria (por força do § 1º) ou com a multa que o substitui (por força do § 3º, naqueles casos em que a mercadoria não seja localizada, ou tenha sido consumida ou revendida, impossibilitando a aplicação definitiva do perdimento).

Assim, a “interposição fraudulenta” constitui, na forma em que concebida em lei, uma infração aduaneira, na qual é irrelevante a existência de falta de recolhimento de tributos. Nesse sentido o entendimento jurisprudencialmente pacífico e sumulado, hoje, no CARF, vinculado à ocultação, como descrito na base legal, e não à sonegação tributária.¹¹

Durante a paulatina concepção da legislação referente à “interposição fraudulenta”, no entanto, alguns episódios mostraram que houve mescla de frentes aduaneiras e tributárias de trabalho, como se detalha a seguir.

2 AS ORIGENS DA LEGISLAÇÃO REFERENTE AO TEMA

A possibilidade de realização de operações de comércio exterior com a intermediação das chamadas *trading companies*, no Brasil, não é nova, e encontra previsão em normas do século passado, como o Decreto-Lei nº 1.248/1972, que trata das empresas comerciais exportadoras que adquirem mercadorias, no mercado interno, com fim específico de exportação.

11 Seleccione-se, como amostra relevante, a título exemplificativo, apenas julgados unânimes e recentes das cinco turmas ordinárias do CARF com competência para apreciar o tema (3201, 3301, 3302, 3401 e 3402) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (9303): Acórdão nº 3201-002.875, de 26/06/2017; Acórdão nº 3301-004.102, de 25/10/2017; Acórdão nº 3302-005.743, de 27/08/2018; Acórdão nº 3401-004.383, de 26/02/2018; Acórdão nº 3402-006.289, de 26/02/2019; e Acórdão nº 9303-007.692, de 21/11/2018. Em 03/09/2019, a matéria foi assentada na Súmula CARF nº 160: “A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do artigo 23 do Decreto nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições”.

Na importação, a Lei estadual nº 2.508, de 22/05/1970, do Espírito Santo, que instituiu o FUNDAP (Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias), benefício exclusivo a empresas com sede naquele Estado, mas que inspirou diversos outros em unidades distintas da federação brasileira, disseminou a prática de importação por empresas intermediárias localizadas em Estados com benefícios fiscais (também conhecidas como *trading companies*), à margem de disciplina normativa federal de ordem legal. No caso do FUNDAP, a Lei estadual nº 6.668, de 16/05/2001, restringiu os benefícios às importações com desembaraço no Espírito Santo.

A existência dessa situação não normatizada trazia insegurança jurídica, nos casos de importações registradas por quem não era o efetivo adquirente da mercadoria, ensejando demanda de esclarecimentos à RFB, que acabou refletida a Nota da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit) nº 163, de 11/06/2001, que, após analisar o conceito de contribuinte na legislação que rege o imposto de importação, entendeu que já encontrava “... previsão no ordenamento jurídico nacional a hipótese em que o importador e o adquirente de mercadoria estrangeira não sejam a mesma pessoa”, mas que a legislação aduaneira não estabelecia com clareza, no caso, que o adquirente da mercadoria seria responsável solidário pelo crédito tributário, visto que entendeu a Cosit não ser ele contribuinte (de forma diversa ao que havia interpretado a Nota Coana/Cotec/Divad nº 39/2001).¹² Mas, ao final, a referida Nota Cosit nada conclui, apenas encaminhando o tema à Procura-

12 José Lence CARLUCI, ainda em 2000, já informava que nas “... operações de empresas integrantes do sistema FUNDAP (Fundo para o Desenvolvimento das Atividades Portuárias) é autorizado figurar na Guia de Importação consignatário e importador distintos”, e que, nestes casos, “... a Secretaria da Receita Federal tem aceito a formulação das Declarações de Importação em nome dos consignatários indicados nas Guias de Importação, desde que referidos consignatários constem como importadores nas faturas comerciais e nos conhecimentos de transporte respectivos” (**Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. 2. Ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p. 194). Liziane Angelotti MEIRA destaca que “... realizar a conduta constante do antecedente da norma de incidência (importar) não significa necessariamente a atividade física de colher o bem no exterior, transportá-lo e introduzi-lo no território aduaneiro”, e que “... o importador é o sujeito de direitos em nome do qual foi efetuada a operação” (**Tributos sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 366). Rodrigo Mineiro FERNANDES, ao tratar, recentemente, da sujeição passiva do imposto de importação, endossa que promover a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional “... não se refere apenas ao agente ativo que realiza diretamente a importação, mas também aquele agente que concorre com sua prática, responsável pela motivação do ato de importar as mercadorias.” (**Introdução ao Direito Aduaneiro**. São Paulo: Intelecto, 2018, p. 155-156).

doria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), solicitando posicionamento sobre o “... correto entendimento, no caso de importações efetuadas por empresas comerciais importadoras e exportadoras (*trading companies*)”, sobre quem seria o contribuinte nas operações em que o adquirente não fosse aquele que registra a declaração de importação.¹³ Ademais, a Nota Cosit nº 163/2001 manifestou ainda preocupação com o que viria depois a ser conhecido pelo nome de “quebra da cadeia do IPI”.¹⁴

A PGFN se manifestou no Parecer PGFN/CAT nº 1.316, de 09/07/2001, no qual concluiu que “... as empresas comerciais importadoras e exportadoras, registradas no FUNDAP...”, que constavam como consignatárias nos conhecimentos de carga, assumiam a condição de contribuinte do imposto de importação “... independentemente do verdadeiro adquirente das mercadorias”.¹⁵

13 A Nota Cosit nº 163, de 11 de junho de 2001, está disponível em: http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Attachments/512991/PEDIDO_Nota%20Cosit_163_2001.pdf. Acesso em 29.nov.2019.

14 Na Nota Cosit nº 163/2001, esclareceu-se que as “empresas comerciais importadoras” – “*trading companies*” de importação – agem de duas maneiras: (a) “... como importador e proprietário da mercadoria: neste caso a ‘*trading*’ é o adquirente e o importador, pois promoveu a entrada da mercadoria. Tanto o conhecimento de carga estará a ela consignado, como a Fatura Comercial será emitida em seu nome (a empresa detém a posse e a propriedade da mercadoria)”; e (b) “... somente como importador: nesta hipótese a ‘*trading*’ figura como prestadora de serviços, sendo contratada para realizar a operação de importação por conta e ordem de terceiros. O adquirente da mercadoria estrangeira é pessoa diversa do importador. A ‘*trading company*’ continuará, destarte, sendo o importador, pois é ela quem promove a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro e em nome de quem é consignada a mercadoria no conhecimento de carga. Contudo a Fatura Comercial é emitida em nome do adquirente, à ordem de quem a ‘*trading company*’ promoveu a importação (a empresa detém somente a posse da mercadoria)”. Em relação à situação (a), reconheceu a RFB tratar-se de importação comum, mas, em relação à situação (b), demonstrou preocupação pelo fato de as autuações que imputavam a responsabilidade aos efetivos adquirentes das mercadorias não estarem prosperando, e pelo fato de a operação ensejar falta de recolhimento de alguns tributos, como o imposto sobre produtos industrializados (IPI), pois a “*trading company*” que realiza “... a operação, agindo apenas como prestadora de serviços, repassa o bem ao adquirente (terceiro) pelo seu valor de entrada no mercado interno”. Sobre o que se entende por “quebra da cadeia do IPI”, veja-se: ABUD, Jorge Lima. **Interposição Fraudulenta de Terceiros em Comércio Exterior**. E-book, 2013, p. 263-266; e DEIAB JÚNIOR, Remy. Ocultação do real sujeito passivo na importação e a quebra da cadeia de recolhimento do IPI. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2632, 15.set.2010. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/17172>. Acesso em: 29.nov.2019.

15 O Parecer PGFN/CAT nº 1.316, de 09 de julho de 2001, está disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/13162001>. Acesso em 29.nov.2019.

Pela própria ementa¹⁶ do referido parecer, percebe-se que a preocupação era focada na sujeição passiva do imposto de importação. E a resposta da PGFN à pergunta efetuada pela RFB tornou urgente a inserção em lei da responsabilidade tributária do adquirente da mercadoria, no caso em que ele não fosse quem registra a declaração de importação.

Contudo, à margem das discussões tributárias, existiu uma frente aduaneira de debates, ainda em 2001. Na reedição 30 da Medida Provisória nº 2.113, de 26/04/2001, foi incluído um artigo 68, que possibilitava à RFB reter mercadorias para apurar indícios de infração punível com a pena de perdimento.¹⁷ E não tardou a RFB em disciplinar o artigo, na Instrução Normativa nº 52, de 8/5/2001, que arrolou, exemplificativamente, em seu artigo 2º, situações de suspeita de irregularidade punível com a pena de perdimento, entre as quais merecem destaque as referidas nos incisos V (“falsidade na declaração da natureza da transação comercial ou da relação entre as partes envolvidas”), VI (“simulação na identificação do importador da mercadoria”) e VII (“funcionamento regular do estabelecimento importador ou de qualquer pessoa envolvida na transação comercial”).¹⁸

16 Ementa: “Tributos incidentes nas operações realizadas pelas empresas comerciais de importação e exportação (*Trading Company*). FUNDAP. Sujeição passiva do Imposto de Importação.”

17 Art. 68. Quando houver indícios de infração punível com a pena de perdimento, a mercadoria importada será retida pela Secretaria da Receita Federal, até que seja concluído o correspondente procedimento de fiscalização. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplicar-se-á na forma a ser disciplinada pela Secretaria da Receita Federal, que disporá sobre o prazo máximo de retenção, bem assim as situações em que as mercadorias poderão ser entregues ao importador, antes da conclusão do procedimento de fiscalização, mediante a adoção das necessárias medidas de cautela fiscal.

18 Veja-se que, à época dessa Instrução Normativa (hoje substituída pela Instrução Normativa nº 1.169, de 29/06/2011), sequer existia o inciso V nº artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que trata da “interposição fraudulenta”. A leitura efetuada pela norma infralegal, naquele momento, e frequente em autuações da época, era de que a prestação de informação falsa ao fisco sobre o real adquirente da mercadoria, ou sobre pessoa que atue na operação, era punível com o perdimento, seja pelo comando do artigo 105, VI (falsificação/adulteração de documento necessário ao desembarço), ou, ainda, pelo disposto no artigo 83, I da Lei nº 4.502/1964, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 400/1968 (importação irregular ou fraudulenta). Roosevelt Baldomir SOSA, ainda em 1995, já tecia comentário sobre a falsidade ideológica na área aduaneira, caracterizada “... quando o documento se mostra como verdadeiro, mas não expressa a verdade”, *v.g.*, “... quando o conhecimento de cargas está emitido com todas as formalidades de lei, inclusive no que respeita à qualidade da pessoa emitente, porém o que nele se diz não é real nem verdadeiro” (**Comentários à Lei Aduaneira**. São Paulo: Aduaneiras, 1995, p. 427).

Em tal frente reside preocupação que a RFB não manifestou expressamente em sua pergunta à PGFN, na Nota Cosit nº 163/2001: a de que, em muitos casos, as “*trading companies*” eram empresas sem patrimônio ou capacidade operacional, ou com patrimônio substancialmente inferior ao valor de qualquer das operações que realizavam, e que, portanto, jamais teriam condições de saldar eventuais exigências (tributárias ou aduaneiras) efetuadas após a liberação (o desembaraço) das mercadorias, e que várias dessas empresas, como se comprovou depois, sequer existiam de fato, e eram criadas apenas para ocultar o real adquirente, nas importações.¹⁹

Nas publicações seguintes da Medida Provisória nº 2.113 (2.113-31, de 24/05/2001; 2.113-32, de 21/06/2001), o artigo 68 foi mantido, inclusive nas reedições 33 (de 28/06/2001, com alteração do número da Medida Provisória para 2.158) e 34 (de 27/07/2001). Na reedição 35 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001), as duas preocupações aqui mencionadas (a da sujeição passiva, tributária, e a da fraude aduaneira, de simulação) se encontram em um mesmo corpo normativo, marcando um momento especial do período de gestação: enquanto o artigo 68 era mantido, para coibir irregularidades aduaneiras (entre as quais a simulação), os artigos 77 a 81 tratavam do tema da sujeição passiva e da responsabilização, inclusive por multas aduaneiras, em importações indiretas, criando a figura da “importação por conta e ordem”.²⁰

A Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que, por força do artigo 2º da Emenda Constitucional nº 32/2001, já não é mais tão “provisória” assim, e permanece vigente até os dias atuais, buscou resolver o problema da sujeição passiva tributária (surgido com a resposta da PGFN à Nota Cosit nº 163/2001,²¹ atribuindo responsabilidade solidária ao adquirente em importações por conta e ordem – artigo 77) e da responsabilidade aduaneira (atribuindo responsa-

19 Preocupação que já narramos em: TREVISAN, Rosaldo. **O Imposto de Importação e o Direito Aduaneiro Internacional**. São Paulo: Aduaneiras/LEX, 2017, p. 378-379.

20 Tal figura foi alastrada à exportação, posteriormente, pela Lei nº 12.995/2014, dando origem à “exportação por conta e ordem”.

21 Com a resposta, no citado Parecer PGFN/CAT nº 1.316/2001, atrelando o sujeito passivo do imposto de importação ao consignatário do conhecimento de carga - apesar de poder ser o conhecimento endossado ou estar consignado “à ordem” – a PGFN entendeu estar afastado do polo passivo o adquirente da mercadoria, como se percebe do seguinte excerto do parecer: “... não vemos como responsabilizar o proprietário por intermédio simples processo interpretativo, sendo necessária providência legislativa nesse sentido” (sic). E a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, em seu artigo 77, representa exatamente essa “providência legislativa” demandada.

bilidade conjunta ou isolada, por infrações aduaneiras – artigo 78), tratando ainda a questão da “quebra da cadeia do IPI” (com equiparação do adquirente a estabelecimento industrial – artigo 79) e, eventualmente, das contribuições (artigo 81). No artigo 80, que merece destaque, há duas providências: uma de caráter procedimental, deixando à RFB o estabelecimento de requisitos e condições para a importação por conta e ordem²², e outra, que traz aos holofotes o problema que era invisível na Nota Cosit nº 163/2001, a existência de empresas sem patrimônio compatível com as atividades desempenhadas no comércio exterior.

Mas a forma de tratar esse segundo problema, das empresas sem patrimônio compatível, é *sui generis*: a retenção de mercadorias (por apresentação de indícios de infração punível com o perdimento – simulação/ocultação do real adquirente, em função da ausência de patrimônio do importador) seguida de sua liberação (mediante garantia).²³ Tal raciocínio mesclou diferentes tipos de penalidade, e foi um dos precursores para a posterior possibilidade expressa de substituição do perdimento por multa.²⁴ Excessivamente preocupado com aspectos pecuniários / de solvência, e temperando institutos tributários e aduaneiros, o comando legal, por certo, não possibilita a liberação, mediante garantia, de mercadoria retida, *v.g.*, que possa ser de importação proibida, ou que não tenha a autorização do órgão (sanitário, de defesa, ambiental...) competente.

Eis o cenário que originou as normas que regem a “interposição fraudulenta”, em 2000/2001, no qual se buscava normatizar a importação indireta, tanto com foco na responsabilização, tributária e aduaneira, quanto nos controles a serem efetuados, para evitar fraudes, mormente a utilização de empresas

22 O que foi feito na Instrução Normativa nº 225, de 18/10/2002, hoje substituída pela Instrução Normativa nº 1.861, de 27/10/2018.

23 O texto do art. 80, II, dispõe: “Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá: [...] II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente”.

24 A própria RFB, que havia tratado da retenção de mercadorias por indício de infração punível com o perdimento (na Instrução Normativa nº 52/2001, sob o nome de “procedimentos especiais de controle”), dispôs sobre a garantia para liberação em norma distinta (a Instrução Normativa nº 228/2002, que só surgiu após a criação do inciso V no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, e dispôs sobre “procedimento especial de fiscalização” para verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à “interposição fraudulenta de pessoas”).

sem patrimônio ou capacidade operacional em importações, que ocultavam os reais adquirentes de fato das mercadorias importadas.

Nesse contexto, a Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, em seu artigo 59, trouxe à luz o inciso V ao artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, fazendo nascer a figura da “interposição fraudulenta”. A Exposição de Motivos da referida Medida Provisória, afirma, genericamente, que o artigo 59, assim como o 60,²⁵ “... visam aperfeiçoar a legislação aduaneira no que concerne à prevenção e ao combate à fraudes” (*sic*). Apesar do deficiente manejo do vernáculo, a justificativa é clara no sentido de que o comando se refere a fraudes aduaneiras (que não se confundem com fraudes tributárias).²⁶

E não tardou a disciplina complementar, por normas infralegais: a Instrução Normativa nº 206, de 25/09/2002,²⁷ tratou da “interposição fraudulenta” em seu artigo 66, V; e a Portaria MF nº 350/2002 externou a preocupação com o controle da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à “interposição fraudulenta” de pessoas, preocupação essa que movimentou substanciais recursos da RFB não só no que se referia a operações com indícios (visível na Instrução Normativa nº 228, de 21/10/2002), mas a toda e qualquer operação (que passou a demandar habilitação do responsável, conforme Instrução Normativa nº 229, também de 21/10/2002,²⁸ mesma data em que se regulamentou a “importação por conta e ordem”, na Instrução Normativa nº 225)²⁹.

25 O art. 60 se refere que se refere à inaptidão de pessoa jurídica que “... não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior”.

26 O que endossa não identificarmos vínculo entre o conceito de fraude tributária, presente no artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, e aquele usado no artigo 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976, na nova redação. Aliás, veja-se que a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002 usa três referências a “aduanheiro/a” e dezoito a “tributário/a”, demonstrando a distinção entre as áreas logo em seu primeiro parágrafo: “Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a proposta de edição de Medida Provisória que dispõe sobre [...] procedimentos para desconsideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, [...] a legislação aduaneira, e dá outras providências”.

27 Hoje substituída pelas Instruções Normativas nº 680, de 02/10/2006 (despacho de importação), e nº 1.169, de 29/06/2011 (procedimentos especiais de controle).

28 Substituída por diversas vezes, como se narra no tópico a seguir, aplicando-se, sobre o tema, atualmente, a Instrução Normativa nº 1.603, de 15/12/2015.

29 Hoje substituída pela Instrução Normativa nº 1.861, de 27/10/2018.

Todo esse arcabouço normativo, veiculado nos dois primeiros meses de vigência do novo inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, compunha o chamado pacote de combate à “interposição fraudulenta” de pessoas em operações de comércio exterior.

3 A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO E O INÍCIO DA ANÁLISE DO TEMA, PELO CARF

A mais drástica das medidas iniciais do pacote, por ser voltada a todos os que atuam no comércio exterior, e não somente aos infratores, foi a instituição da habilitação, na Instrução Normativa nº 229/2002, que mobilizou excepcional esforço de mão de obra da RFB, que passava a efetuar, para cada pessoa que desejasse atuar no SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior – sistema que congrega a quase totalidade das exportações brasileiras, desde 1993, e a quase totalidade das importações, desde 1997), uma “... análise fiscal sumária, à vista das informações cadastrais e fiscais disponibilizadas no Ambiente de Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros (Radar) e demais sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal (SRF)”, conforme estabelecia o artigo 3º, *caput*, da norma infralegal.

Não é difícil imaginar o alvoroço que isso causou no controle do comércio exterior brasileiro, já acusado, à época, de ser excessivamente burocrático, e que passava a prever a fiscalização, ainda que sumária, de praticamente todos os importadores e exportadores.

Ainda que a significativa amostra de empresas inexistentes de fato detectadas atuasse em defesa do novo procedimento, tamanhas foram as críticas externas (ao excesso de burocracia) e internas (ao desvio de mão-de-obra fiscal para tal atividade-meio), que a norma de habilitação acabou sendo uma das mais alteradas ao longo dos anos seguintes: a Instrução Normativa nº 229/2002, com apenas três meses de vida, já deu lugar à de nº 286, de 15/01/2003, que, por seu turno, foi suplantada pela de nº 455, de 05/10/2004, depois superada pela de nº 650, de 12/05/2006.

No período inicial de vigência da legislação que rege o tema, era compreensível que tanto a fiscalização aduaneira quanto os importadores/exportadores buscassem um entendimento mais preciso da nova realidade, que envolvia a obrigatoriedade de habilitação, e a necessidade de informar, na declaração de importação, caso houvesse interposição de pessoa na operação (a única interposição permitida, à época era a do importador por conta e ordem), quem era o efetivo adquirente da mercadoria importada.

Foram ainda construídas duas presunções, na Medida Provisória nº 66/2002 (depois convertida na Lei nº 10.637/2002): uma, na nova redação dada pelo artigo 50 ao § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, de que caracteriza “interposição fraudulenta” na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados; e outra, no artigo 29, de que a “operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste”.

Isso facilitou sobremaneira o trabalho da fiscalização naquele momento inicial, em que as fraturas eram expostas, com empresas importadoras que sequer conseguiam provar de onde vinham os recursos que utilizavam nas importações, ou com empresas para as quais restava claro que o recurso era de terceiro, o efetivo adquirente da mercadoria. Isso foi visível em cinco dos sete contenciosos administrativos sobre o tema que chegaram à segunda instância administrativa até 2008.³⁰

Caso a fiscalização comprovasse uma das situações caracterizadoras da interposição fraudulenta (que o recurso utilizado na importação não era comprovado, ou, ainda, que advinha de terceiro, oculto), antes da liberação da mercadoria, a pena seria o perdimento, com base na nova redação do inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Em caso de indícios, ainda não comprovados, da infração punível com o perdimento, a mercadoria ficaria retida, com fundamento no artigo 68 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. E nenhuma dessas situações chegava ao CARF (então Conselho de Contribuintes), porque o rito aplicável era o previsto no artigo 27 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que prevê julgamento administrativo em instância única.

Ocorre que a nova redação dada pela mesma Medida Provisória nº 66/2002 ao § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 permitiu a “conversão” da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada, que tenha sido transferida a terceiro³¹ ou que tenha

30 Veja-se que, naquele momento inicial de aplicação da legislação, refletido nos primeiros sete autos de infração que chegaram a julgamento no então Conselho de Contribuintes, em 2007 e 2008, percebe-se que cinco invocam presunções: Acórdãos nº 301-33.630, de 26/02/2017; nº 302-39.532 e nº 302-39.540, de 18/06/2008; e nº 302.39.915 e nº 302-39.916, de 12/11/2008. Informações obtidas em consulta à jurisprudência disponível no sítio *web* do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – www.carf.fazenda.gov.br), pesquisando-se “ementa + resultado”, por ano, de 2003 a 2008, com os termos “interposição” e “fraudulenta”. Acesso em 29.nov.2019.

31 Repare que o trâmite legislativo da Medida Provisória nº 66/2002 ceifou o “transferida a terceiro” do texto, passando a lei de conversão (Lei nº 10.637/2002) a tratar da “conversão”

sido consumida, o que possibilitou, inclusive, a viabilização da liberação de mercadoria retida em procedimento especial, desde que apresentada garantia (que, no caso, não se destinava a cobrir tributo, mas a multa que substituiria o perdimento).³²

Começa aí a era do julgamento administrativo de infrações puníveis com o perdimento em duplo grau de jurisdição, nas instâncias relacionadas no Decreto nº 70.235/1972 (Delegacias de Julgamento da RFB e CARF – então Conselho de Contribuintes), caso tal penalidade fosse substituída por multa. E, nesse período de transição, eram previsíveis as discussões jurídicas até o assentamento de um posicionamento dominante.

Duas dessas discussões complementam os citados sete contenciosos administrativos inaugurais da segunda instância administrativa sobre o tema. A primeira, sobre a especificidade e a prevalência da nova penalidade criada no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 sobre aquela prevista no inciso II do artigo 83 da Lei nº 4.502/1964.³³ A segunda, por sua vez, deriva de confusão procedimental criada pela mescla entre perdimento e multa com a “conversão” tratada na lei, e demandou remendo legal, no artigo 73 da Lei nº 10.833/2003, estabelecendo a necessidade de lançamento da multa.³⁴

Com o passar do tempo, foram aprimorados os controles de habilitação – paulatinamente menos burocráticos, e lapidado o trâmite administrativo

apenas na hipótese de mercadoria que não seja localizada, que tenha sido consumida. O termo “revendida” só voltaria ao texto do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 quase uma década depois, na Medida Provisória nº 497/2010, convertida na Lei nº 12.350/2010.

32 Matéria tratada, do ponto de vista procedimental, na Instrução Normativa no 228/2002, arts. 6º, 7º e 12.

33 O inciso I do artigo 83 da Lei nº 4.502/1964, como aqui já exposto, trata de “importação irregular ou fraudulenta”, gênero do qual a “interposição fraudulenta” é uma espécie. Assim, a penalidade prevista para a “interposição fraudulenta”, com o advento do inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, prevalece sobre a geral, tratada no referido inciso I do artigo 83 da Lei nº 4.502/1964. Foi o que concluiu um dos primeiros julgados do Terceiro Conselho de Contribuintes sobre o tema, o Acórdão nº 301-34.763, de 14/10/2008. E é o que expressamente estabelece, interpretativamente, o Regulamento Aduaneiro atual (Decreto nº 6.759/2009), no parágrafo único do artigo 704.

34 O auto de infração relativo ao perdimento, no caso de mercadoria não localizada ou que tenha sido consumida, não se “convertia” automaticamente em lançamento de multa. Foi o que externou o primeiro julgado da história do Terceiro Conselho de Contribuintes sobre o tema, o Acórdão nº 303-33.528, de 20/09/2006, em sua ementa. Em tal julgado, assentou-se ainda a impossibilidade de aplicação da nova redação do inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 a casos ocorridos anteriormente a sua vigência.

não só dos procedimentos especiais de controle e de fiscalização, mas das autuações, passando a fiscalização aduaneira, na era da multa para infrações originalmente puníveis com o perdimento, a sair do confortável apoio das presunções, para adentrar no terreno probatório.

Afinal de contas, na era da multa, não existindo mais possibilidade de aplicação de efetivo perdimento, contentar-se a fiscalização com a presunção de não comprovação da origem, disponibilidade ou transferência de recursos, sem investigar quem era o real adquirente, equivalia, em geral, a apenar pessoa jurídica sabidamente sem patrimônio, gerando autos de infração de significativos valores que obviamente jamais seriam pagos.

Em meados da primeira década deste século, assim, começa a fiscalização a empreender esforços efetivos para provar fraude ou simulação nas ocultações em operações de comércio exterior. E, da previsível evolução do trabalho da fiscalização, combinada com o igualmente previsível aprimoramento das técnicas de infratores, aliada aos resultados de alguns anos de habilitação, passam a ser mais escassos os casos de interposição do tipo “fratura exposta”, com pessoas sem qualquer patrimônio, surgindo questões mais complexas, como, *v.g.*, operações entre pessoas vinculadas indiretamente, e importações efetuadas nitidamente com recursos do importador, mas evidentemente destinadas a terceiro, previamente conhecido pelo importador, mas por ele omitido na declaração de importação, mediante fraude ou simulação.

A exemplo do que aconteceu com a concepção da já referida “importação por conta e ordem”, resultante da interpretação dada pela Fazenda ao conceito de contribuinte do imposto de importação, o novo cenário foi “resolvido” com legislação, criando-se a “importação por encomenda”, nos artigos 11 a 14 da Lei nº 11.281, de 20/02/2006 (com tratamento muito semelhante à conta e ordem, no que se refere a disciplina, pela RFB – de requisitos/condições e garantia, equiparação do encomendante predeterminado a estabelecimento industrial, com responsabilização solidária tributária, e conjunta/isolada infração aduaneira, além de nova presunção, de que a operação seria considerada “por conta e ordem” em caso de estar em desacordo com o estabelecido pela RFB). E, posteriormente, na Lei nº 11.452, de 27/02/2007, inseriu-se nova presunção no § 3º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006, de que se considera por encomenda “... a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior”.³⁵

35 A importação por encomenda foi disciplinada, pela RFB, na Instrução Normativa nº 634, de 24/03/2006, hoje sendo ambas as formas de importação indireta consolidadas na Instrução

Poderíamos aprofundar, aqui, as distinções entre importação “direta”, “por conta e ordem” e “por encomenda”, como fizeram diversos estudiosos que se dedicaram à análise da “interposição fraudulenta”, mas não cremos que a criação doméstica de modalidades novas de importação indireta, inexistentes no direito comparado, seja útil para algo além de determinar, por exclusão, o que seria irregular.³⁶ Em outras palavras, é irrelevante para a caracterização de “interposição fraudulenta” a criação dessas modalidades.

Além dos casos de presunção legal, a “interposição fraudulenta” pode ocorrer em operações declaradas como “diretas” (e que, em verdade, seriam sabidamente destinadas a terceiro, oculto mediante fraude ou simulação), ou como “indiretas”, seja “por conta e ordem” ou “por encomenda” (quando as pessoas relacionadas na declaração de importação não correspondam aos efetivos responsáveis pela operação, ocultando terceiros, mediante fraude ou simulação). A ocultação do real adquirente ou responsável pela operação não é uma prerrogativa de importações diretas, pois “A” pode ter, *v.g.*, declarado que importou por encomenda de “B”, mas a fiscalização comprova que a mercadoria sabidamente se destinava a “C”, ou mesmo “D”, oculto(s), mediante fraude ou simulação.³⁷

Portanto, o fato de as declarações de importação não apresentarem campos suficientes para mais do que duas pessoas (*v.g.*, importador por encomenda e encomendante predeterminado, ou importador por conta e ordem e adquirente) não é impeditivo de que a operação tenha mais envolvidos, devendo ser

Normativa nº 1.861, de 27/12/2018.

36 Aliás, é nesse sentido que José Fernandes do NASCIMENTO se refere a “interposição lícita”, na importação (*As Formas de Comprovação da Interposição Fraudulenta na Importação*; In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves, REIS, Raquel Segalla (coord.). **Ensaio de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Intelecto, 2015, p. 399-404. Sobre as distinções entre a importação por conta e ordem e a importação por encomenda, ver ainda: TÔRRES, Heleno Taveira. *Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias*. In: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: LEX, 2008, p. 197-244.

37 José Fernandes do NASCIMENTO descreve características de “interposição fraudulenta na importação por conta própria simulada” e de “interposição fraudulenta com recursos de terceiros na importação por conta e ordem simulada” (*As Formas de Comprovação da Interposição Fraudulenta na Importação*; In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves, REIS, Raquel Segalla (coord.). **Ensaio de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Intelecto, 2015, p. 413-420). Jorge Lima ABUD, por seu turno, traz relação exemplificativa de oito situações nas quais se identifica “interposição fraudulenta” (**Interposição Fraudulenta de Terceiros em Comércio Exterior**. *E-book*, 2013, p. 270-279).

mostrado ao fisco não a próxima camada, mas a camada final da transação. Em uma operação de importação efetuada por “A”, em que a mercadoria é sabidamente destinada a “E”, mediante acordo prévio, no qual “B” e “C” atuarão como intermediários, “A” (importador) e “E” (destinatário final da transação, previamente estabelecido) devem ser declarados à fiscalização.

Trabalhamos, no entanto, com quatro categorias de interposição: (a) as interposições expressamente permitidas em lei, desde que revelem as partes efetivas da transação (conta e ordem e encomenda); (b) as “interposições” (em verdade, ocultações, como exposto ao início) efetuadas mediante fraude ou simulação; (c) as interposições presumidas, em função de comando legal; e (d) as interposições que, apesar de não encontrarem guarida nas categorias “a” e “c”, foram efetuadas sem a presença (ou sem a comprovação, por parte do fisco) de fraude ou simulação.³⁸

No contencioso administrativo, é rara a ocorrência da categoria “a” e cada vez menos frequente a presença da categoria “c” (que leva, em regra, como exposto, à cobrança de empresa insolvente), sendo bastante relevante a análise das categorias “b” e “d”.³⁹

Outra distinção relevante para efeitos de contencioso merece destaque: em uma interposição fraudulenta presumida (categoria “c”), sabe-se apenas quem é o ocultante, que notoriamente não possui patrimônio para realizar a operação, mas em uma interposição comprovadamente efetuada mediante fraude ou simulação (categoria “b”), seguiu adiante a fiscalização, havendo ou não falta de patrimônio do ocultante, passando a saber também quem é o ocultado. Em ambos os casos, a penalidade aplicável é o perdimento (ou a multa que o substitui, nos casos previstos em lei). E, historicamente, em ambos os casos, declarava-se a inaptidão do ocultante, caso este não possuísse patrimônio compatível com a operação, com base na nova redação dada ao artigo 81 da Lei nº 9.430/1996 pela já citada Lei nº 10.637/2002 (resultante da conversão da Medida Provisória nº 66/2002).

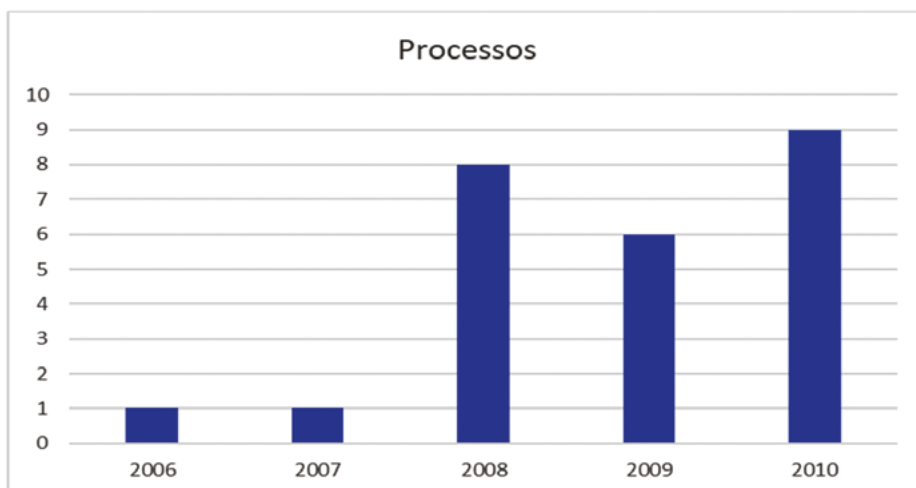
38 Carlos Eduardo de Arruda NAVARRO, na defesa de sua dissertação de mestrado, da qual tivemos a grata satisfação de participar, denominou essa categoria “d” de “interposição inocente” (**Ocultação do Sujeito Passivo na Importação mediante Interposição Fraudulenta de Terceiro**, Dissertação, FGV, 2016, p. 26).

39 A maioria dos julgados do CARF trata das categorias “b” e “d”, residindo a diferença, basicamente, na comprovação ou não, pela fiscalização, da fraude ou simulação.

No entanto, o aumento do número de declarações de inaptidão em casos de empresas que, apesar de existentes de fato, operavam ocultando terceiros, fez com que o legislador estabelecesse uma multa, que prevaleceria sobre a declaração de inaptidão, no caso de ser possível saber expressamente quem seria o ocultado, no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007.⁴⁰

A legislação sobre o tema, passou, a partir de 2007, a um período de acomodação, e a segunda instância administrativa começou a formar posicionamento sobre os principais tópicos envolvidos, nos poucos processos que a ela chegavam, conforme representação a seguir:

Gráfico 1 - Processos Analisados (2006/2010)



Fonte: Elaboração própria⁴¹

40 Artigo 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). Parágrafo único. À hipótese prevista no *caput* deste artigo não se aplica o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

41 A partir de informações obtidas em consulta à jurisprudência disponível no sítio *web* do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - www.carf.fazenda.gov.br), pesquisando-se “ementa + resultado”, por ano, de 2003 a 2010, com os termos “interposição” e “fraudulenta”, expurgando-se processos “repetitivos”, embargos e resoluções. Acesso em 29.nov.2019. Não se ignora, aqui, que possam existir julgamentos sobre o tema que não tenham usado tais palavras no texto, e que a estatística poderia ser aprimorada com terminologia alternativa, tarefa que se reserva a estudo complementar. Para o período até 2015, veja-se ainda estudo sobre a jurisprudência do CARF organizado pela Fundação Getúlio Vargas, e que resultou em: DE SANTI,

Dos 25 processos julgados, 13 versaram sobre interposição presumida, e todos acabaram resultando em manutenção definitiva dos lançamentos, à exceção de dois, que ainda aguardam apreciação de recurso especial dos sujeitos passivos.⁴² O resultado do julgamento dos demais processos é, contudo, mais equilibrado, havendo seis resultados favoráveis aos sujeitos passivos, e cinco contrários.⁴³

Em 2010, a Medida Provisória nº 497 (depois convertida na Lei nº 12.350, de 20/12/2010), entre outras alterações na legislação aduaneira, aprou arestas na redação do artigo 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, retirando a palavra “conversão”,⁴⁴ aclarando a base de cálculo na exportação (preço normal ao invés

Eurico Marcos Diniz; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini Dias; e HOFFMANN, Susy Gomes Hoffmann (coord.). **Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF**. São Paulo: FGV Direito e Max Limonad, 2016.

42 O único processo de interposição presumida que foi julgado, inicialmente, de forma favorável ao sujeito passivo, por maioria, teve o resultado externado no Acórdão nº 3102-00.589 (que revelava entendimento, hoje já ultrapassado, de que existiria incompatibilidade entre a aplicação da multa substitutiva do perdimento e da multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007), sendo a decisão revertida por votação unânime, na Câmara Superior de Recursos Fiscais (pelo Acórdão nº 9303-006.001). Bernardo Alves da SILVA JÚNIOR comentou a situação da alteração de entendimento em relação à multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 em artigo publicado na web: A aplicação cumulativa das multas decorrentes de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior sobre o importador ostensivo. Novo entendimento do CARF. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, nº 2529, 4.jun.2010. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/14976>. Acesso em: 29.nov.2019. A matéria é hoje assentada na Súmula CARF nº 155: “A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, 'c', do Código Tributário Nacional”.

43 Cabe destacar que vários dos resultados favoráveis já vinham da instância de piso, e que o tema da possibilidade de cumulação da multa substitutiva do perdimento com a multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 ainda era latente e não pacificado, o que tornava, em regra, não unânimes as votações. Contudo, como exemplo do que se está a afirmar sobre a necessidade de comprovação de fraude ou simulação, apresente-se a ementa de um dos primeiros julgados de segunda instância a enfrentar o tema de forma unânime, o Acórdão nº 302-39.918, de 12/11/2008: “INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. FRAUDE E SIMULAÇÃO. COMPROVAÇÃO. A fraude e a simulação devem ser comprovadas, com o fim de demonstrar de forma inequívoca a conduta ilícita do contribuinte para que seja possível a aplicação de penalidade na forma da legislação de regência por interposição fraudulenta”.

44 Recorde-se que continua a existir menção a “conversão” da pena de perdimento em multa na legislação que rege o abandono de mercadorias (artigo 19 da Lei nº 9.779/1999, disciplinado no artigo 698 do Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759/2009); e na referente à responsabilidade do transportador multimodal (art. 29 da Lei nº 9.611/1998, disciplinado no art. 699 do mesmo Regulamento Aduaneiro).

de valor aduaneiro),⁴⁵ e confirmando o rito e a competência para julgamento da multa aplicável no caso da ocultação de pessoas em operações de comércio exterior. A própria Exposição de Motivos da Medida Provisória justifica que as alterações em comento foram efetuadas “... com a finalidade de aumentar a clareza dos comandos normativos, uniformizando entendimento”.

4 A CONVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTOS NO ÂMBITO DO CARF

Passado o primeiro momento, de construção (e aparas/aprimoramentos) da legislação básica, de adoção de procedimentos e rotinas (alguns eficazes, outros meramente burocráticos), era menos comum a fiscalização ter contato com práticas de ocultação elementares (às vezes infantis), por importadores que notoriamente não possuíam nenhum patrimônio e nem conseguiam demonstrar a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados na operação.

Era chegado o momento de evoluir da detecção de ocultações “infantis” para outras mais elaboradas. Com o passar da primeira década, assim como o fisco aprendia a detectar mais facilmente as práticas de “interposição fraudulenta”, os infratores também sofisticavam os métodos de dissuasão, e aprendiam, por tentativa e erro, com as fiscalizações efetuadas. Se o fisco exigia, *v.g.*, endereço em local que possuísse telefone fixo, estrutura mínima (mesa, cadeira e computador) e conta de luz ativa, as empresas infratoras passavam a providenciar prontamente tudo isso. Ou seja, para cada elemento formal que o fisco revelava entender como indício de ocultação, era apresentada uma solução igualmente formal.

Nessa segunda fase, em que já não predominavam as “fraturas expostas”, a fiscalização passa a ser mais complexa do que a mera detecção de irregularidades formais, e menos amparada em presunções, e, por tanto, mais difícil de ser efetuada.

A reflexão sobre tudo o que tinha sido trabalhado nos dez anos anteriores revelava que, se por um lado, haviam sido expurgadas do comércio exterior brasileiro empresas meramente de “fachada”, por outro, nascia uma segunda

45 A legislação brasileira não trata de “valor aduaneiro” na exportação, mas de “preço normal” (Decreto-lei nº 1.578/1977). Veja-se, por exemplo, que a multa de 1% por erro de classificação (prevista no artigo 69 da Lei nº 10.833/2003) foi agrupada, pelo Regulamento Aduaneiro brasileiro, entre as “multas na importação”, justamente por ter como base de cálculo o “valor aduaneiro”. E que tal base, a exemplo do que ocorreu com a estabelecida no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, foi determinada mais precisamente para a exportação por norma posterior – a Lei nº 13.043/2014, que acrescentou um § 3º ao citado artigo 69 da Lei nº 10.833/2003.

geração de infratores que, apesar de continuarem a ocultar reais operadores de comércio, estavam prontos para atender a todos os requisitos formais exigidos pela RFB, e se confundiam mais facilmente com empresas regulares, demandando esforço probatório adicional por parte da fiscalização, para demonstrar a ocorrência de fraude ou simulação na ocultação.

Começavam a ecoar perguntas sobre qual era a finalidade da criação da “interposição fraudulenta” e qual era o papel da multa, qual o bem jurídico tutelado, entre outras. A resposta é elementar: a penalidade foi criada para permitir que os órgãos de controle (principalmente a Aduana) soubessem, quem, de fato, está por trás de uma operação de comércio exterior. E a resposta poderia parar por aí. Afinal de contas omissão de informações (sobre quem efetuou de fato uma operação) a órgãos de controle é algo grave o suficiente para ensejar a aplicação de uma penalidade, ainda mais se tal omissão de informações for perpetrada mediante fraude ou simulação (o que justificaria uma pena da dimensão da multa que substitui o perdimento).

Recorde-se que o “dano ao Erário” deriva do texto legal, ou seja, da afirmação constante em lei de que as condutas descritas constituem dano ao Erário e são punidas com o perdimento, sendo logicamente equivocada, na leitura, o entendimento de que é necessária prova de dano ao Erário.⁴⁶

Apesar disso, é frequente que chegue ao contencioso administrativo, por iniciativa dos autuados, ou até da própria fiscalização, a discussão sobre a demonstração de efetivo ou potencial prejuízo pecuniário à União, o que abrange a multicitada “quebra da cadeia do IPI”. É de se endossar, pelo aqui exposto, que essa discussão só é relevante se além da imputação de ocultação, aduaneira, houve ainda outra, de caráter tributário.⁴⁷

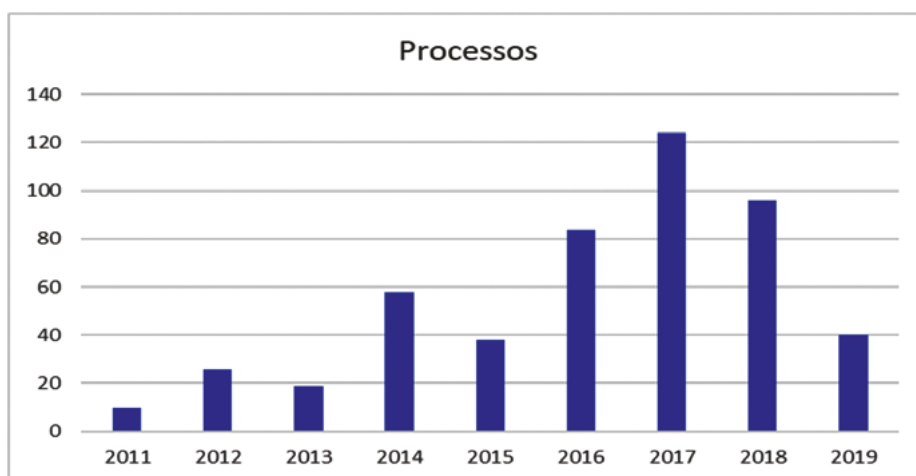
46 Nunca é demais repetir, para quem busca entender que há necessidade de prova de “dano ao Erário”, que figuram no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, ao lado do inciso V, outros incisos com condutas igualmente apenadas com o perdimento por constituírem “dano ao Erário”, para as quais seria desafiador a prova de dano efetivo. Veja-se, por exemplo, o abandono de mercadorias em recinto alfandegado (inciso II do referido art. 23), que acaba, inclusive, trazendo dinheiro aos cofres públicos, com o leilão das mercadorias (conforme artigo 29 do Decreto-Lei nº 1.455/1976).

47 No mesmo sentido, Rodrigo Mineiro FERNANDES defende que, diante da “... impossibilidade de prever, elencar e combater todas as consequências da ocultação das partes envolvidas na operação, o legislador optou por combater s meios de execução”, e que a ocultação do sujeito passivo da operação de comércio exterior, mediante fraude ou simulação, é tipificada como dano ao Erário “... independentemente de se identificar qual a vantagem (financeira ou

A evolução das técnicas de interposição fraudulenta e a dificuldade crescente de enfrentamento por parte da fiscalização são visíveis na jurisprudência da atual década, no CARE, que começa ainda a trazer novos temas, como a “interposição fraudulenta” em exportações.

Como se percebe na representação a seguir, o número de contenciosos administrativos sobre o tema cresceu substancialmente nesta década, a ponto de tornar-se relevante a separação da estatística 2006/2010, sob pena de deixar praticamente invisíveis os números da década passada:

Gráfico 2 - Processos Analisados (2011/nov.2019)



Fonte: Elaboração própria⁴⁸

não) efetivamente obtida com as operações.” (**Introdução ao Direito Aduaneiro**. São Paulo: Intellecto, 2018, p. 160 e 169).

48 A partir de informações obtidas em consulta à jurisprudência disponível no sítio *web* do CARE, pesquisando-se “ementa + resultado”, por ano, de 2011 a 29 de novembro de 2019, com os termos “interposição” e “fraudulenta”, expurgando-se processos “repetitivos”, de outros temas (*v.g.*, operações relativas a comércio nacional de café, com interposição), e decisões não definitivas (anulações/resoluções) ou que não analisaram mérito (embargos/não conhecimentos). Repita-se que não se ignora, aqui, que possam existir julgamentos sobre o tema que não tenham usado tais palavras no texto, e que a estatística poderia ser aprimorada com terminologia alternativa, tarefa que se reserva a estudo complementar. E reitere-se que, para o período até 2015, há estudo sobre o tema à luz da jurisprudência do CARF (**Repertório... Op. Cit.**). No ano de 2017, houve ainda transcrição de acórdãos selecionados pela ANFIP e pelo CARE, em três volumes, tratando o terceiro de matéria afeta a temas de competência da 3ª Seção, entre os quais a “interposição fraudulenta”: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; NÓVO, Miguel Arcanjo Simas

Ainda em 2011, ano em que foram apreciados dez processos sobre “interposição fraudulenta”, já se consolidava unanimemente, sob relatoria de um dos Conselheiros mais respeitados na temática aduaneira, José Luiz Novo Rossari, o entendimento, aqui referido, de que a multa criada pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, por “cessão de nome para realização operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários”, veio a substituir não a pena de perdimento, mas a declaração de inaptidão da empresa ocultante.⁴⁹

Em 2012, com mais que o dobro do número de processos apreciados no ano anterior, as negativas unânimes de provimento ainda representavam mais de 50% dos julgamentos (6 processos, de 10 julgados em 2011, e 14 processos, dos 26 julgados em 2012), o que aponta que ainda restavam casos de “fraturas expostas”. Mas começaram a aparecer casos mais complexos, onde era imprescindível a análise probatória, como um dos primeiros processos sobre o tema no qual foi exercido o voto de qualidade, revertendo decisão de piso.⁵⁰

No ano de 2013, o CARF começa a deparar-se, na interposição fraudulenta, com o debate sobre a aplicação do prazo “decadencial” para impor penalidade, previsto no artigo 139 do Decreto-Lei nº 37/1966, de cinco anos a contar da

(coord.). **Acórdãos Selecionados. Temas Relevantes** - V. III. Acórdãos da Terceira Seção de Julgamento e Terceira Turma da CSRF. Brasília: ANFIP/CARF, 2017. Disponível em: http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/acordaos-selecionados-anfip-2017/livro_acordaos-2017_volume-3.pdf/view. Ambos os acessos em 29.nov.2019. Para o ano de 2019 foram encontrados, até 29/11/2019, com os mesmos critérios de busca, 40 julgamentos, mas o número pode ser maior por ainda não estarem formalizados e inseridos os acórdãos na página *web* do CARF.

49 No Acórdão nº 3202-000.275, de 07/04/2011. Tal entendimento é confirmado, hoje, nas mais variadas turmas do CARF, e os raros entendimentos anteriores em sentido contrário vem sendo revertidos, na Câmara Superior de Recursos Fiscais, já estando a matéria, como exposto, ratada na Súmula CARF nº 155. Aliás, esse o posicionamento da Câmara Superior é confirmado pelo Poder Judiciário (v.g., TRF-4, AC 5007841-92.2013.4.044.7101, Rel. Des. Joel Ilan Paciornik, 18/03/2015), e passou a figurar expressamente no § 3º do artigo 727 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009).

50 No Acórdão nº 3201-000.922, de 01/03/2012, o colegiado, em análise de recurso de ofício, revelou alguns elementos que considerava importante analisar em matéria probatória: “OCULTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. PROVAS. Diligências fiscais com coleta de depoimentos e documentos, livros e documentos fiscais e contábeis, contrato com reconhecimento de firma falso e correspondências eletrônicas, obtidas licitamente, e efetiva vantagem tributário-aduaneira, tudo isto bem concatenado com outros elementos compõem um quadro probatório que permite convicção segura e fundada da ocorrência do fato que se pretende provar.” Veja-se que, entre os elementos, estava a questão aqui já tratada como pouco relevante, da efetiva vantagem tributária, embora “temperada com a palavra aduaneira”.

data da infração, concluindo sobre a prevalência desse dispositivo sobre os marcos de contagem de prazo referidos na codificação tributária, posicionamento que, de certa forma, endossa a distinção entre institutos tributários e aduaneiros, e se mantém, predominantemente, por toda a década, nas turmas ordinárias de julgamento.⁵¹ Ademais, pareciam já assentados os posicionamentos, e bem discutidos seus conteúdos, pois apenas um dos 19 julgados do ano não foi unânime.

No ano de 2014, com posicionamentos jurídicos já bem firmados, toma a força a discussão probatória, de especial relevância nos casos de interposição fraudulenta não presumida, e demanda da fiscalização a demonstração, em cada caso, de fraude (ainda que não seja a fraude tributária, como aqui já exposto) ou simulação. E, dos 58 processos julgados, 13 obtiveram provimento total ou parcial, sendo 6 por unanimidade, passando a se aclarar o que o colegiado não considerava como prova hábil/suficiente de fraude ou simulação.⁵²

51 No Acórdão nº 3403-002.372, de 24/07/2013, decidiu-se, unanimemente, que: “DECA-DÊNCIA. SANÇÃO PECUNIÁRIA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. PRAZO. Nos termos dos artigos 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/66, é de cinco anos, a contar da data da infração, o prazo de que dispõe a Administração para lançar a sanção pecuniária em substituição à pena de perdimento, na eventualidade de a mercadoria importada já ter sido despachada para consumo”. Tal entendimento tem sido revertido na Câmara Superior de Recursos Fiscais, recentemente, com menção a precedente do STJ: “DECADÊNCIA – PENA DE PERDIMENTO. A decadência a que alude o artigo 139 do DL nº 37/1966 só se aplica em relação às infrações nele previstas, conforme jurisprudência do STJ. A pena de perdimento é tratada em norma própria, o Decreto-Lei nº 1.455/76, pelo que, seja a pena de perdimento seja sua conversão em multa equivalente ao valor da mercadoria, a ela se aplica a norma decadência inserta no art. 173, I” (Acórdão nº 9303-007.667, de 21/11/2018, maioria, vencidas as Cons. Érika Costa Camargos Autran, Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello). No julgado, atesta-se a existência de substancial jurisprudência do CARF no sentido de prevalência da legislação aduaneira, com menção a oito precedentes de cinco turmas do CARE, e, no voto vencedor, menciona-se o REsp nº 643.185/SC, concluindo-se, a partir de seu texto, que a penalidade de multa substitutiva do perdimento, por não estar inserida no corpo do Decreto-Lei nº 37/1966, deve ser regida pela legislação tributária. Cabe ainda salientar, sobre o tema, a menção de Jorge Lima ABUD, em caso de não aplicação da “decadência” (ou prescrição, na leitura deste) “adua-neira” do referido artigo 139, ou da tributária, à regra, em geral, para imposição de penalidades pela Administração Pública, na Lei nº 9.873/1999, artigo 1º (**Interposição Fraudulenta de Terceiros em Comércio Exterior**. *E-book*, 2013, p. 109-118).

52 No Acórdão nº 3403-002.842, de 25/03/2014, *v.g.*, decidiu-se, unanimemente, que: “INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO. Nas autuações referentes ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do artigo 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interpo-

Em 2015, ano em que o CARF passou por reestruturação, e as turmas de julgamento passaram a contar com oito, em vez de seis julgadores, o resultado inicial foi a redução no número de processos julgados sobre o tema, mas abrindo caminho para uma curva substancialmente ascendente de julgamento de processos nos anos seguintes.

No ano de 2016, começam a marcar presença no CARF casos de “interposição fraudulenta” na exportação, gerando discussão não só sobre a forma de materialização e tal conduta em operações nas quais se recebe do exterior, mas sobre a base de cálculo da multa substitutiva do perdimento, antes que a Medida Provisória nº 497/2010 a adaptasse, explicitamente, à exportação.⁵³

Tanto em 2016, quanto em 2017, ano em que foi atingido o recorde anual de processos julgados sobre o tema, no CARE, passaram a chegar casos à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), instância uniformizadora de

sição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei.”)

53 Nos Acórdãos nº 3401-003.243, e nº 3401-003.244, ambos de 25/03/2014, foram analisados ambos os temas: “PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA. INAPLICABILIDADE NA EXPORTAÇÃO ANTES DA MP 497/2010. A multa substitutiva do perdimento, prevista no § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, é inaplicável à exportação, por trazer base imponível relacionada estritamente à importação (valor aduaneiro). A multa substitutiva do perdimento passa a ser devida, na exportação, somente a partir de 28/07/2010, inclusive, data de publicação da Medida Provisória nº 497/2010, posteriormente convertida na Lei nº 12.350/2010, que dá nova redação ao citado § 3º. OCULTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. EXPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE. A ocultação mediante interposição fraudulenta, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. Na exportação, a interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está exportando não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (artigo 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento (ou a multa que o substitui - § 3º). Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no artigo 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Não sendo identificado o ocultado, na operação, a penalidade é aplicada ao ocultante, responsável pela operação”. Em relação à base de cálculo, cabe destacar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, *v.g.*, no Acórdão nº 9303-007.343, de 16/08/2018, tem entendido que a multa substitutiva do perdimento, na exportação, pode ser aplicada tendo como base de cálculo montante equivalente ao valor aduaneiro: “INFRAÇÃO FISCAL. DANO AO ERÁRIO - PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. Provada a falsidade dos documentos que embasaram a exportação, que é causa de dano ao Erário, e não localizada as mercadorias declaradas como exportadas, a pena de perdimento da mercadoria deve ser punida com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na exportação”.

jurisprudência do tribunal administrativo.⁵⁴ E já começava a amadurecer o entendimento sobre a independência entre infrações como a “interposição fraudulenta” e o subfaturamento, e sobre a aplicação do dispositivo que rege a responsabilização por infrações na legislação aduaneira (artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), sem prejuízo da responsabilização tributária solidária.⁵⁵

Mas foi em 2018 e 2019 que chegou número mais significativo de casos à CSRF, que caminha, ainda que com poucos posicionamentos unânimes, para dirimir, paulatinamente, as controvérsias que ainda restam sobre o tema.⁵⁶

Na ausência de novas alterações de ordem legal há alguns anos, e considerando-se o amadurecimento dos debates no seio do CAREF, que já conduziu ao assentamento de alguns posicionamentos, torna-se visível a evolução da percepção da jurisprudência administrativa sobre a “interposição fraudulenta”, que será objeto de considerações no tópico seguinte.

54 Ainda em 2016, a Câmara Superior de Recursos Fiscais já confirmava, *v.g.*, no Acórdão nº 9303-004.334, de 04/10/2016, dois entendimentos aqui já revelados, em relação à ocultação: (a) que é dispensável a prova efetiva de dano ao Erário; e (b) que o ônus da prova de fraude ou simulação é da fiscalização: “DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL. Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, estão enumeradas as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. Para a sua configuração, não importa se houve o dano efetivo. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO. Nas autuações referentes à ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do artigo 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco, que deve carrear aos autos os elementos que atestem a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei”.

55 Podemos encontrar ambos os temas no Acórdão (unânime) nº 3401-003.843, de 29/06/2017: “INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA. A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), [...] SUBFATURAMENTO. ARBITRAMENTO DE PREÇO. DETALHAMENTO. INEXISTÊNCIA. AFASTAMENTO. O arbitramento de preço a que se refere o artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 deve ser detalhado pela fiscalização, de modo a tornar possível à atuada saber exatamente o critério utilizado, a motivação das DI paradigmas utilizadas, e o resultado de suas verificações de valor aduaneiro, sob pena de ser afastado, por não restar devidamente lastreado documental e argumentativamente. [...]. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. DL 37/1966, artigo 95. A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.”

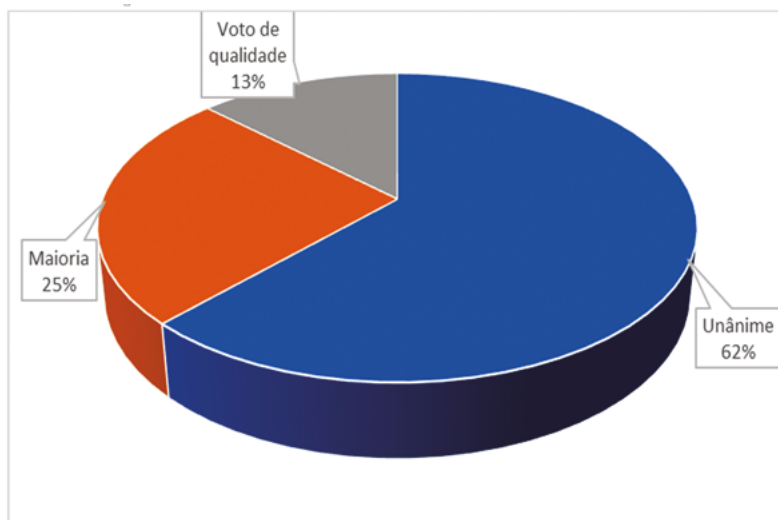
56 Dos últimos 18 processos sobre o tema submetidos à CSRF, nos anos de 2018 e 2019, apenas 4 foram decididos por unanimidade, sendo 1 decidido por voto de qualidade e os outros treze por maioria (em um deles, vencidos dois conselheiros, e, nos outros doze, vencidos três conselheiros).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS: A EVOLUÇÃO DA PERCEPÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA SOBRE A “INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA”

Nada mais útil do que uma lanterna na popa, para que possamos melhor encarar os desafios da maioria. E, nessa mirada, tem-se, como pano de fundo, amostra de mais de quatrocentos casos julgados pelo CARF sobre “interposição fraudulenta”, desde 2006.⁵⁷

É relevante, já de início, nesse universo, afastar a ideia, que parece constituir um “senso comum equivocado”, de que temas polêmicos e que envolvem, em geral, altos valores e aspectos probatórios, como a “interposição fraudulenta”, são resolvidos, no CARE, por voto de qualidade. Veja-se na representação a seguir, que, nos 417 processos analisados, 259 (62,11%) foram decididos por unanimidade de votos.

Gráfico 3 – Processos Analisados (2006/nov.2019)



Fonte: Elaboração própria⁵⁸

Dos 417 processos analisados, 367 são recursos voluntários, referentes a lançamentos mantidos pela primeira instância julgadora (DRJ), 16 são referentes a recursos de

57 Em verdade, 520 casos. Mas, para a análise a ser empreendida a seguir, reduziremos esse universo a 417 casos, com filtro adicional, expurgando as duplicidades (assim considerados os acórdãos de um mesmo sujeito passivo analisados em uma mesma sessão, por uma mesma turma de julgamento, sob mesma relatoria, e com resultado idêntico), e os processos analisados tanto pela turma ordinária quanto pela CSRF (a serem considerados em separado). Assim, temos uma amostra fiel de casos efetivamente diferentes julgados pelo CARE.

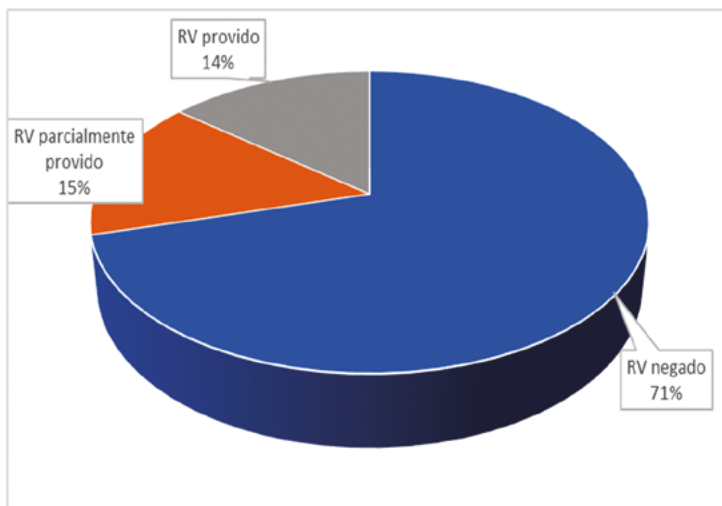
58 Critérios de filtro dos processos julgados aclarados ao início deste tópico. Dos 104 processos julgados por maioria (24,94%), 36 tiveram um conselheiro vencido, 41 registraram dois conselheiros vencidos, e 27 apresentaram três conselheiros vencidos.

ofício, interpostos quando a DRJ afasta o lançamento em valor superior ao limite de alçada (R\$ 2.500.000,00), e 34 se referem a ambos os recursos, de ofício e voluntário.⁵⁹

Endossa o argumento pela imparcialidade (que é, inclusive, parte da missão institucional do CARF)⁶⁰ o fato de que até decisões da DRJ pela exoneração de lançamentos superiores ao limite de alçada tenham sido revistas no CARF, por unanimidade de votos, em sede de recurso de ofício.

Da mesma forma, considerando-se apenas os recursos voluntários, referentes a lançamentos mantidos pela DRJ, o percentual de julgamentos unânimes é significativo (61,5%), sendo 13,75% dos recursos providos, total ou parcialmente, por unanimidade, no CARF. A maioria dos recursos voluntários sobre o tema, no CARF, no entanto, é negada, de forma igualmente unânime (47,75%).

Gráfico 4 – RV Analisados – resultados (2006/nov.2019)



Fonte: Elaboração própria⁶¹

59 O valor exonerado pela DRJ que é hoje considerado para interposição de recurso de ofício (R\$ 2.500.000,00) foi fixado pela Portaria MF nº 63/2017. Nos 417 processos, então, tem-se um total de 50 recursos de ofício (16+34) e 401 recursos voluntários (367+34).

60 “Assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários”, como exposto no Mapa Estratégico da Instituição, disponível em: http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/mapa-estrategico/pe-2016_2019.jpg. Acesso em 29.nov.2019. A nosso ver, mereceria apenas a palavra “tributários”, que não abrange, como exposto, a plenitude dos processos aduaneiros. Mas não se crê, com isso, que o CARF tenha desejado dizer, na sua missão, que seria imparcial apenas nos litígios tributários. A imparcialidade, assim como a celeridade, por óbvio, se estendem a todas as matérias que o CARF detém competência para julgar, inclusive no que se refere, *v.g.*, à multa substitutiva do perdimento, ou a direitos *antidumping* ou compensatórios – que, no Brasil, não são considerados tributos.

61 Critérios de filtro dos processos julgados aclarados ao início deste tópico.

Considerando-se que, dos 71% dos RV negados, parte substancial recebeu negativa unânime (191 dos 279 processos), conclui-se que, na maior parte dos lançamentos, eram indiscutivelmente procedentes as alegações fiscais, na visão do CARE. Afinal de contas, não soa lógico imaginar que a unanimidade, no processo administrativo fiscal, seja “rodrigueana”.⁶²

O tratamento detalhado de cada tipo de resultado de julgamento permite ainda visualizar que, em alguns casos (2,75%), o recurso voluntário é, inclusive, parcialmente provido, por voto de qualidade.

Tabela 1 – RV Analisados – resultados detalhados (2006/nov.2019)

Resultado	Processos	%
RV provido, por unanimidade	32	8,00
RV provido, por maioria	28	7,00
RV provido, por qualidade	0	0,00
RV parcialmente provido, por unanimidade	23	5,75
RV parcialmente provido, por maioria	27	6,75
RV parcialmente provido, por qualidade	11	2,75
RV negado, por unanimidade	191	47,75
RV negado, por maioria	49	12,25
RV negado, por qualidade	39	9,75

Fonte: Elaboração própria⁶³

De posse das estatísticas de julgamento dos processos relativos a “interposição fraudulenta”, com os filtros e as limitações aqui externados, até poderíamos seguir adiante, explorando os dados por turma de julgamento, ou por subtema, mas tal tarefa, apesar de importante, seria incompatível com as dimensões deste estudo, que buscou apenas identificar as origens da “interposição fraudulenta”, e lançar um foco de luz sobre como o CARE, de forma geral, tem analisado o tema.

62 Atribui-se ao genial escritor brasileiro Nelson Rodrigues, mestre nas frases de impacto, a menção a que “... toda unanimidade é burra”, e que “... quem pensa com a unanimidade não precisa pensar”. Não se crê que, contudo, que estivesse um de nossos icônicos escritores discutindo decisões técnicas judiciais ou administrativas.

63 Critérios de filtro dos processos julgados aclarados ao início deste tópico. Sobre os resultados por maioria, reforça-se que, em 36 dos 104 processos, houve apenas um conselheiro vencido, em 41 processos houve dois vencidos, e, em 27 processos, foram três conselheiros vencidos. Cabe também repetir que os colegiados paritários do CARF passaram a contar com oito, em vez de seis julgadores, apenas em 2015.

O objetivo final deste estudo, em verdade, é fomentar o desenvolvimento de trabalhos científicos mais detalhados sobre a “interposição fraudulenta” de que trata o Decreto-Lei nº 1.455/1976, ressaltando a importância dos aspectos analíticos jurisprudenciais, que se prestam não só a explicar as construções legislativas, mas a indicar a eventual necessidade de seu constante aperfeiçoamento.

REFERÊNCIAS

ABUD, Jorge Lima. **Interposição Fraudulenta de Terceiros em Comércio Exterior**. *E-book*, 2013.

BARBIERI, Luís Eduardo G. A Prova da Interposição Fraudulenta de Pessoas no Processo Tributário. *In*: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves, REIS, Raquel Segalla (coord.). **Ensaio de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Intelecto, 2015, p. 375-395.

_____. Interposição Fraudulenta de Pessoas: Tipicidade da Infração e a Necessidade da Comprovação do Dolo. *In*: BRITTO, Demes. **Questões Controvertidas do Direito Aduaneiro**. São Paulo: IOB/SEGE, 2014, p. 413-432.

BREDA, Felipe Alexandre Ramos. A Infração Aduaneira Conhecida como Interposição Fraudulenta de Terceiros. *In*: BRITTO, Demes. **Questões Controvertidas do Direito Aduaneiro**. São Paulo: IOB/SEGE, 2014, p. 357-380.

CARLUCI, José Lence. **Uma Introdução ao Direito Aduaneiro**. 2. Ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

CEZAROTI, Guilherme. O Combate à Interposição Fraudulenta de Pessoas nas Operações de Comércio Exterior. *In*: FLEISHMANN, Antonio Carlos; BORGES, Eduardo; e SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Controvérsias Tributárias no Comércio Exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 2010, p. 141-170.

DEIAB JÚNIOR, Remy. Ocultação do real sujeito passivo na importação e a quebra da cadeia de recolhimento do IPI. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2632, 15.set.2010. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/17172>.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; VASCONCELOS, Breno Ferreira Martins; SILVA, Daniel Souza Santiago da; DIAS, Karem Jureidini Dias; e HOFFMANN, Susy Gomes Hoffmann (coord.). **Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF**. São Paulo: FGV Direito e Max Limonad, 2016.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. **Introdução ao Direito Aduaneiro**. São Paulo: Intelecto, 2018.

GÓMEZ, Miguel Ángel Tomé. **Negocios jurídicos simulados y fraudulentos**. 2.ed. Montevídeu: Fundación de Cultura Universitaria: 2008.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MF/CARF. Mapa Estratégico. Disponível em: http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/mapa-estrategico/pe-2016_2019.jpg.

MF/PGFN. *Parecer PGFN/CAT nº 1.316, de 09/07/2001*. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/13162001>.

MF/RFB. **Combate à interposição fraudulenta**. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/infracoes-e-penalidades/pena-de-perdimento-perdimento-de-mercadorias/mercadoria-estrangeira-ou-nacional-na-importacao-ou-na-exportacao-na-hipotese-de-ocultacao-do-sujeito-passivo-do-real-vendedor-comprador-ou-de-responsavel-pela-operacao-mediante-fraude-ou-simulacao-inclusive-a-interposicao-fraudulenta-de-terceiros>.

_____. *Nota Cosit nº 163, de 11/06/2001*. Disponível em: http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Attachments/512991/PEDO_Nota%20Cosit_163_2001.pdf.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; e MIGLIOLI, Maristela Ferreira. Interposição Fraudulenta de Terceiros nas Operações de Comércio Exterior. *In*: BRITTO, Demes. **Questões Controvertidas do Direito Aduaneiro**. São Paulo: IOB/SEGE, 2014, p. . 381-412.

NASCIMENTO, José Fernandes do. As Formas de Comprovação da Interposição Fraudulenta na Importação. *In*: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves, REIS, Raquel Segalla (coord.). **Ensaio de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Intelecto, 2015, p. 396-424.

NAVARRO, Carlos Eduardo de Arruda. **Ocultação do Sujeito Passivo na Importação mediante Interposição Fraudulenta de Terceiro**. Dissertação, FGV, 2016. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br>.

OLIVEIRA, Francisco Marconi de; NÔVO, Miguel Arcanjo Simas (coord.). **Acórdãos Selecionados. Temas Relevantes - V. III. Acórdãos da Terceira Seção de Julgamento e Terceira Turma da CSRF**. Brasília: ANFIP/CARF, 2017.

SARTORI, Ângela; e DOMINGO, Luiz Roberto. Dano ao Erário pela ocultação mediante fraude - A interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães, SARTORI, Ângela,

DOMINGO, Luiz Roberto (coord.). **Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF**. São Paulo: MP, 2013, p. 53-68.

SAWAYA BAPTISTA, Luiz Rogério. Anotações sobre a Interposição Fraudulenta. *In*: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves, REIS, Raquel Segalla (coord.). **Ensaio de Direito Aduaneiro**. São Paulo: Intelecto, 2015, p. 425-438.

SEHN, Solon. Interposição Fraudulenta em Operações de Comércio Exterior. *In*: SARTORI, Ângela, **Questões Atuais de Direito Aduaneiro e Tributário à Luz da Jurisprudência dos Tribunais**. 2. Ed. Belo Horizonte: Forum, 2019, p. 210-232.

SILVA JÚNIOR, Bernardo Alves. A aplicação cumulativa das multas decorrentes de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior sobre o importador ostensivo. Novo entendimento do CARF. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2529, 4.jun.2010. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/14976>.

SOSA, Roosevelt Baldomir. **Comentários à Lei Aduaneira**. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

TÔRRES, Heleno Taveira. Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias. *In*: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: LEX, 2008, p. 197-244.

TREVISAN, Rosaldo. Direito Aduaneiro e Direito Tributário - Distinções Básicas. *In*: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro**. São Paulo: LEX, 2008, p. 11-55.

_____. Direito Aduaneiro no Brasil: a Hora e a Vez da Internacionalização. *In*: TREVISAN, Rosaldo (org.). **Temas Atuais de Direito Aduaneiro II**. São Paulo: LEX, 2015, p. 11-60.

_____. **O Imposto de Importação e o Direito Aduaneiro Internacional**. São Paulo: Aduaneiras/LEX, 2017.

_____. Considerações em torno da maioria civil da “interposição fraudulenta” e impressões analíticas da jurisprudência administrativa sobre o tema. *In*: MURICI, Gustavo Lanna; GODOI, Marciano Seabra de; RODRIGUES, Raphael Silva; FERNANDES, Rodrigo Mineiro (orgs.). **Análise crítica da Jurisprudência do CARF**. Belo Horizonte: D’Plácido, 2019, p. 477-512.

PIS/COFINS: CONCEITO DE INSUMOS FRENTE AO PARECER NORMATIVO COSIT/ RFB Nº 5, DE 2018 E RESP. Nº 1.221.170-PR/STJ

Valcir Gassen

Doutor e Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Pós-doutorado pela Universidade de Alicante na Espanha e pós-doutorado pela Thomas Jefferson School of Law nos EUA. Professor Associado da Faculdade de Direito da UnB. Conselheiro Titular da 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF/ME.

Semíramis de Oliveira Duro

Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Conselheira Titular da 1ª Turma Ordinária, 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF/ME. Conselheira Titular da 1ª Turma Julgadora do CMT/SP. Professora de Direito Tributário em cursos de pós-graduação.

Resumo: Discorremos neste trabalho sobre aspecto fundamental da tributação no Brasil, a não cumulatividade aplicável às contribuições sociais do PIS e da Cofins, apontando as controvérsias na construção de sentido do conceito de “insumo” para fins de apropriação de créditos. Na tratativa da matéria, importa tratar do contexto atual de aplicação do Direito, com o advento do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR e da edição do Parecer Normativo da RFB nº 5/2018 (de caráter interpretativo).

Palavras-chaves: PIS; Cofins; não cumulatividade; insumo; creditamento.

Abstract: *In this paper we discuss the fundamental aspect of taxation in Brazil, the non-cumulative applicable to social contributions of PIS and Cofins, pointing out the controversies in the construction of meaning of the concept of “input” for purposes of credit appropriation. In dealing with this matter, it is*

important to address the current context of the application of the Law, with the advent of the judgment of Special Appeal n. 1.221.170-PR and the edition of the Normative Opinion of RFB n. 5/2018 (of interpretative nature).

Keywords: *PIS; Cofins; non-cumulativity; input; credit.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	239
2	O CONCEITO DE INSUMOS NO PIS E COFINS	240
2.1	Não cumulatividade e o conceito de insumo de PIS e Cofins na jurisprudência do CARF.....	240
2.2	Definição do conceito de insumo posta no Recurso Especial nº 1.221.170 - PR.....	243
2.3	Edição do Parecer RFB/Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU 18/12/2018).....	245
2.4	Alguns apontamentos sobre a aplicação do Parecer Normativo RFB nº 5/2018.....	252
3	CONCEITO DE INSUMO: QUESTÕES INTERPRETATIVAS E DOGMÁTICAS NECESSÁRIAS	253
3.1	Alguns apontamentos concernentes a interpretação do direito	253
3.2	Alguns apontamentos da dogmática relacionadas a não cumulatividade	256
4	CONCLUSÕES	259
	REFERÊNCIAS	262

1 INTRODUÇÃO.

O presente artigo tem como objeto a questão da não cumulatividade na contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e na Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), frente à decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferida no Recurso Especial nº 1.221.170-PR e do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5. Questão esta, da não cumulatividade no Recurso Especial e Parecer, que ficará restrita a análise das interpretações ofertadas ao conceito de insumo para fins de creditamento.

Na análise da decisão e do parecer objetiva-se esclarecer qual foi a opção interpretativa ofertada ao conceito de insumo para fins de creditamento, visto que uma parte considerável dos processos administrativos e judiciais versam sobre esta questão referente a matéria da não cumulatividade das contribuições PIS e Cofins.

Cabe lembrar de início que a técnica da não cumulatividade foi instituída na contribuição ao PIS pela Lei nº 10.637/2002, já em relação a contribuição a Cofins se deu por intermédio da Lei nº 10.833/2003.

Com a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a técnica da não-cumulatividade prevista na Lei nº 10.833/2003 quanto à Cofins passou a ter previsão constitucional (art. 195 §12), ofertando-se assim um *status* de princípio a ser respeitado pela legislação infraconstitucional.

A alteração constitucional alcançou também a Cofins Importação e o PIS Importação, sendo que estas contribuições foram posteriormente instituídas pela Lei nº 10.865/2004. Observa-se ainda que a referida emenda não contemplou a não cumulatividade da contribuição ao PIS, cuja técnica se manteve apenas com a previsão da Lei nº 10.637/2002.

Preferimos dividir a pesquisa em dois momentos, o primeiro, em relatar os debates e entendimentos interpretativos do conceito de insumos, contemplando a posição dos julgados administrativos frente às Instruções Normativas nº 247/02 e 404/04, com as teses restritiva (IPI), ampliativa (IRPJ) e moderada do conceito de insumo para fins de creditamento. Em seguida da análise da decisão do STJ no REsp. nº 1.221.170-PR, bem como do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, no que tange ao entendimento fixado da ilegalidade das Instruções Normativas nº 247 e 404 e de que o conceito de insumo fica restrito aos critérios da essencialidade e relevância. Contemplando ainda algumas aplicações específicas destes critérios para a tomada de crédito nas contribuições.

Em um segundo momento nos propomos a uma reflexão acerca de algumas questões relacionadas a interpretação do direito tributário e alguns conceitos dogmáticos no que tange a bases de incidência, repercussão econômica dos tributos e a não cumulatividade.

Com o estabelecido nestas duas partes do artigo, a primeira, descrevendo o estado da arte no que tange ao conceito de insumo na jurisprudência administrativa, o entendimento do STJ e da RFB, e a segunda, contemplando alguns apontamentos teóricos relevantes quanto a interpretação e conceitos dogmáticos, procurou-se em conclusão, com as limitações inerentes ao artigo, apontar de forma colaborativa que é possível “deslocar” a interpretação do conceito de insumo para a questão central da não cumulatividade com o intuito de diminuir a litigiosidade acerca da matéria. Desejamos boa leitura!

2 O CONCEITO DE INSUMOS NO PIS E COFINS

2.1 Não cumulatividade e o conceito de insumo de PIS e Cofins na jurisprudência do CARF

O conceito de insumo para fins de creditamento no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins gerou, desde a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, grande controvérsia entre Fisco e contribuinte acerca da delimitação e alcance dos dispêndios sobre os quais podem ser tomados os créditos.

O princípio da não cumulatividade de PIS e Cofins tem sua previsão constitucional no §12º, do artigo 195:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) a receita ou o faturamento;

[...]

IV- do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

As leis de regência, em seus artigo 3º, II, prescrevem que é possível o creditamento em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II- bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Entretanto, por um lado, a Receita Federal do Brasil regulamentou a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins, por meio das Instruções Normativas nº 247/2002 (art. 66, § 5º) e 404/2004 (art. 8º, § 4º).

Verifica-se no texto das referidas instruções normativas a adoção do conceito de insumo da legislação do IPI:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Por outro lado, os contribuintes passaram a defender que insumo é aquele que encontra fundamento na legislação do IRPJ, nos termos dos artigos 302 e 311 do Decreto nº 9.580/2018 (anteriores art. 290 e 299, do revogado Decreto nº 3.000/1999), como todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), há acórdãos que adotaram como premissas de julgamento as duas posições. A título exemplificativo:

- (i) Visão restritiva de insumo – sistemática do IPI: acórdãos n° 202-19.126; 2101-00.057; 3301-00.423; 3301-00.415; 3801-00.547 e 3102-00.861.
- (ii) Visão ampla de insumo – sistemática do IRPJ: acórdãos n° 203-13.045; 3202-00.225 e 201-81.737.

Todavia, atualmente, está consolidada no CARF, a posição de que o insumo deve ser *essencial* ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida, afastando-se a adoção dos critérios tanto da legislação do IPI quanto do IRPJ e estabelecendo conceito intermediário, baseado no critério da *essencialidade e pertinência* ao processo produtivo.

Assim, não é *adequado* restringir o conceito de insumo ao conceito construído a partir da legislação do IPI, porquanto as Leis n° 10.637/02 e 10.833/03 não prescrevem a remissão às normas desse imposto. Dito de outra forma, as leis de regência não limitam a tomada de créditos relacionados com a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, e mais, não fazem nenhuma referência à aplicação da legislação do IPI.

Desse modo, o conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS e Cofins, não passa pela análise do desgaste, incorporação ou consumo direto no processo produtivo. Logo, podem ser insumos aqueles bens utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo da empresa, ainda que não sofram alterações decorrentes do processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.

Na mesma toada, resta afastada a interpretação de equiparar o conceito de insumo ao de despesa dedutível prevista na legislação do imposto de renda, por se tratar de limite legal específico do IRPJ.

Em síntese, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de *pertinência e essencialidade* à atividade por ela desempenhada.

Cita-se, apenas alguns dos inúmeros acórdãos, que adotam o critério da *essencialidade*, para variados setores de atividades e despesas diversas: acórdão n° 3301-004.392; 3201-003.576; 9303-006.091; 9303-006.223; 9303-006.068; 9303-006.135; 9303-006.604; 3402-003.097; 9303-004.192 e 3402-005.223.

2.2 Definição do conceito de insumo posta no Recurso Especial nº 1.221.170 - PR

Diante das dificuldades de estabelecer-se os limites interpretativos do conceito de insumos para tomada de crédito no regime da não cumulatividade do PIS e da Cofins cabe a análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), pela sistemática dos recursos repetitivos e com decisão publicada em 24 de abril de 2018.

Neste processo o Contribuinte, empresa industrial do ramo alimentício, sustentou em seu Recurso Especial o reconhecimento como insumo os custos gerais de fabricação e das despesas gerais comerciais.

Foi admitida, como objeto de análise recursal, a ofensa ao conceito de insumo dos artigos 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. O STJ afetou a questão como representativa de controvérsia, nos termos do artigo 543-C do CPC/1973 (art. 1.036 e seguintes do CPC/2015), em 10/04/2014.

Em suas razões, sustentou o Contribuinte que atua no setor de alimentos e, por isso, utiliza insumos diretos e indiretos para a produção de seus produtos, que enquadra como: “Custos Gerais de Fabricação” (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e “Despesas Gerais Comerciais” (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços – PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Contra a sua pretensão, a Fazenda Nacional apontou que a definição de insumo deve ser restritiva, voltada aos bens e serviços que exerçam função direta sobre o produto ou serviço final, tal como disciplinado pelas instruções normativas da Receita Federal. Dessa forma, caso o legislador desejasse ampliar o conceito de insumo, não teria incluído dispositivos legais autorizando o creditamento de despesas outras taxativamente enumeradas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Ademais, defendeu que a inclusão de qualquer dispêndio como insumo implica na alteração da base de cálculo do PIS e da Cofins, desnaturando-as para equivalência às bases de cálculo de IRPJ e CSLL.

Postos os fatos e os fundamentos, foi concluído o julgamento, com o conhecimento parcial do Recurso Especial e, na parte conhecida, com parcial provimento, nos termos do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, porquanto *com-*

promete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, tal como definido nas Leis n° 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de *essencialidade* ou *relevância*, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

O voto do Ministro Relator foi acompanhado pelos Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria. O Relator realinhou seu voto para acompanhar as razões tecidas no voto-vista da Ministra Regina Helena Costa, as quais delimitaram o desenho da tese firmada pela Corte.

Destarte, foi considerada ilegal a disciplina de creditamento prescrita pelas instruções normativas n° 247/2002, e 404/2004, pois a vedação por elas imposta ofende diretamente a sistemática da não cumulatividade disciplinada em lei e, em consequência, o princípio da capacidade contributiva.

Foram adotados os critérios da *essencialidade* ou *relevância*, para medir a importância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela empresa.

No voto-vista, a Ministra Regina Helena Costa consigna que:

o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Destaca-se ainda no voto-vista da Ministra outros trechos que espelham o entendimento consignado na tese:

Conforme já tive oportunidade de assinalar, ao comentar o regime da não-cumulatividade no que tange aos impostos, a não cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva [...]

Em sendo assim, exsurge com clareza que, para a devida eficácia do sistema de não cumulatividade, é fundamental a definição do conceito de insumo [...]

Nesse cenário, penso seja possível extrair das leis disciplinadoras dessas contribuições o conceito de insumo segundo os critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte [...]

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual – EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Concluiu que as despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual – EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento.

Por outro lado, afastou o creditamento das despesas com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões.

Contudo, ressaltou que há que se analisar, *casuisticamente*, se o apontado insumo é *essencial* ou *relevante* para o processo produtivo ou para a atividade empresarial.

Enfim, do exposto, percebe-se que a jurisprudência do CARF está alinhada com o *decisum* do STJ.

2.3 Edição do Parecer RFB/Cosit nº 5, de 17 de dezembro de 2018 (DOU 18/12/2018)

Em virtude do julgamento do REsp. nº 1.221.170-PR, que considerou ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, por “*comprometer a eficácia do sistema de não cumulatividade*” da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a Receita Federal do Brasil (RFB) editou o Parecer Normativo nº 5/2018 com o intuito de atender o disposto no julgado do STJ.

Neste Parecer da RFB ficou assim consignado acerca dos limites interpretativos do conceito de insumos estabelecido pelo STJ:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

A edição do Parecer se deu em virtude da decisão do STJ ser vinculante para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, bem como da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Em suma, objetivou-se a aplicação concreta dos critérios definidos pelo STJ sem a ocorrência de conclusões divergentes dentro do Órgão, “dada a necessidade de segurança jurídica para agentes internos e externos a esta Secretaria e de eficiência nas inúmeras análises acerca desta matéria realizadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil”¹.

Como premissa básica, a Receita Federal registrou o conteúdo dos “*critérios da essencialidade ou relevância*”, postos pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto-vista.

1 Página 8 do Parecer.

Em seguida, no item II do Parecer, foram traçadas *algumas aplicações específicas do conceito de insumo* definido no acórdão do STJ, as quais são sintetizadas a seguir, nos itens e termos em que foram postas no referido ato normativo.

1. *Produção ou fabricação de bens*

Os termos “produção” e “fabricação” não são sinônimos. A “fabricação de produtos” é hipótese específica e a “produção de bens” é hipótese geral.

A “fabricação de produtos” equivale ao conceito e às hipóteses de industrialização firmadas na legislação do IPI. Ao passo que “produção de bens” volta-se às atividades que, não são consideradas industrialização, mas “promovem a transformação material de insumo em um bem novo destinado à venda ou o desenvolvimento de seres vivos até alcançarem condição de serem comercializados” (tais como agricultura, a pecuária, a piscicultura, etc.).

A distinção de significados dos termos “produção” e “fabricação” contempla, na não cumulatividade do PIS e da Cofins, as “diversas atividades que não são consideradas industrialização pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (por disposição normativa ou por inadequação típica) e que também não constituem revenda de mercadorias”.

2. *Inexistência de insumos na atividade comercial*

Não há insumos na atividade de revenda de bens, pois a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (art. 3º, I, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003).

Por consequência, não constituem insumos na atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

3. *Insumo do insumo*

Há a possibilidade de apuração de créditos do insumo de insumo: “na modalidade aquisição de insumos em relação a dispêndios necessários à produção de um bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros”.

O insumo do insumo constitui “*elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço*”, cumprindo o critério da *essencialidade* para enquadramento no conceito de insumo²:

2 Página 11 do Parecer.

47. Assim, tomando-se como referência o processo de produção como um todo, é inexorável que a permissão de creditamento retroage no processo produtivo de cada pessoa jurídica para alcançar os insumos necessários à confecção do bem-insumo utilizado na produção de bem destinado à venda ou na prestação de serviço a terceiros, beneficiando especialmente aquelas que produzem os próprios insumos (verticalização econômica). [...]

48. Esta conclusão é especialmente importante neste Parecer Normativo porque até então, sob a premissa de que somente geravam créditos os insumos do bem destinado à venda ou do serviço prestado a terceiros, a Secretaria da Receita Federal do Brasil vinha sendo contrária à geração de créditos em relação a dispêndios efetuados em etapas prévias à produção do bem efetivamente destinado à venda ou à prestação de serviço a terceiros (insumo do insumo).

4. Bens e serviços utilizados por imposição legal

São insumos que integram o processo de produção por imposição legal: a) no caso de indústrias, os testes de qualidade de produtos produzidos exigidos pela legislação; b) tratamento de efluentes do processo produtivo exigido pela legislação; c) no caso de produtores rurais, as vacinas aplicadas em seus rebanhos exigidas pela legislação etc.

Não podem ser considerados insumos os itens: a) exigidos pela legislação relativos à pessoa jurídica como um todo, como alvarás de funcionamento etc.; b) relativos a atividades diversas da produção de bens ou prestação de serviços.

5. Gastos posteriores à finalização do processo de produção ou de prestação

São considerados insumos apenas os bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no processo de produção de bens e de prestação de serviços, excluindo-se aqueles dispêndios incorridos após a finalização do processo, salvo exceções justificadas. Por isso, não são insumos gastos com transporte (frete) de produtos acabados (mercadorias) de produção própria entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente, como: a) combustíveis utilizados em frota própria de veículos; b) embalagens para transporte de mercadorias acabadas; e c) contratação de transportadoras, tampouco os gastos relacionados à garantia de adequação do produto vendido ou do serviço prestado.

No caso de bens e serviços que a legislação específica exige que a pessoa jurídica utilize em suas atividades, a permissão de creditamento pela aquisição de insumos estende-se aos itens exigidos para que o bem produzido ou o serviço prestado possa ser disponibilizado para venda, ainda que já esteja finalizada a produção ou prestação.

Também, cabe o creditamento quando a legislação específica do setor exigir a adoção pelas pessoas jurídicas de medidas posteriores à finalização da produção do bem e anteriores a sua efetiva disponibilização à venda. Exemplos³:

- a) os dispêndios da pessoa jurídica com a realização dos testes, compra e instalação dos selos permitiriam a apuração de créditos das contribuições na modalidade aquisição de insumos, visto serem exigidos pela legislação específica para que o produto possa ser comercializado; b) os dispêndios da pessoa jurídica com o transporte do produto até o local de realização dos testes também se enquadrariam na modalidade de creditamento em voga, pois se trata de item absolutamente necessário para que se possa cumprir a exigência de instalação dos selos.

6. Dos custos de produção de bens e de prestação de serviços e das despesas

Insumo não se confunde com o conceito de custos de produção.

As despesas da pessoa jurídica com atividades diversas da produção de bens e da prestação de serviços não representam aquisição de insumos, tais como as despesas ocorridas nos setores administrativo, contábil, jurídico etc., da pessoa jurídica.

7. Insumos e ativo imobilizado

A apuração de créditos relativos à aquisição de insumos ocorre com base no valor mensal das aquisições e a apuração referente ao ativo imobilizado ocorre, como regra, com base no valor mensal dos encargos de depreciação ou de amortização do ativo.

Os bens e serviços cujos custos de aquisição devem ser incorporados ao ativo imobilizado da pessoa jurídica permitem a apuração de créditos das contribuições nas seguintes modalidades⁴:

- a) exclusivamente com base na modalidade estabelecida pelo inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição, construção ou realização de ativo imobilizado), se tais bens estiverem sujeitos a depreciação;
- b) com base na modalidade estabelecida pelo inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003 (aquisição de insumo), se tais bens estiverem sujeitos a exaustão.

Há especificidades⁵ no tratamento das seguintes hipóteses: manutenção periódica e substituição de partes de ativos imobilizados; bens de pequeno

3 Página 13 do Parecer.

4 Página 16 do Parecer.

5 Conforme páginas 16 a 19 do Parecer.

valor ou de vida útil inferior a um ano; inspeções regulares e produtos e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos produtivos.

8. Insumos e ativo intangível

Os bens e serviços utilizados pela pessoa jurídica no desenvolvimento interno de ativos imobilizados podem ser insumos e permitir a apuração de créditos das contribuições, desde que preenchidos os requisitos cabíveis e inexistam vedações.

Existência de pontos específicos: pesquisa e desenvolvimento e pesquisa e prospecção de recursos minerais e energéticos⁶.

9. Mão de obra

É expressamente vedada a apuração de crédito de gastos da pessoa jurídica com mão de obra paga a pessoa física (art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 10.637/ 2002 e da Lei nº 10.833/2003).

No caso de terceirização, é possível o creditamento, se a mão de obra se destinar a atuação direta nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços da empresa contratante.

Não haverá insumos: “a) se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar em atividades-meio da pessoa jurídica contratante (setor administrativo, vigilância, preparação de alimentos para funcionários da pessoa jurídica contratante etc.); b) se, por qualquer motivo, for declarada irregular a terceirização de mão de obra e reconhecido vínculo empregatício entre a pessoa jurídica contratante e as pessoas físicas.”

Não são insumos aqueles dispêndios relacionados com a viabilização da atividade de mão de obra, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, equipamentos de segurança etc.. Tal vedação atinge todas as áreas da pessoa jurídica (produção, administração, contabilidade, jurídica etc.). Excetuam-se aqueles que sejam exigidos expressamente pela legislação, ex. equipamentos de proteção individual (EPI).

10. Combustíveis e lubrificantes

São insumos os combustíveis e lubrificantes consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos responsáveis por qualquer etapa do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, inclusive pela produção de insumos do insumo efetivamente utilizado na produção do bem ou serviço

6 Conforme páginas 20 a 22 do Parecer.

finais disponibilizados pela pessoa jurídica. Então, são insumos os combustíveis consumidos⁷:

a) veículos que suprem as máquinas produtivas com matéria-prima em uma planta industrial; b) veículos que fazem o transporte de matéria-prima, produtos intermediários ou produtos em elaboração entre estabelecimentos da pessoa jurídica; c) veículos utilizados por funcionários de uma prestadora de serviços domiciliares para irem ao domicílio dos clientes; d) veículos utilizados na atividade-fim de pessoas jurídicas prestadoras de serviços de transporte etc. Já em relação a “gastos com veículos” que não permitem a apuração de tais créditos, citam-se, exemplificativamente, gastos com veículos utilizados: a) pelo setor administrativo; b) para transporte de funcionários no trajeto de ida e volta ao local de trabalho; c) por administradores da pessoa jurídica; e) para entrega de mercadorias aos clientes; f) para cobrança de valores contra clientes; etc.

Não são insumos os combustíveis consumidos em máquinas, equipamentos ou veículos utilizados nas demais áreas de atividade da pessoa jurídica (administrativa, contábil, jurídica etc.), bem como utilizados posteriormente à finalização da produção do bem destinado a venda ou a prestação de serviço.

11. “Custos” da qualidade

As despesas com auditoria (de estoques, de pagamentos a fornecedores, de folha de salários, de processos, contábil etc.) e com certificação perante entidades especializadas, por serem atividades apartadas do processo de produção de bens ou de prestação de serviços, não permitem a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos.

Os testes de qualidade podem ou não estar associados ao processo produtivo, dependendo do item que é testado e do momento em que ocorre o teste, configurando-se como insumo em determinados casos. Não são insumos os testes de qualidade do serviço de entrega de mercadorias, do serviço de atendimento ao consumidor etc. Por sua vez, podem ser considerados insumos os testes de qualidade aplicados sobre: a) matéria-prima ou produto intermediário; b) produto em elaboração; c) materiais fornecidos pelo prestador de serviços ao cliente etc.

São insumos do processo produtivo os testes de qualidade aplicados anteriormente à comercialização sobre produtos que já finalizaram sua montagem industrial ou sua produção, na medida em que sua exclusão priva o processo produtivo do atributo de qualidade.

7 Página 25 do Parecer.

12. *Subcontratação de serviços*

É passível de creditamento a subcontratação de outra pessoa jurídica para a realização de parcela da cadeia produtiva.

2.4 **Alguns apontamentos sobre a aplicação do Parecer Normativo RFB nº 5/2018**

Tem-se que a edição do Parecer Normativo RFB nº 5/2018 pode ofertar um maior grau de segurança jurídica ao contribuinte, já que expressos os limites de atuação da Receita Federal no curso dos processos fiscalizatórios das contribuições não cumulativas, bem como pacificado o conceito de insumo a ser adotado pelas Delegacias de Julgamento. Isso porque os auditores-fiscais e as Delegacias de Julgamento estão vinculados ao entendimento expresso no Parecer nº 5/2018.

É sabido que referido ato normativo tem natureza interpretativa, sendo aplicável imediatamente a todos os fatos constituídos.

Nos processos administrativos em curso, cujo ponto controvertido seja o conceito de insumo para fins de creditamento no âmbito do regime de apuração não cumulativa de PIS e Cofins, tem-se o seguinte contexto:

- O conceito de insumo que norteou as autuações ou glosas de crédito é restrito, nos termos das Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004. Consequentemente, ao Fisco cabia, até a edição do Parecer, comprovar que o insumo não se desgasta em contato físico direto com o produto em fabricação, ou que o serviço não é empregado diretamente na produção.

- Em contraposição, ao contribuinte incumbe provar a relação de pertinência e essencialidade entre insumos e o processo produtivo, bem como não constituir um gasto de ativação. Como meio de prova, podem ser utilizados os laudos técnicos produzidos por terceiros (prova pericial) e descrição do processo produtivo produzido pelo próprio contribuinte ou perito.

Não há vinculação do CARF ao Parecer, que detém a competência de interpretar e aplicar diretamente as prescrições do Recurso Especial. Mas, em virtude do princípio da autotutela da Administração, há Turmas de Julgamento no CARF⁸ que têm convertido o julgamento do litígio dessa matéria em diligência para que a unidade de origem analise a prova da essencialidade dos insumos produzida pelo contribuinte à luz do disposto no Parecer Normativo RFB nº 5/2018.

8 A exemplo da Resolução nº 3301-001.138.

Ademais, o insumo reconhecido em relatório fiscal de diligência deixa de compor a lide administrativa, por se tornar fato não controvertido. Subsiste lide administrativa apenas quando a finalidade a ser alcançada é a solução de conflito, através do controle de legalidade dos atos administrativos.

3 CONCEITO DE INSUMO: QUESTÕES INTERPRETATIVAS E DOGMÁTICAS NECESSÁRIAS

3.1 Alguns apontamentos concernentes a interpretação do direito

Para que se possa fazer algumas outras reflexões sobre o conceito de insumo estabelecido pelo REsp. nº 1.221.170-PR (STJ) e do Parecer RFB/Cosit nº 5 cabe menção a pontos relacionados a interpretação, bem como, em seguida, a questões dogmáticas.

As dificuldades que o jurista encontra na interpretação da legislação, no caso aqui em particular da legislação tributária pertinente ao PIS e Cofins, ocorrem em razão de várias questões. Uma importante questão a ser salientada é que o direito é linguagem, e como tal, precisa ser necessariamente interpretado.

Neste sentido observa-se que para Bastos (1994, p. 182; grifo nosso) “interpretar é *extrair* o significado de um texto” e continua “a interpretação faz o caminho inverso daquele feito pelo legislador. Do abstrato, procura chegar a preceituações mais concretas, o que só é factível *procurando extrair-se o exato significado da norma*”.

Já no entendimento de Machado (1997, p. 72; grifos nossos) “*o intérprete não cria, não inova*, limitando-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude, *declarando-lhe* o significado e o alcance” e para Amaro (2009, p. 205; grifo nosso) “*interpretar* a norma jurídica consiste em *identificar* o seu sentido e alcance.

Com a devida vênia ao entendimento exposto pelos colegas, não partilharmos desse entendimento construído e balizado pelo senso comum teórico dos juristas tributaristas. Neste sentido entende Warat (1999, p. 714):

Em suas atividades quotidianas (teóricas, práticas e acadêmicas), os juristas são influenciados por toda uma constelação de representações e imagens, de pré-julgamentos e crenças, de ficções verbais e hábitos de censura enunciativa, de metáforas, de estereótipos e de normas éticas que emolduram e estruturam, de modo inconsciente, suas decisões e suas práticas de enunciação. Pode-se dizer que se trata aí de um protocolo de enunciação sem

quebra nem fissura. Trata-se de uma quantidade extremamente elevada de convenções lingüísticas que interiorizamos. Encontramo-las já prontas para serem utilizadas sempre que se torna necessário falar espontaneamente ou compensar as lacunas da ciência jurídica. Visões, fetiches, lembranças anedóticas, idéias espalhadas, bem como “neutralizações”, imiscuem-se no contorno das palavras antes mesmo que elas se tornem audíveis ou visíveis. Estes elementos orientam o discurso e revelam alguns dos componentes mais importantes da idéia de “senso comum teórico dos juristas”.

Entendemos, com o que se produziu de pesquisas rigorosas no século XX acerca da semiótica, da filosofia da linguagem, da argumentação jurídica, da hermenêutica jurídica e outras áreas, que o texto normativo a ser interpretado não contém um “texto”, não contém algo a ser *descoberto* ou que se possa *extrair* um exato significado, é apenas, de forma didática, papel e tinta (ou pixels) e que o sentido e o alcance da norma jurídica é *dado*, é *ofertado*, é construído pelo intérprete.

Não há nada coberto a ser descoberto, o que temos é um “texto/contexto” que vai de certa forma construir um horizonte de sentido intertextual e neste espaço se deve ofertar um sentido e um conteúdo para as leis de forma responsável, pois concordamos com Carlos Maximiliano que em 1925 já tinha afirmado que a hermenêutica tem por objeto “o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do direito” (MAXIMILIANO: 1996, p. 1; grifo nosso).

Percebe-se aqui a responsabilidade de cada um de nós, pois se entendemos que todos nós somos intérpretes da legislação não é possível ficar ocultando quem é o responsável pela interpretação formulada de um determinado dispositivo diante da plurivocidade lingüística. Assim, não é admissível, apesar de ser ainda regra, que os tributaristas se escondam ou não assumam a responsabilidade pela interpretação de textos legais em nome de uma pretensa *descoberta* na lei de seus propósitos, citando, a vontade e ou o espírito do legislador (*voluntas legislatoris*) e a vontade e ou o espírito da lei (*voluntas legis*).

Não há que se preocupar com a postura que defendemos aqui frente a uma possível falta de segurança jurídica, tão propalada por alguns juristas, pois o fato de tornar o intérprete responsável pela interpretação construída é pedra angular nas sociedades democráticas. Segurança jurídica se constrói com responsabilidade no plano ético, e não se escondendo em torno de algo inexistente e ou inatingível, como a vontade do legislador ou da lei, por uma simples questão: a linguagem jurídica é plurívoca.

Lembramos que a linguagem pode ser classificada em (i) linguagem natural, a que utilizamos para a comunicação ordinária, (ii) a linguagem técnica,

usada para mensagens especializadas, que requerem maior grau de precisão e economia (como no caso do conceito de insumos no PIS e Cofins), e, (iii) a linguagem simbólica, utilizada para tornar claras relações abstratas entre as referências dos signos, como na lógica e na matemática.

Com isto posto em relação aos tipos de linguagem, temos a questão da univocidade e plurivocidade linguística. Por univocidade entendemos que um signo linguístico tem apenas um significado e por plurivocidade quando atribuídos vários significados, por exemplo vários significados a uma palavra, a uma determinada expressão. Na interpretação unívoca, temos uma só interpretação possível, na interpretação plurívoca temos várias interpretações.

Percebe-se que se deslocarmos o vetor da linguagem, da natural para a técnica e para a formal, cresce o grau de univocidade, e se for no sentido contrário, da formal, para a técnica e para a natural, cresce o grau de plurivocidade.

No direito, especificamente no direito tributário, por mais que se utilize a linguagem técnica, a plurivocidade é a marca inegável como uma das principais características desta linguagem jurídica. Portanto, não há como negar que a tarefa do intérprete é sempre um desafio que requer cuidados e responsabilidade.

A característica da plurivocidade implica considerar-se o direito como tendo uma textura aberta, isto é, o fato de existir a indeterminação linguística sempre presente nas normas jurídicas confere aquilo que denominamos de uma textura aberta do direito (HART: 1986).

Acreditamos que neste momento é importante fazer uma citação de um dos maiores teóricos do direito acerca da univocidade, no caso, Kelsen (1991, p. 365) que afirma:

Não se pretende negar que esta ficção da univocidade das normas jurídicas, vista de uma certa posição política, pode ter grandes vantagens. Mas nenhuma vantagem política pode justificar que se faça uso desta ficção numa exposição científica do Direito positivo, proclamando como única correta, de um ponto de vista científico objetivo, uma interpretação que, de um ponto de vista político subjetivo, é mais desejável do que uma outra, igualmente possível do ponto de vista lógico. Neste caso, com efeito, apresenta-se falsamente como uma verdade científica aquilo que é tão-somente um juízo de valor político.

Esta citação é de suma importância, visto que a produção dogmática na área de direito tributário no Brasil é construída principalmente por advogados e não cientistas. Não se menospreza o trabalho dos profissionais da advocacia, muito pelo contrário, que publicam a maior parte da bibliografia utilizada na

formação dos nossos juristas. A questão é que estas interpretações fornecidas dos textos legais não devem ser vistas como “interpretações” científicas (e aqui entendemos ciência apenas como discurso rigoroso), mas sim como uma das interpretações possíveis dos textos legais devido ao nosso objeto de trabalho, linguagem com alto grau de plurivocidade.

Em relação a interpretação e as possibilidades interpretativas, devido a plurivocidade, e a questão da moldura interpretativa, assim Kelsen (1991, p. 365) expõe:

Se por “interpretação” se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades, que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que – na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar – têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito – no ato do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela está contida na moldura ou quadro que a lei representa – não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral.

Cabe ainda lembrar que existem outros desafios ao intérprete, como por exemplo, que na elaboração de uma possibilidade interpretativa atenda de forma satisfatória aos planos da linguagem como a (i) sintática, relação dos signos entre si, (ii) semântica, relação do signo com o seu referente, aquilo que ele quer representar, e, (iii) pragmática, relação do signo com o seu usuário e seu contexto de significação.

Com isto posto é importante fixar alguns pontos da dogmática tributária para que se possa em seguida elaborar algumas reflexões sobre a interpretação ofertada pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp. nº 1.221.170-PR (STJ) e pela Receita Federal do Brasil no Parecer Cosit nº 5.

3.2 Alguns apontamentos da dogmática relacionadas a não cumulatividade

Sabemos que em um sistema produtivo as aquisições de bens e serviços geram crédito nos tributos não cumulativos, como por exemplo, no caso do ICMS, IPI, PIS/PASEP e Cofins.

Diante de tal fato é que com a geração de crédito/débito em uma cadeia produtiva alcança-se em linhas gerais a não cumulatividade (vide TVA na França em 1954 e a mudança de todo o sistema produtivo global verticalizado para um sistema horizontalizado) gravando, independentemente do método ser direto ou indireto subtrativo etc., apenas o valor que se agregou em cada fase. Nessa não cumulatividade se repassa para a fase produtiva seguinte os tributos suportados a montante até o consumidor final, que arcará, em tese, com toda a carga tributária já embutida no preço de um determinado bem ou serviço.

Em decorrência dessa constatação não é adequado afirmar que esses tributos não cumulativos incidem sobre a circulação ou produção. É óbvio por demais que incidem sobre a base de incidência consumo. Os tributaristas brasileiros que defendem que os tributos não cumulativos incidem sobre a circulação ou produção levam, provavelmente, em consideração o disposto no artigo 2º da LC 87/1996 sobre o ICMS:

Art. 2º O imposto *incide* sobre:

I - operações relativas à *circulação* de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; [...]. (grifo nosso).

Ou, ainda, o disposto desta forma na Constituição Federal:

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

Com a devida vênia, não entendemos assim. A tributação incidente nas fases de um processo produtivo não se confunde com tributação por bases de incidência. A tributação nas fases de um sistema produtivo se faz por necessidade e ou oportunidade, bem como, por questões de eficiência (vide a técnica da substituição tributária) *no interesse da administração*.

O interesse da administração é arrecadar e evitar sonegação e elege, conforme a necessidade e possibilidade, a “circulação” ou a “produção” (industrialização) etc. Lembrando que ao escolher-se um momento para “cobrar” não afasta a questão da repercussão econômica dos tributos, em que se tem um contribuinte de *iure* e um contribuinte de fato. Salientando que no Código Tributário Nacional se prescreve que: “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove

haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

A título de reflexão: no imposto de renda, em que a base de incidência é a renda, a mais nova das bases de incidência (século XX), criou-se a técnica da retenção (nos EUA e depois em outros países) para evitar a sonegação e ou antecipação de receita, sem com isso “alterar” a base de incidência renda para base de incidência “retenção”.

Do exposto entendemos que a renda, o patrimônio e o consumo são as bases de incidência. Com isso o fato gerador dos tributos sobre o consumo é aquisição do bem ou serviço a ser consumido, isto é, a venda para o consumidor final encerra o ciclo e neste momento temos a ocorrência dogmática do fato gerador.

Nos tributos sobre o consumo, quando não cumulativos, percebe-se que o ônus tributário grava apenas o valor que se agregou em cada fase do processo produtivo, são assim comumente chamados de impostos sobre o valor agregado (em português e espanhol IVA é imposto de valor agregado, em francês TVA é *taxe sur la valeur ajoutée* e em inglês VAT é *value added tax*)⁹.

O PIS e a Cofins, com a previsão legal e constitucional da não cumulatividade, são típicos impostos sobre o consumo não cumulativos de valor agregado. Denominamos de típicos tendo em vista que no PIS e na Cofins, pela possibilidade dos créditos da depreciação do ativo imobilizado, bem como, pelo conceito de insumos na produção de bens e ou prestação de serviços, é possível chegar-se próximo e atender a previsão constitucional da não cumulatividade. Já no caso do ICMS e do IPI podemos afirmar que são impostos sobre o consumo de valor agregado “parciais”.

No caso desses, ICMS e IPI, o método utilizado na técnica da não cumulatividade é o método subtrativo imposto sobre imposto direto, enquanto que no PIS e na Cofins adotamos

como técnica de não cumulatividade o método subtrativo base sobre base na forma indireta, consoante a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003, havendo o encontro de uma base positiva (tributo) com uma base negativa (créditos) submetidas a alíquotas idênticas, cujo resultado é o valor do tributo devido. Como as alíquotas que incidem sobre os créditos e sobre os tributos são idênticas, o resultado é equivalente ao uso do método subtrativo base sobre base direto (VALENTE: 2016, p. 161).

9 Para bem compreender a história das deduções típico dos impostos sobre o valor agregado sugerimos a leitura do artigo: BALTHAZAR (2010, p. 245-258)..

Do exposto, pode se depreender que PIS e Cofins são tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços, com recolhimento pelo contribuinte *de iure* e consequente repasse do ônus tributário ao consumidor final, não cumulativos, de tipo valor agregado e que utiliza a técnica do método subtrativo base sobre base.

Portanto, com esse referencial no que tange a interpretação do direito tributário e questões dogmáticas, expresso de forma sucinta devido aos limites do artigo, cabem algumas reflexões finais.

4 CONCLUSÕES

Procuramos, na primeira parte do artigo, demonstrar como a Receita Federal do Brasil regulamentou a sistemática da não cumulatividade prevista para o PIS e a Cofins por intermédio das Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004. Em seguida, o debate entre a tese da Fazenda Pública, de que o conceito de insumo deve restringir-se aos limites interpretativos aplicados pela legislação do IPI, e a tese dos Contribuintes *de iure*, de que a interpretação de insumo deve ser alargada, sob a proteção da legislação do IRPJ.

Diante dessas duas teses antagônicas avolumaram-se os processos administrativos envolvendo a matéria. Com a chegada destes processos para julgamento no CARF as decisões se dividiram entre a tese da Fazenda Pública (tese restritiva de insumo) e dos Contribuintes *de iure* (tese ampla de insumo) e, ainda, uma posição intermediária, que acreditamos ser preponderante atualmente.

Com a decisão do STJ no REsp. nº 1.221.170-PR é possível afirmar que foram fixadas as seguintes teses: (i) que é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, por comprometer a *eficácia do sistema de não cumulatividade* da contribuição ao PIS e da Cofins, e (ii) que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de *essencialidade* ou *relevância*.

Como a decisão do STJ foi submetida a julgamento sob a sistemática dos repetitivos, com eficácia vinculativa, a RFB, por intermédio do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, buscou disciplinar a matéria acerca do conceito de insumo para fins de creditamento nas contribuições ao PIS e Cofins com o intuito claro de atender ao julgado na via judicial, bem como ofertar aos agentes da administração fazendária uma posição interpretativa.

Nesse sentido, na análise do Parecer, com o critério de essencialidade e relevância, procuramos sintetizar algumas aplicações específicas do conceito de insumo para a tomada de crédito nas contribuições.

Na segunda parte do artigo procuramos relembrar algumas questões sobre os desafios que envolve o ato de interpretar, bem como, algumas questões dogmáticas que delimitam a moldura interpretativa na área do direito tributário, mas especificamente sobre a tributação sobre o consumo em tributos não cumulativos.

A interpretação em um estado de direito é e deve ser plural tendo em vista a natureza do nosso objeto de trabalho, ou seja, uma linguagem com alto grau de plurivocidade.

Devido a plurivocidade da linguagem jurídica o intérprete não tem como “extrair o exato significado” de uma norma, e, diferentemente do que sustentam alguns autores, o intérprete cria, inova, oferta o sentido e o alcance das normas jurídicas, afastando-se com isso, as questões do senso comum do jurista acerca da vontade da lei ou da vontade do legislador.

O senso comum teórico dos juristas, como conjunto de representações, de saberes, de pré-julgamentos, de metáforas, de estereótipos acaba por muitas vezes obliterando as discussões dogmáticas ou legitimando determinadas visões de mundo sem que os atores se percebam disso de forma consciente.

É claro que o senso comum dos juristas presta importante função decisional, mas nossa análise pode prestar-se também a olhar o aspecto de obliteração cognitiva posta pelo senso comum teórico no que tange a utilização do conceito de insumo para fins de creditamento nas contribuições ao PIS e Cofins, bem como para afastar a ficção da univocidade das normas jurídicas, como salienta Kelsen (1991).

Assim, com este referencial, há que se perguntar se a questão central nas discussões objeto do REsp. nº 1.221.170-PR (STJ) e do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5 acerca do conceito de insumos deve ficar restrita à essencialidade e à relevância.

Na decisão do voto-vista, a Ministra Regina Helena Costa consigna que o critério da essencialidade “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Devido a característica da plurivocidade de tais conceitos, fica em aberto o que se pode entender como item (insumo) que dependa “intrínseca e fundamentalmente” ou que insumo é “elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” e, ainda, que a falta do insumo “prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Como consequência de tal raciocínio, há que ser feita análise

em cada caso para verificação se aquele item é elemento "estrutural", ou que a sua ausência "prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência".

Dúvidas também surgem quando no voto-vista se afirma que "a não cumulatividade representa autêntica aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva" ou ainda quando sustenta que "a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva".

Dificuldades se apresentam em compreender como o princípio da não cumulatividade pode ser uma "autêntica aplicação" do princípio da capacidade contributiva em se tratando de PIS/Cofins, imposto sobre o consumo de bens e serviços, cujo ônus tributário é repassado pelo contribuinte *de iure* ao contribuinte de fato. Outra dificuldade diz respeito ao significado possível a afirmação de que "cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção".

Já em relação ao Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5 as dúvidas perpassam parte considerável do texto. A questão é que o intérprete encontrará no Parecer um conjunto de enunciados, seguindo a esteira da decisão do STJ, que pouco contribuirá para ofertar limites interpretativos razoáveis em termos dogmáticos ao conceito de insumo no âmbito do PIS e Cofins.

Acreditamos, como contribuição, que a questão central na discussão do conceito de insumos deve se referir a técnica e ou princípio da não cumulatividade. Consideramos este o ponto central na discussão e que de certa forma na decisão do STJ passa ao largo e prende-se a questão da essencialidade e relevância, termos que não conferem ao intérprete um balizamento seguro, pois o que é essencial para um ator pode não ser essencial para o outro. No que tange a relevância, temos as mesmas dificuldades interpretativas. Palavras que dizem tudo ou dizem nada.

A não cumulatividade pode ser aferida com um grau de precisão matemática, desde que interpretemos a legislação de regência das contribuições ao PIS e Cofins neste sentido. Este é o ponto. O conceito de insumo deve ser lido à luz da não cumulatividade, isto é, se o insumo suportou tributo a montante passível de crédito.

No próprio Parecer Normativo Cosit/RFB ficou consignado, ainda que de forma indireta, que a decisão judicial foi abrangente e não vinculou o conceito

de insumo a questões contábeis que poderiam auxiliar na verificação do atendimento do previsto na legislação sobre a não cumulatividade. Assim constou:

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

Entendemos e respeitamos o esforço dos juristas em definir o conceito de insumo para fins de creditamento nas contribuições ao PIS e Cofins com base no critério da essencialidade e relevância, mas apresentamos de forma respeitosa uma outra forma de discutir o conceito de insumos, ou seja, à luz do princípio da não cumulatividade como previsto na Constituição Federal é possível aferir com grau elevado de precisão o que pode ou não ser considerado insumo.

Assim, fizemos propositalmente os questionamentos e constatações acima, sabendo que é possível divergências interpretativas, com o intuito de provocar o início de reflexões frente aos princípios e objetivos da nossa República e que possamos contribuir na construção de um horizonte de sentido interpretativo ético, com respeito à dogmática e a realidade sócio, econômica e política de nosso país.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BALTHAZAR, Ubaldo César. A gênese do imposto sobre o valor agregado. **Seqüência**: Estudos Jurídicos e Políticos, Florianópolis, set. 2010. ISSN 2177-7055. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2008v29n56p245/13680>>. Acesso em: 01 nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.221.170 – PR** Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data do julgamento: 22 de fevereiro de 2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/570453384/recurso-especial-resp-1221170-pr-2010-0209115-0/inteiro-teor-570453391>.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5**, de 17 de dezembro de 2018. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97407>. Acesso: 30 de outubro de 2019.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

HART, Herbert L. A. **O conceito de direito**. Tradução de A. Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 3. ed. Tradução de João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

VALENTE, Christiano Mendes Wolney. **PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos**: conceito de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

WARAT, Luis Alberto *et ali.* senso comum. In: ARNAUD, André-Jean (org). **Dicionário Enciclopédico de Teoria e Sociologia do Direito**. Rio de Janeiro, Renovar, 1999. p. 714 - 716.



QUESTÕES CONTROVERTIDAS ENVOLVENDO A TRIBUTAÇÃO PELO IOF – OPERAÇÕES DE ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL E OPERAÇÕES DE CONTA CORRENTE

Tatiana Midori Migiyama

Conselheira Titular da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), do Ministério da Economia.

Vanessa Marini Cecconello

Conselheira Titular da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), do Ministério da Economia.

Resumo: O Processo Administrativo Fiscal, meio de defesa do sujeito passivo, vem sofrendo profundas mudanças nos últimos tempos, considerando a evolução interpretativa dos julgadores, doutrinária, jurisprudencial e, porque não dizer, política, ainda que os Princípios basilares norteadores do direito que regem os atos processuais e procedimentais continuem incólumes. Este estudo tem o intuito de demonstrar as principais questões controvertidas no processo administrativo envolvendo, a depender da natureza do evento, operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros passíveis de tributação pelo IOF.

Palavras-chave: Processo Administrativo Fiscal. Questões Controvertidas. Mútuo. Jurisprudência. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Abstract: *The Tax Administrative Process, a means of defending the taxpayer, has undergone profound changes in recent times, considering the interpretative evolution of judges, doctrinal, jurisprudential and, why not say, political, even though the basic principles guiding the acts that govern the acts. procedural and procedural issues remain unharmed. This study aims to demonstrate the*

main controversial issues in the administrative process involving, depending on the nature of the event, credit operations corresponding to IOF taxable loans.

Keywords: *Tax Administrative Proceeding. Controversial Issues. Loans. Jurisprudence. Federal Administrative Council of Tax Appeals.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	269
2	IOF – MÚTUO	269
3	ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL – AFAC	275
3.1	Questões Controvertidas	275
3.2	Jurisprudência Administrativa.....	279
4	OPERAÇÃO DE CONTA CORRENTE	282
4.1	Questões Controvertidas	282
4.2	Jurisprudência Administrativa.....	285
5	BREVES CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS	288
	REFERÊNCIAS	288

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objeto refletir a evolução jurisprudencial, considerando mudanças interpretativas de julgadores, doutrinárias e, porque não dizer, política envolvendo eventos que ocorrem no Processo Administrativo Fiscal, mais especificamente nos julgamentos de processos que tratem de exigência de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) sobre operações de crédito que possam ou não, a depender do caso concreto, corresponder a mútuo de recursos financeiros.

As controvérsias envolvendo as operações de crédito que possam corresponder a mútuo demandam reflexões quanto à conceituação e natureza de mútuo, além de outros aspectos específicos, a depender do evento.

Sendo assim, buscando a transparência dos critérios e entendimentos expostos nas discussões que ocorrem nas sessões de julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), evidencia-se a necessidade de se refletir, em breve síntese, a cronologia da história do IOF-Mútuo e as características e os critérios que seriam observados para a definição de uma operação como operação de mútuo – que seria, por conseguinte, passível de incidência do IOF.

Percorrido esse passo basilar, visando demonstrar as questões controversas no âmbito administrativo cercado esse imposto, cabe percorrer sobre alguns casos julgados que trataram de Operações de Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) e de Conta Corrente. Atenta-se que tais alterações definem a essência das operações em cada caso e, por conseguinte, justifica ou transparece o entendimento aplicável em cada situação, que se direcionou em afastar ou não a exigência do IOF imputado pela autoridade fiscal ao sujeito passivo.

2 IOF – MÚTUO

Torna-se primordial, assim, antes de se abrenhar nas operações de AFAC (Adiantamentos para Futuro Aumento de Capital Social) e de Conta Corrente, discorrer brevemente acerca do IOF. Trata-se, o IOF, de espécie tributária de imposto, definida no artigo 16 do Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual é o tributo que tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Ao discorrer sobre as espécies tributárias, o eminente tributarista Luciano Amaro atrela ao fato gerador dos impostos uma situação à qual o contribuinte vincula-se, uma vez inexistente uma atuação do Estado especificamente dirigida ao sujeito

passivo. Nos dizeres do autor, “o legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária”. As pessoas que se vinculam a essas situações eleitas pelo legislador, assumem o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado. (AMARO, 2008. p. 30).

O IOF, como sabido, é conhecido como sendo um dos impostos mais complexos no mundo tributário, pois possui regras matrizes de incidências específicas, a depender do evento, quais sejam, em operações de mútuo, câmbio, seguros ou operações/aplicações financeiras, além de possuir caráter extrafiscal, diferentemente de outros tributos. Ao estabelecer as demarcações necessárias à aplicação do IOF, Heleno Taveira Torres bem delinea que o IOF não se trata de “tributo que incide sobre quaisquer negócios dos mercados financeiro ou de capitais, mas exclusivamente sobre aqueles que o Direito privado qualifique como submetidos aos regimes de crédito, câmbio, seguro, títulos ou valores mobiliários”. (TORRES, 2009. p. 204-205).

O fundamento válido a se considerar, preliminarmente, é o artigo 153, V¹, da Constituição Federal (CF), de 1988, que traz, entre outros, a competência da União para a instituição do imposto. A Carta Magna traz ainda regras específicas a serem observadas para esse imposto, eis que especificamente à competência para a alteração de alíquotas, diferentemente da competência para a instituição do imposto – que seria da União, por ser um imposto de caráter extrafiscal, tem-se que o Poder Executivo é o responsável, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, por alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-los aos objetivos da política monetária, influenciando e intervindo, *de per se*, no domínio econômico. Consoante lição de Leandro Paulsen, verifica-se da leitura da Constituição Federal de 1988, em seu artigo 153, inciso V, não se trata de uma única base econômica outorgada à tributação, mas sim de um total de quatro bases econômicas: operações de crédito; operações de câmbio; operações de seguro; e operações relativas a títulos ou valores mobiliários. (PAULSEN, 2018. p. 384)

É conhecido, em síntese, como um imposto que tem por objetivo “equilibrar” o domínio econômico no país; tanto é assim, que a receita líquida decorrente da arrecadação deste imposto deve ser destinada a formação de reservas monetárias.

1 Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; [...]

O caráter extrafiscal impõe também a necessidade do imediatismo na aplicação de novas regras – especificadas pela CF, de 1988, sob prejuízo de não cumprir com o seu objetivo constitucional. Sendo assim, a alteração de alíquota que surgir no ordenamento jurídico, através de decretos emanados pelo Poder Executivo, não observará alguns limites constitucionais impostos a outros tributos, podendo, por exemplo, o IOF, ao sofrer majoração de alíquota, ser exigido de imediato, eis que a limitação temporal de exigência de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, bem como a limitação de aplicação dos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou não se aplicaria ao referido imposto, conforme reza o artigo 150, § 1º, da CF, de 1988.

Recorda-se que outra limitação constitucional apática ao IOF seria a obrigatoriedade de a majoração da alíquota se dar por lei, o que, conforme já antecipado, o próprio Poder Executivo teria a atribuição para tanto – justamente por ter o referido imposto caráter extrafiscal.

Após breves considerações, tem-se que, quanto ao fato gerador e à base de cálculo do IOF, notadamente sobre operações de mútuo, é de se recordar que o CTN estabeleceu em seu: (i) artigo 63², inciso I, que o fato gerador das operações de crédito é a sua efetiva entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado; (ii) artigo 64, inciso I, que sua base de cálculo seria o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros.

Pela simples leitura desses dispositivos, atenta-se para a controvérsia envolvendo o fato gerador do IOF, qual seja, será que a simples disponibilidade de recursos por pessoa jurídica ao interessado seria fato gerador do IOF? Pois bem, antes de qualquer antecipação, após as digressões que serão trabalhadas nesse artigo, o leitor poderá labutar isoladamente para a formação de seu próprio entendimento.

Porém, para tanto, importante expor a cronologia da história do IOF nas operações de crédito, expondo os fatos geradores aplicáveis a cada caso – considerando as operações realizadas por Instituições Financeiras daquelas praticadas por pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídica e pessoa física.

Ressurgindo à instituição do imposto, tem-se que a Lei nº 5.143, de 1966 criou o Imposto sobre Operações Financeiras, com vigência a partir de 1º

² Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

¹ – quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado; [...]"

de janeiro de 1967. Trouxe em seu artigo 1º, inciso I, que, no caso de operações de crédito, o fato gerador do IOF é a entrega do respectivo valor ou sua colocação à disposição do interessado, tal como já disposto no CTN. Vê-se, somente pela leitura desse enunciado, que novamente nos deparamos com o fato gerador e a controvérsia colocada em discussão.

Nada obstante, visando dirimir a controvérsia, é de suma importância se atentar ao *caput* do artigo 1º daquela lei que traz explicitamente que “O imposto sobre Operações Financeiras incide nas operações de crédito e seguro, *realizadas por instituições financeiras e seguradoras*, e tem como fato gerador: [...]” (grifo nosso).

Com o advento dessa lei, vê-se claro que a incidência do IOF nas operações de empréstimo sob qualquer modalidade concedidas pelas Instituições Financeiras tem como fato gerador a disponibilização do recurso ao interessado. Ora, é de hialina clareza que o fato gerador deveria ser efetivamente a disponibilização dos recursos pela Instituição Financeira ao interessado que solicitou o empréstimo, eis que ela que concedeu o empréstimo.

Cabe trazer que as Instituições Financeiras ao disponibilizar os recursos não estaria fazendo doação de recursos, tampouco, deixando seus recursos ao interessado terceiro para a gestão financeira de suas empresas, eis que nem teriam permissão para tanto, devendo observar o regramento procedimental quanto à constituição, funcionamento e limites imposto pelo Banco Central do Brasil.

Sendo assim, resta claro que o CTN, bem como a Lei nº 5.143, de 1966, ao estabelecer que o fato gerador do IOF nas operações de crédito é a colocação à disposição do interessado, estaria vinculando esse “fato” com o operador concessor do crédito – que seria a Instituição Financeira.

Clarifica-se que à época o IOF não era exigido nas operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, passando a ser cobrável nessas operações somente com o advento da Lei nº 9.779, de 1999, que contemplou em seu artigo 13 nova hipótese de incidência envolvendo pessoas não financeiras, *in verbis* (grifo nosso):

Art. 13. As operações de crédito *correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física* sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.

§1º Considera-se ocorrido o fato gerador do IOF, na hipótese deste artigo, na data da concessão de crédito;

§ 2º Responsável pela cobrança e recolhimento do IOF de que trata este artigo é a pessoa jurídica que conceder o crédito.

§ 3º O imposto cobrado na hipótese deste artigo deverá ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente à data da ocorrência do fato gerador. (grifo nosso)

Tendo em vista que a operação passou a envolver particulares, e não mais somente aquelas operações de crédito realizadas por Instituições Financeiras, não poderia o legislador considerar que toda a disponibilização de recursos ao interessado seria passível de IOF, vez que poder-se-ia deparar em confusão jurídica quanto aos institutos e fatos geradores de outros tributos sobre um mesmo evento – por exemplo, o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

Dessa forma, o legislador ao desabrochar no ordenamento jurídico o artigo 13 da Lei nº 9.779, de 1999, restringiu para essas novas hipóteses envolvendo particulares, o fato gerador do IOF, conforme *caput* do artigo 13, especificando que somente haveria a incidência do referido imposto nas operações de crédito *correspondentes a mútuo*. Com relação às operações nas quais sejam preponderantes características materialmente contempladas na hipótese de incidência de outros tributos, não deve haver a incidência do IOF. Nesse sentido, há posicionamento na doutrina de João Ricardo Catarino e Diogo Ferraz de que não se incluem no objeto do IOF operações mercantis ou de prestação de serviços em que, por exemplo, há um espaço de tempo entre o pagamento e a entrega da mercadoria ou a prestação do serviço, pois o objeto dessas operações não é o crédito em si, mas sim a mercadoria ou serviço subjacente, que estão albergados por outros tributos (ICMS e ISS). (CATARINO; FERRAZ, 2016. p. 299).

Restou axiomático, assim, sob essa ótica, que o fato gerador do IOF, na hipótese de: (i) crédito concedido por Instituição Financeira, seria a disponibilização dos recursos na conta do interessado; (ii) crédito correspondente a mútuo entre pessoas jurídicas ou pessoa jurídica e pessoa física, seria a operação de crédito correspondente a mútuo.

Tal elucidação torna-se relevante para o deslinde das controvérsias surgidas no âmbito do processo administrativo fiscal quando da apreciação de operações firmadas entre pessoas jurídicas.

Mas, quanto ao fato gerador, considerando o *caput* do artigo 13 da Lei nº 9.779, de 1999, o que seria mútuo?

Ora, para a conceituação de mútuo, o CTN, em seu artigo 109³, dispõe que os princípios gerais de direito privado se utilizam para pesquisa da definição,

3 Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definir ou limitar competências. Adotando esse dispositivo, é de se recordar que a Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil (CC), contemplou o conceito de mútuo em seu artigo 586, definindo o mútuo como empréstimo de coisas fungíveis, onde o mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Ou seja, o mutuário deve envolver coisa determinada e fungível – divisível e individualizada.

Além disso, o CC, de 2002, continua com a definição, esposando algumas características dessa operação, ao dispor em seu artigo 587, que este empréstimo transfere o domínio da coisa emprestada ao mutuário, por cuja conta correm todos os riscos dela desde a tradição. Ou seja, quanto à sua natureza, na operação de mútuo, deve haver a real transferência da propriedade com a efetiva mudança de titularidade da coisa. Somente com tais dispositivos, já é possível extrair a definição de mútuo.

Em respeito ao artigo 109 do CTN, para fins de tributação, deve-se considerar a conceituação de mútuo exposta pelo CC, de 2002, ressaltando-se que o artigo 586 do CC não traz a definição dos respectivos efeitos tributários, mas tão somente a conceituação de mútuo, não ferindo assim o disposto no referido artigo 109 do CTN. Distintamente os efeitos tributários devem ser tratados em norma tributária, tal como a legislação do IOF o fez.

Isso posto, tem-se algumas características a serem consideradas para a definição da operação como sendo de mútuo:

- Positivção: típico;
- Natureza: Real (Transferência da propriedade);
- Objeto do contrato: empréstimo de coisa determinada e fungível, mediante devolução posterior;
- Aspecto subjetivo da obrigação: divisíveis e individualizadas;

É de se destacar ainda que, considerando a obrigação do mutuário, o contrato de mútuo seria unilateral, eis que a partir da tradição, nasceria a obrigação do mutuário em devolver ao mutuante em coisas do mesmo gênero, qualidade e quantidade. Não há, nessa operação, obrigação por parte do mutuante.

As características descritas são de extrema magnitude para a resolução das controvérsias envolvendo as operações de AFAC e de Conta Corrente, pois poderão ser basilares para a descaracterização dessas operações para fins de tributação pelo IOF.

Quanto aos regulamentos do IOF que surgiram ao longo dos anos, destaca-se nesse artigo o atualmente vigente – Decreto nº 6.306, de 2007 com

alterações posteriores. Esse regulamento, ao tratar do artigo 13 da Lei 9.779, de 1999, traz em seu artigo 3º, § 3º, *in verbis*:

Art. 3º.....

[...]

§ 3º A expressão “operações de crédito” compreende as operações de:

I – empréstimo sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos (Decreto-Lei nº 1.783, de 18 de abril de 1980, art. 1º, inciso I);

II – alienação, à empresa que exercer as atividades de factoring, de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo (Lei nº 9.532, de 1997, art. 58);

III – *mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física* (Lei nº 9.779, de 1999, art. 13; grifo nosso).

Vê-se que o regulamento, ainda que não necessitasse, notoriamente segregou, para fins de se definir o fato gerador aplicável a cada caso, considerando a evolução legislativa que contemplou em 1999 a nova hipótese de incidência contemplada no artigo 13 da Lei nº 9.779, de 1999, o que seria a expressão “operações de crédito” para cada caso, destacando que para operações envolvendo pessoas jurídicas ou pessoa jurídica e pessoa física as operações de crédito passíveis de IOF seriam somente aquelas correspondentes as operações de mútuo, e não quaisquer operações de crédito, tais como aquelas realizadas pelas Instituições Financeiras.

3 ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC)

3.1 Questões Controvertidas

Passadas breves considerações sobre o IOF, é de se abordar a jurisprudência envolvendo a Operação de AFAC.

Primeiramente, resume-se o AFAC como operação que envolve aporte de valores por sócios a uma determinada sociedade com compromisso exclusivo e específico de que tais valores sejam utilizados para futuro aumento de capital daquela sociedade.

A controvérsia que surge no âmbito do processo administrativo é decorrente, dentre outros fatores, do desvirtuamente dos valores, eis que implicaria em desonra do compromisso firmado, descaracterizando a operação como AFAC para revesti-la em operação de mútuo para fins de tributação pelo IOF.

Mas a operação de AFAC poderia ser considerada como operação de mútuo?

Ensina Luiz Alfredo Paulin (1995)⁴ que o AFAC não pode ser classificado como empréstimo, posto que não é detentor de parte significativa das características desta espécie de contrato. Considera ainda que tal distinção se torna mais evidente quando se compara a forma de liquidação das duas operações, bem como observa que no AFAC, há a desoneração da obrigação não com a devolução das quantias originalmente recebidas, mas sim com a entrega de ações ou quotas pertinentes.

Por sua vez, trazem os Professores Gelbcke, Santos, Iudícibus e Martins (2001) que adiantamentos para aumento de capital são os recursos recebidos pela empresa de seus acionistas ou quotistas destinados a serem utilizados para aumento de capital, sendo que, no recebimento de tais recursos, a empresa deve registrar o ativo recebido, normalmente disponibilidades, a crédito dessa conta específica “Adiantamentos para Aumento de Capital” E, quando formalizar o aumento de capital, o registro contábil será a baixa (débito) dessa conta de Adiantamento a crédito do Capital Social.

Ensinam ainda os professores que “os recursos recebidos de acionistas ou quotistas que estejam destinados e vinculados a aumento de capital, por força de disposições contratuais irrevogáveis ou legais, não devem ser tratados como exigibilidades, mas como conta integrante do Patrimônio Líquido.

Tal entendimento encontra-se em conformidade com o disposto pela Resolução CFC nº 1.159, de 2009, que estabelece que os AFACs podem ser registrados no Patrimônio Líquido, após a conta de Capital Social, sendo que somente deveriam ser registrados no Passivo Circulante se houvesse alguma possibilidade de devolução de recursos aos sócios.

Em pesquisa jurisprudencial no âmbito administrativo fiscal, é de se destacar que as doutrinas inerentes a ciência do direito e a ciência contábil que refletem essa operação manifestam sinergia no âmbito administrativo, eis que os

4 Paulin, Luiz Alfredo (1995): “Teria, todavia, o AFAC natureza jurídica de empréstimo? Entende-se que não. Empréstimo, como informa Arnaldo Wald é a “convenção pela qual uma das partes recebe coisa alheia para utilizá-la e em seguida devolvê-la ao legítimo proprietário”. Da mera leitura das palavras de Arnaldo Wald se conclui que o AFAC não pode ser classificado como empréstimo, posto que não é detentor de parte significativa das características desta espécie de contrato, conforme definido doutrinariamente. Tal se torna mais evidente, quando se compara a forma de liquidação das duas operações. O empréstimo pressupõe que, a final, o credor receba em devolução as coisas originalmente emprestadas, ou, em caso de mútuo, [...] coisas fungíveis equivalentes às originalmente transferidas. De fato, no mútuo, como bem nota Orlando Gomes, a obrigação fundamental do mutuário é a de restituição da coisa da mesma espécie e qualidade, ou a mesma quantidade quando no empréstimo *non corpora cogitavit, sed quantitatem*”. Já no AFAC, há a desoneração da obrigação não com a devolução das quantias originalmente recebidas, mas sim com a entrega de ações ou quotas pertinentes. Afasta-se, por isso, decididamente, o empréstimo do AFAC.”

juízes consideram como um dos fatores norteadores, para a evidenciação de que uma operação se enquadra tributariamente como operação de AFAC, além de outros pontos, os registros contábeis observados pelo sujeito passivo.

Ora, nada mais apropriado, pois os registros contábeis adotados pelo sujeito passivo refletem a essência econômica da operação, sendo, inclusive, notados em órgãos competentes com a publicidade das demonstrações contábeis e financeiras.

Nota-se ainda que, nos termos do artigo 9º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (art. 196 do Decreto nº 9.580, de 2018 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR), tem-se que a escrituração mantida pelo sujeito passivo faz prova a seu favor e aos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, de acordo com a sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Sendo assim, torna-se extremamente relevante o registro contábil adotado pelo sujeito passivo para retratar a essência da operação, tal como considerado em vários julgamentos no âmbito do CARF.

Nessa mesma linha, proveitoso recordar o artigo 419 da Lei nº 13.105, de 2015, que dispõe que a escrituração contábil é indivisível e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interessado de seu autor e outros lhes são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

Quanto aos instrumentos formais, a Lei nº 6.404, de 1964 não trata especificamente dessa operação, mas é possível extrair que a operação de AFAC deveria restar contratualmente estabelecida e irrevogável, através de ato societário – inclusive autorizando em outro ato, posteriormente, o futuro aumento de capital, vinculando, se possível, ao AFAC realizado anteriormente.

Quanto ao entendimento considerado pela autoridade fiscal à época, é de se recordar o Parecer Normativo CST nº 17, de 1984, *in verbis*:

Não é exigível a observância ao disposto no artigo 21 do Decreto-lei nº 2.065/83 à pessoa jurídica que fizer adiantamento de recursos financeiros, sem remuneração, para sociedade coligada, interligada ou controlada, desde que: (1) o adiantamento se destine, específica e irrevogavelmente, ao aumento do capital social da beneficiária e (2) *a capitalização se processe, obrigatoriamente, por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual posterior ao adiantamento ou, no máximo, até 120 dias contados do encerramento do período-base da sociedade tomadora dos recursos.* (grifo nosso)

O Parecer Normativo trazia a importância de o processamento da capitalização se dar por ocasião da 1ª AGE ou alteração contratual posterior ao adiantamento. Previu ainda uma limitação temporal para a capitalização – de até 120 dias contados do encerramento do período base da sociedade tomadora dos recursos. Nada obs-

tante, é sabido que tal parecer estava estritamente vinculado ao sistema de correção monetária de balanço – que não mais existe desde 1996 (Lei nº 9.249, de 1996)

Tanto é assim que a Instrução Normativa SRF nº 127, de 1988⁵, que estabeleceu as mesmas regras estipuladas pelo Parecer, foi revogada pela Instrução Normativa SRF nº 79, de 2000. O que, por conseguinte, ocasionou a revogação da regra tratando da “limitação temporal” para a capitalização dos valores aportados na sociedade.

Mas será plausível considerar uma operação como AFAC se os recursos adiantados ficam *ad eternum* na sociedade?

Pois bem, há decisões administrativas que consideram razoável a aplicação da limitação temporal trazida pelos normativos expedidos pela Receita Federal do Brasil, ainda que tenham sido revogados, pois demonstram “bom senso” do sujeito passivo.

Após breves digressões, refletem-se alguns critérios que poderiam ser considerados para a caracterização de uma operação como AFAC, e não como mútuo:

- Registro Contábil da operação;
- Instrumento formal autorizando o adiantamento de recursos para o futuro aumento de capital – Ato Societário;
- Instrumento formal autorizando a capitalização, com vinculação dos recursos aportados anteriormente;
- Prazo razoável para a capitalização dos recursos aportados (não necessariamente aquele estipulado expressamente pela IN revogada).

5 O SECRETÁRIO da RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983,

Declara:

1. Os adiantamentos de recursos financeiros, sem remuneração ou com remuneração inferior às taxas de mercado, feitos por uma pessoa jurídica à sociedade coligada, interligada ou controlada, não configuram operação de mútuo, sujeita à observância do disposto no art. 21 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, desde que:

a) entre a prestadora e a beneficiária haja comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; e

b) o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira Assembléia-Geral Extraordinária ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora.”

- Não desvirtuamento dos recursos aportados para a capitalização.

3.2 Jurisprudência Administrativa

Considerando os critérios definidos brevemente no item anterior, constata-se que a jurisprudência administrativa tem se refletido de forma coesa ao afastar ou fazer incidir o IOF. Eis alguns posicionamentos envolvendo:

a. Instrumentos formais:

Posicionamento da Autoridade Fiscal	Posicionamento do CARF	Acórdão
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Instrumentos particulares sem registro público ▪ Limite de “crédito” não claramente definido – o que poder-se-ia ser considerado cessões de crédito rotativo 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ (favorável ao Contribuinte) Cópia da Ata da Assembleia Geral Extraordinária registrada na JUCEPAR – com a deliberação do aumento de capital social correspondente as AFACs realizadas pelo contribuinte. ▪ Cópia do DOU com a alteração do Estatuto Social. ▪ Sem amparo legal (limite de crédito) 	3402-004.932
<p>Síntese: A autoridade fiscal descaracterizou a operação de AFAC, exigindo o IOF mútuo, considerando que os instrumentos particulares que trataram da operação de AFAC não haviam sido devidamente registrados. Nada obstante, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por meio do Acórdão nº 3402-004.932, considerou os arts. 408 e 412 do CPC, de 2015⁶ e, além disso, a cópia da Ata da AGE e da alteração estatutária para afastar a incidência do IOF e manter o enquadramento da operação como AFAC.</p>		
<p>Ementa do Acórdão nº 3402-004.932:</p> <p>IOF. RECURSOS CONTABILIZADOS EM ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL - AFAC. EQUIPARAÇÃO A NEGÓCIO DE MÚTUO. REQUISITOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE.</p> <p>Estando demonstrado que os recursos repassados representavam pagamento antecipado para aquisição de ações ou quotas de capital (AFAC), cumprindo os requisitos exigidos pela legislação, o aporte de recursos financeiros efetuados não se caracteriza como uma operação de crédito correspondente a mútuo, razão pela qual não é suficiente para a configuração do fato gerador do IOF, previsto no artigo 13 da Lei nº 9.779/99.[...]</p>		

b. Limitação temporal para a capitalização:

Posicionamento da Autoridade Fiscal	Posicionamento do CARF	Acórdão
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Operação de AFAC sem observância das disposições contidas no Parecer Normativo nº 17, de 1984. Ou seja, que não houve capitalização no primeiro ato formal das sociedades e tampouco em até 120 dias. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ (favorável ao Contribuinte - DRJ) O parecer considerou o prazo para a capitalização, considerando a correção monetária de balanço que, por sua vez, foi revogada pela Lei nº 9.249/96. Assim como a IN 127/1988 – que foi revogada pela IN 79/2000. A fundamentação do auto de infração que descaracterizou o AFAC não mais existe. 	3301-005.530
<p>Síntese: A autoridade fiscal descaracterizou a operação de AFAC, exigindo o IOF mútuo, considerando a limitação temporal para a capitalização prevista no Parecer Normativo nº 17/1984. Nada obstante, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção considerou que tais regras haviam sido revogadas com a extinção da correção monetária de balanço.</p>		
<p>Ementa do Acórdão nº 3301-005.530:</p> <p>IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. AFAC.</p> <p>As disposições contidas no Parecer Normativo CST nº 17 de 20/08/1984 não podem ser utilizadas como fundamento para descaracterização de AFAC realizado em período posterior à perda de sua eficácia, que se deu com a edição da Instrução Normativa nº 127/1988, regulando a mesma matéria, que por sua vez foi revogada pela Instrução Normativa nº 79/2000.[...]</p>		

6 Art. 408. As declarações constantes do documento particular escrito e assinado ou somente assinado presumem-se verdadeiras em relação ao signatário.

Art. 412. O documento particular de cuja autenticidade não se duvida prova que o seu autor fez a declaração que lhe é atribuída.

c. Desvio dos recursos aportados (adiantados):

Posicionamento da Autoridade Fiscal	Posicionamento do CARF	Acórdão
<ul style="list-style-type: none"> Operação de AFAC com destinação diversa do evento aumento de capital. Valores discrepantes x subscrição x aumento de capital (com capitalização de reservas) 	<ul style="list-style-type: none"> (desfavorável ao Contribuinte) A conta contábil registrando o adiantamento restava sem saldo, pressupondo evento de liquidação de empréstimo; Houve, além disso, capitalização de reservas e lucros acumulados. 	3401-005.391 3401-005.390
<p>Síntese: A autoridade fiscal descaracterizou a operação de AFAC, considerando que houve destinação diversa dos recursos aportados – não sendo cumprido o compromisso firmado para utilizá-los exclusivamente para aumento de capital. A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª seção do CARF manteve a cobrança do IOF, considerando o saldo na conta contábil, bem como evidências de que a capitalização utilizou reservas e lucros acumulados da sociedade.</p>		
<p>Ementa dos acórdãos:</p> <p>IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL – AFAC NÃO CARACTERIZADO. CAUSA DO NEGÓCIO JURÍDICO. MÚTUO. INCIDÊNCIA.</p> <p>Os adiantamentos para futuro aumento de capital social (AFAC), assim reconhecidos e registrados na escrituração contábil, e que da mesma forma permaneçam até a efetiva capitalização pela sociedade investida, não se configuram como mútuo, não estando, portanto, sujeitos à incidência do IOF. A ausência de formalização de compromisso de permanência das verbas na companhia investida não desnatura os aportes efetivamente incorporados ao capital social da beneficiária. Contudo, uma vez demonstrado pela autoridade fiscal <i>que tais recursos não foram capitalizados</i> e que a causa material do negócio jurídico tenha sido mútuo, reconhece-se a incidência do IOF. (grifo nosso)</p>		

Merece destaque ainda o Acórdão nº 3401-004.338, que manteve a exigência do IOF, sob os seguintes argumentos: (i) de que não havia sido coligido qualquer compromisso formal que impusesse o reconhecimento dos valores aportados como AFAC; (ii) não havia provas contábeis – registro contábil do aporte; (iii) o aumento de capital ocorreu 4 anos após o aporte; (iv) o aumento de capital foram provenientes, em “boa parte”, de reversão de reservas, emissão de ações ou capitalização de créditos de outras pessoas jurídicas.

Destarte, é de se concluir ser extremamente relevante a observância de alguns critérios – quais sejam contábil (registros contábeis), societário (atos societários e instrumentos particulares) e financeiro (direcionamento para aumento de capital dos recursos aportados) para o enquadramento da operação como AFAC, afastando confortavelmente da discussão contenciosa a exigência do IOF mútuo.

Ressalta-se que a autoridade fiscal ao se deparar com a não observância de alguns critérios que entende ser relevante para fins de enquadramento como operação de AFAC acaba por exigir o IOF mútuo, pois, ao descaracterizar a operação como AFAC, considera que a disponibilização de recursos de sócios para uma sociedade, ainda que não tenha contrato estipulando obrigação à sociedade recebedora de devolver coisa fungível na mesma qualidade e quantidade disponibilizada, seria efetivamente uma operação de crédito correspondente a mútuo.

4 OPERAÇÃO DE CONTA CORRENTE

4.1 Questões Controvertidas

A Operação de Conta Corrente tem gerado várias discussões no âmbito do processo administrativo fiscal, vez que tais operações, segundo a autoridade fiscal seriam correspondentes as operações de mútuo passíveis de incidência de IOF.

Mas será que a operação de conta corrente teria a mesma natureza de uma operação de mútuo para, assim, serem tributadas pelo IOF mútuo?

Antes de se abrenhar à jurisprudência administrativa, cabe trazer breve conceito dessa operação – como sendo aquela decorrente de remessas recíprocas de valores a “crédito” e a “débito” em uma só conta vinculando sociedades controladas e controladora, justamente por restar dentre as atividades da empresa controladora a gestão de recursos de suas controladas.

Considerando o objeto da sociedade controladora, a sociedade controlada, por economia operacional e para melhor gerenciamento de recursos, poderá, assim, firmar contrato com sua controladora com o intuito de essa última gerir o caixa em um Grupo Econômico para o cumprimento de suas obrigações (da controlada).

Recordando as características de uma operação de mútuo, trazidas no item 2, vê-se claramente que a controvérsia resta instalada.

Para melhor elucidar os posicionamentos divergentes, importante refletir, com a devida vênia, o voto vencedor do Acórdão nº 9303-005.582, de agosto de 2017, que tratou da operação de conta corrente:

[...]

Ao contrário do entendimento da autuada (interessada), para caracterizar o mútuo não é necessário a realização de contrato escrito nem a cobrança de juros sobre a quantia cedida e/ou disponibilizada, *basta a transferência de recursos a outra pessoa jurídica.*

[...]

No presente caso, ficou demonstrado, mediante documentos contábeis e bancários, que a autuada (interessada) transferiu recursos financeiros para a empresa controladora. Todas as operações foram escrituradas em sua contabilidade.

O Parecer Normativo CST nº 23, de 1983, já se manifestara sobre a caracterização de operações de mútuo assim dispondo:

“2.1 – Não tem relevância a forma pela qual o empréstimo se exteriorize; contrato escrito ou verbal, adiantamento de numerário ou simples lançamento em conta corrente, qualquer feito que configurar capital posto à disposição de outra sociedade sem remuneração, ou com compensação financeira inferior àquela estipulada na lei, constitui fundamento para a aplicação da norma legal. [...] (grifo nosso)

Tal posicionamento reflete o entendimento esposado pelo Parecer Normativo CST nº 23, de 1983, que traz, basicamente, que qualquer transferência de recursos disponibilizados a outra pessoa jurídica seria considerada operação de mútuo passível de incidência de IOF.

Nada obstante a esse fundamentado entendimento que, por sua vez, reflete o fato gerador constante do CTN, data vênia, pode gerar discussões.

Ora, pode-se entender, tal como exposto no item 2 desse artigo, que o Parecer Normativo, ao trazer que restaria configurado como mútuo qualquer transferência de recursos para uma pessoa jurídica, abrangeria somente aquelas operações realizadas por Instituições Financeiras quando da disponibilização de recursos para seus clientes. Nessa linha, o Parecer estaria correto, eis que essas instituições ao disponibilizarem recursos em conta corrente de clientes não fazem doação, mas sim empréstimos, adiantamento de numerário ou concessão de financiamento, conforme reza o regramento do Banco Central do Brasil. Todos os eventos seriam, assim, passíveis de IOF.

Para reforçar esse posicionamento, é de se trazer que o Parecer Normativo ora em apreço é de 1983, ou seja, anterior a Lei nº 9.779, de 1999 – que, por

sua vez, trouxe nova hipótese de incidência – agora envolvendo operações de crédito *correspondentes a mútuo* de recursos financeiros *entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física*. Ou seja, não poderia o parecer configurar mútuo para operações envolvendo pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, pois não havia essa hipótese de incidência no ordenamento jurídico à época.

Ademais, há posicionamentos que adentram nas naturezas da operação de mútuo e operação de conta corrente para se afastar ou não a incidência de IOF a depender da situação apreciada, independentemente de haver ou não transferência de recursos a uma pessoa jurídica.

Nessa linha, como já tratado no item 2, é de se assomar que o contrato de mútuo tem como objeto o empréstimo de coisa determinada e fungível, mediante devolução posterior, sendo que, com a tradição, nasce a obrigação unilateral do mutuário de devolver coisa de mesma qualidade e quantidade. Nessa operação, vê-se que as partes, desde a tradição, se revestem na figura de mutuário e mutuante.

Diferentemente de uma operação de conta corrente, que possui como objeto a gestão de caixa envolvendo remessas recíprocas de débitos e créditos entre a sociedade controlada e controladora. Nesse caso, vê-se que a obrigação de devolução de recursos, por parte da sociedade controladora ou sociedade controlada, a depender da situação, somente nasceria após a efetiva liquidação da conta corrente e se houver saldo. Nessa operação, vê-se que as partes somente se revestiriam na figura de credor ou devedor após a liquidação da conta e se houver saldo.

Ressurgindo com o Acórdão 9303-005.582, merece também destaque a posição vencida, que se internou na natureza das operações para afastar a incidência do IOF, descrevendo *a priori* a lição do saudoso jurista Alberto Xavier (2013):

[...]

Sucedo que, no que concerne ao caso peculiar de operações realizadas por pessoas jurídicas não financeiras, a lei ordinária (Lei nº 9.779/1999) voltou de novo a auto limitar-se, restringindo o âmbito de incidência ao conceito bem mais restritivo de “mútuo de recursos financeiros”.

Tivesse a lei ordinária adotado o conceito amplo de “operação de crédito”, com raízes na lei constitucional e na lei complementar, poder-se-ia sustentar, com alguma verossimilhança, que os fluxos financeiros realizados por uma parte poderiam subsumir-se em tal conceito, na medida em que poderiam representar um diferimento no tempo de uma prestação, para usar o clássico conceito de “operação de crédito” de João Eunápio Borges.

Com efeito, o conceito de “operação de crédito” foi entre nós objeto de clara lição pelo referido autor.

Em qualquer operação de crédito o que sempre se verifica é a troca de um valor presente e atual por um valor futuro. Numa venda a prazo, o vendedor troca a mercadoria o valor presente e atual pela promessa de pagamento a ser feito futuramente pelo comprador. No mútuo ou em qualquer modalidade de empréstimo, à prestação atual do credor corresponde a prestação futura do devedor.

O crédito é, pois, economicamente, a negociação de uma obrigação futura; é a utilização dessa obrigação futura para a realização de negócios atuais. [...]

Na noção de crédito estão implícitos os seguintes elementos:

a) a confiança: quem aceita, em troca de sua mercadoria ou de seu dinheiro, a promessa de pagamento futuro, confia no devedor. Confiança que pode não repousar exclusivamente no devedor, mas em garantias pessoais (aval, fiança) ou reais (penhor, hipoteca etc.) que ele ofereça em segurança da oportuna realização da prestação futura a que se obrigou; mas, de qualquer forma, é sempre a confiança elemento essencial do crédito;

b) o tempo, constituindo o prazo, o intervalo, o período que medeia entre a prestação presente e atual e a prestação futura.

[...]

Mesmo, porém, em sentido amplo, o contrato da conta-corrente apenas se pode subsumir no conceito de operação de crédito no momento e por ocasião do encerramento da conta, pois até esse momento é latente um estado de indeterminação absoluta da quantia a restituir e da pessoa a quem cabe a restituição [...].

Concluiu o voto vencido, após discorrer sobre as diferenças entre as operações de conta corrente e operação de mútuo, que as operações financeiras efetuadas entre as empresas caracterizam-se como contratos de conta corrente, por meio dos quais são gerenciados os recursos financeiros do grupo econômico de forma consolidada, não se sujeitando à incidência do IOF, nos termos do artigo 13 da Lei nº 9.779, de 1997. Reflete ainda que nos grupos econômicos, a empresa *holding* tem a função de, além de participar do capital das demais, oferecer recursos imprescindíveis à sobrevivência das controladas e coligadas. O que, por conseguinte, não se trataria de um empréstimo propriamente dito, mas sim de administrar e/ou gerenciar o caixa e os recursos bens, títulos ou dinheiro do mesmo grupo de empresas.

4.2 Jurisprudência Administrativa

Em pesquisa jurisprudencial, é de se constatar que, ainda que o colegiado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) tenha apreciado a operação de conta corrente aplicando o conceito mais amplo de empréstimo (quaisquer

transferências de recursos para uma pessoa jurídica), constata-se que a controvérsia ainda reside no âmbito administrativo, a depender da situação, dos fatos e dos elementos contábeis inerentes aos eventos apreciados.

Eis algumas decisões:

Acórdão	Ementa (Grifos nossos)
3402-003.018	<p>[...]</p> <p>IOF. CONTA CORRENTE ENTRE EMPRESAS LIGADAS. NÃO INCIDÊNCIA.</p> <p>Não provando o Fisco que as operações escrituradas na contabilidade do Contribuinte devem ter sua natureza jurídica reavaliada, porque teriam características de “operação de crédito correspondente a mútuo”, <i>deve prevalecer a presunção de veracidade e legitimidade dos livros</i>, não havendo a incidência do IOF sobre operações comerciais lançadas na conta-corrente entre empresas ligadas [...]</p> <p><u>Nota:</u> em agosto/2019, a decisão foi reformada pela 3ª Turma da CSRF.</p>
3402-005.232	<p>IOF. CONTRATO DE CONTA CORRENTE. MÚTUO. GESTÃO DE CAIXA ÚNICO. NÃO INCIDÊNCIA.</p> <p>O contrato de conta corrente é instrumento hábil para operacionalizar a gestão de caixa único (<i>cash pooling</i>) no âmbito de um grupo econômico, <i>não havendo que se confundir as transferências decorrentes deste daquelas relacionadas a contratos de mútuo e abrangidas decorrentes deste daquelas relacionadas a contratos de mútuo e abrangidas pela hipótese de incidência do IOF.</i></p> <p>Os recursos financeiros das empresas controladas que circulem nas contas da controladora não constituem de forma automática a caracterização de mútuo, <i>pois dentre as atividades da empresa controladora de grupo econômico está a gestão de recursos, por meio de conta-corrente</i>, não podendo o Fisco constituir uma realidade que a lei expressamente não preveja. (grifo nosso)</p>
3301-006.084	<p>OPERAÇÃO DE CRÉDITO ENTRE EMPRESAS LIGADAS. CONTA CORRENTE CONTÁBIL. INCIDÊNCIA DE IOF. CONTRATO DE MÚTUO.</p> <p>Os aportes de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ligadas, sem prazo e valor determinado, <i>realizado por meio de lançamentos em conta contábil que representa empréstimos para capital de giro</i>, caracterizam as operações de crédito correspondentes a mútuo financeiro previsto no artigo 13 da Lei nº 9.779/1999, independente da formalização de contrato, cuja base de cálculo do IOF é o somatório dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês quando não houver valor prefixado. [...] (Grifos nossos)</p>

9303-009.257	<p>DISPONIBILIZAÇÃO E/OU TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. OPERAÇÃO DE CONTA-CORRENTE. APURAÇÃO PERIÓDICA DE SALDOS CREDORES E DEVEDORES. INCIDÊNCIA.</p> <p>A disponibilização e/ ou a transferência de recursos financeiros a outras pessoas jurídicas, <i>ainda que realizadas sem contratos escritos, mediante a escrituração contábil dos valores cedidos e/ ou transferidos, com a apuração periódica de saldos devedores, constitui operação de mútuo sujeita à incidência do IOF.</i> (grifo nosso)</p>
3301-005.566	<p>OPERAÇÃO DE MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. PRESENÇA DE CONTRATOS DE MÚTUO. INEXISTÊNCIA DE CONTRATO FORMAL DE CONTA-CORRENTE.</p> <p>É devida a cobrança do IOF sobre as operações de mútuo de recursos financeiros realizadas entre pessoas jurídicas não financeiras integrantes do mesmo grupo econômico, <i>com base em contratos de mútuo apresentados.</i> A alegação de contrato de conta-corrente não é suficiente para afastar a tributação disposta em lei. (grifo nosso)</p>
3201-003.448	<p>IOF. BASE DE CÁLCULO. OPERAÇÃO DE CONTA-CORRENTE:</p> <p>A operação de conta-corrente conjunta, cujo contexto revela função financiadora, é base de cálculo do IOF, por corresponder à função típica de crédito, <i>independentemente de haver, concomitantemente, função de gestão centralizada de caixa.</i>[...] (grifo nosso)</p>
3401-004.239	<p>IOF. MÚTUO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. INCIDÊNCIA.</p> <p>Consoante art. 13 da Lei nº 9.779/99, as operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF <i>segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.</i></p> <p>IOF. INCIDÊNCIA. CONTRATO DE CONTA CORRENTE. MÚTUO. CARACTERIZAÇÃO.</p> <p>A entrega ou colocação de recursos financeiros à disposição de terceiros, sejam pessoas físicas ou jurídicas, havendo ou não contrato formal e independente do nomen juris que se atribua ao ajuste, consubstancia hipótese de incidência do IOF, mesmo que constatada a partir de registros ou lançamentos contábeis, ainda que sem classificação específica, mas que, pela sua natureza, importem colocação ou entrega de recursos à disposição de terceiros.[...] (grifo nosso)</p>

Depreendendo-se da leitura das ementas transcritas acima, vê-se que o posicionamento dos colegiados refletiram sobre os contratos firmados, elementos contábeis e fatos circunstanciais, expondo até mesmo o entendimento

de que o fato gerador nas operações de crédito envolvendo Instituição Financeira seria aplicável para operações envolvendo pessoas jurídicas ou pessoa jurídica e pessoa física.

5 BREVES CONSIDERAÇÕES CONCLUSIVAS

Esse artigo, como se constata, teve o intuito de trazer as principais e recentes questões controvertidas tratadas no *âmbito* do processo administrativo fiscal envolvendo o IOF nas Operações de AFAC e Operações de Conta Corrente, sem prejuízo de outras operações que poderão ser tratadas em oportunidades futuras.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

CATARINO, João Ricardo; FERRAZ, Diogo. Tributação das operações financeiras num mundo globalizado – A emissão como último recurso no projeto europeu e o modelo brasileiro. In: ROCHA, Sérgio André; TORRES, Heleno (coord.). **Direito Tributário Internacional: Homenagem ao Prof. Alberto Xavier**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

PAULIN, Luiz Alfredo. **Adiantamento para Futuro Aumento de Capital em face do art. 34, IV, da Lei Bancária**, RT – 718:23, 1995.

Gelbcke, Ernesto Rubens. Santos, Ariovaldo. Iudicibus, Sérgio. Martins, Eliseu. **Manual de Contabilidade Societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

TORRES, Heleno Taveira. IOF nas Operações com Títulos Públicos e a vedação de analogia com operação de câmbio: o Caso dos “T-Bills”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **O Direito tributário e o mercado financeiro e de capitais**. São Paulo: Dialética, 2009.

XAVIER, Alberto. A Distinção entre Contrato de Conta-corrente e Mútuo de Recursos Financeiros para Efeitos de IOF. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 208, 2013.

Parte 4

TRIBUTAÇÃO DAS
PESSOAS FÍSICAS E
AS CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS



CARACTERIZAÇÃO DA RELAÇÃO DE EMPREGO E “PEJOTIZAÇÃO”

Denny Medeiros da Silveira

Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Engenheiro Químico graduado pela Universidade Federal do Paraná. Pós-graduado em Direito Público pela Universidade Federal de Santa Catarina. Presidente da 2ª Turma de Julgamento da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF.

Resumo: A regra primária nas relações de trabalho não é outra senão aquela voltada à preservação dos direitos dos empregados, o que exige a permanente fiscalização por parte do poder público, com o enquadramento dos trabalhadores na condição de empregados e respectivo lançamento das contribuições previdenciárias devidas, quando a relação empregatícia restar caracterizada em face de trabalhadores originalmente contratados como autônomos ou sob qualquer outra denominação alheia à relação de emprego.

Palavras-chave: Relação de emprego. Elementos caracterizadores. Enquadramento. Subordinação. “Pejotização”. Contribuições Previdenciárias.

Abstract: *The primary rule in labor relations is none other than the preservation of employees' rights, which requires the permanent supervision by the government, with the classification of workers as employees and the respective release of social security contributions due when the employment relationship remains characterized in the face of workers originally hired as self-employed or under any other denomination outside the employment relationship.*

Keywords: *Employment relationship. Characterizing elements. Framework. Subordination. “Pejotização”. Social Security Contributions.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	295
2	DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA A EMPREGADOS	296
3	DA RELAÇÃO DE EMPREGO.....	298
4	DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO	301
4.1	Subordinação estrutural.....	306
4.2	Subordinação Integrativa.....	306
4.3	Subordinação reticular	307
5	DA RELAÇÃO DE EMPREGO EM FACE DA “PEJOTIZAÇÃO” ..	307
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	312
	REFERÊNCIAS.....	312

1 INTRODUÇÃO

Um dos temas mais frequentes nos julgamentos realizados no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) diz respeito à caracterização da relação empregatícia a ensejar a exigência de contribuições previdenciárias.

Nos termos da Lei de Custeio da Previdência Social, quando a empresa tem à sua disposição segurados da previdência que lhe prestam serviços na condição de empregados, fica incumbida da arrecadação e do recolhimento da contribuição desses segurados, bem como do recolhimento das suas próprias contribuições, incidentes sobre as remunerações pagas.

Contudo, há situações em que a empresa contrata trabalhadores autônomos, ou sob qualquer outra denominação, para prestarem um determinado serviço, porém, durante a prestação do serviço contratado, mantém, em face desses trabalhadores, uma relação nitidamente de cunho empregatício, ou seja, com a presença de todos os elementos caracterizadores da relação de emprego, quais sejam, a pessoalidade, a não eventualidade, a onerosidade e a subordinação.

Logo, ao se depararem com situações como essa, em procedimento fiscal devidamente instaurado, os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil devem proceder ao enquadramento desses trabalhadores na condição de empregados, unicamente para fins tributários, e lançar as contribuições previdenciárias correspondentes.

Todavia, temos observado, em especial nas últimas décadas, expressivas mudanças na forma como os serviços são prestados, sendo tais mudanças impulsionadas, sobremaneira, pela evolução tecnológica e pelas sucessivas alterações ocorridas na legislação.

Nesse contexto, aquele perfil clássico da relação empregatícia, moldado na relação direta entre empregador e empregado, com a prestação dos serviços nas dependências da empresa, vem dando espaço a formatos menos ortodoxos e que exigem uma releitura dos elementos caracterizadores da relação de emprego, com atenção especial à subordinação.

Desse modo, com foco no quadro atual das multiformas de prestação laboral, incluindo a “pejotização”, examinaremos, no presente trabalho, as condições necessárias para que se dê por configurada a relação de emprego.

2 DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO PAGA A EMPREGADOS

De início, cabe atentarmos para a matriz constitucional das contribuições previdenciárias a cargo da empresa e dos empregados, segundo assim consignado nos artigos 194 e 195, inciso I, alínea “a”, e inciso II, da nossa Carta Republicana:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

[...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

Conforme se observa, a previdência integra a Seguridade Social e esta é financiada por toda a sociedade, mediante recursos públicos e, dentre outros, recursos das empresas/empregadores e dos trabalhadores, na forma da lei.

Pois bem, no caso das contribuições previdenciárias, a Lei 8.212, de 24/7/91, conhecida como Lei de Custeio da Previdência Social, estabelece a obrigação das empresas pelo recolhimento da contribuição de 20% sobre a remuneração paga a seus empregados, bem como da contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, além, é claro, de arrecadar e recolher a contribuição dos empregados. Confira-se:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

- a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;
- b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;
- c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

[...]

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

I - a empresa é obrigada a:

- a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;

Logo, no momento em que a empresa remunera um prestador de serviço, enquadrado na condição de empregado, tem-se por configurado o fato gerador das contribuições previdenciárias, tanto patronal¹ quanto dos segurados.

Portanto, havendo o *pagamento de remuneração*² a *segurado empregado*, tem-se por satisfeitas as condições necessárias à exação previdenciária.

1 Cabe à empresa, ainda, o recolhimento das contribuições destinadas a Entidades e Fundos denominados Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas a seus empregados.

2 Excetuando-se as verbas integrantes da remuneração paga e, expressamente, excluídas da base de cálculo das contribuições, nos termos do artigo 28, § 9º, da Lei 8.212/91.

3 DA RELAÇÃO DE EMPREGO

Antes de considerações outras, destacamos que não estamos a falar em *vínculo* de emprego, mas sim em *relação* de emprego, uma vez que o presente artigo busca tratar do enquadramento de trabalhadores na condição de empregados, apenas para fins tributários³, em procedimento administrativo realizado por Auditores-Fiscais.

Ademais, compete à Justiça do Trabalho proceder à caracterização do vínculo de emprego, conforme se extrai da seguinte decisão do Tribunal Superior do Trabalho (TST):

RECURSO DE REVISTA. FISCALIZAÇÃO DO TRABALHO. CUMPRIMENTO DA LEGISLAÇÃO TRABALHISTA. COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DA JUSTIÇA DO TRABALHO PARA RECONHECER RELAÇÃO DE EMPREGO. INVASÃO DE COMPETÊNCIA – INOCORRÊNCIA. 1.1. Compete ao auditor-fiscal do trabalho ou às autoridades que exerçam funções delegadas, a fiscalização do fiel cumprimento das normas de proteção ao trabalho (CLT, art. 626), sob pena de responsabilidade administrativa (CLT, art. 628). 1.2. A ação fiscalizadora é exercida, exclusivamente, por agentes do Poder Público, aos quais cabe, dentre outras atribuições, verificar o fiel cumprimento da obrigação legal de formalização do vínculo empregatício, quando houver trabalho subordinado, oneroso, não-eventual e prestado com pessoalidade (art. 7º, § 1º, da Lei nº 7.855/89; art. 11, II, da Lei nº 10.352/02). 1.3. Assim, o auditor-fiscal do trabalho, sob pena de responsabilidade administrativa, deve proceder à autuação de empresa, por falta de registro de empregado (art. 41 da CLT), independentemente dos motivos pelos quais os contratos de trabalho não foram formalizados, *sem que isso importe em reconhecimento de vínculo empregatício*. Recurso de revista conhecido e provido.

(Recurso de Revista nº TST-RR-892-44.2011.5.11.0016 – Decisão de 1º/10/14; grifo nosso)

Pois bem, como dito alhures, quando o trabalhador é contratado na condição de empregado, o empregador deve efetuar o recolhimento das contribuições incidentes sobre as remunerações pagas.

Contudo, pode acontecer de o tomador dos serviços contratar trabalhadores na condição de autônomos, terceirizados, estagiários etc., e manter com esses uma verdadeira relação empregatícia, prática essa, inclusive, bastante

3 As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição (STF, RE nº 560.626-1/RS)

frequente, visto que propicia uma considerável redução no custo da mão de obra, porém, totalmente irregular, uma vez que viola frontalmente direitos trabalhistas e previdenciários, mediante a dissimulação de contratos de emprego e a simulação de contratos com autônomos, terceirizados, estagiários etc.

Inclusive, em relação a situações como essa, a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) – Decreto-Lei nº 5.452, de 1º/5/43 – é categórica: "Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação."

Desse modo, a realidade deve prevalecer sobre a forma, conforme esclarece Sérgio Pinto Martins (2012, p. 72):

No Direito do Trabalho os fatos são muito mais importantes do que os documentos. Por exemplo, se um empregado e rotulado de autônomo pelo empregador* possuindo contrato escrito de representação comercial com o último, o que deve ser observado realmente são as condições fáticas que demonstrem a existência do contrato de trabalho. Muitas vezes, o empregado assina documentos sem saber o que esta assinando. Em sua admissão, pode assinar todos os papéis possíveis, desde o contrato de trabalho até seu pedido de demissão, daí a possibilidade de serem feitas provas para contrariar os documentos apresentados, que irão evidenciar realmente os fatos ocorridos na relação entre as partes.

São privilegiados, portanto, os fatos, a realidade, sobre a forma ou a estrutura empregada.

E segue nessa linha a determinação contida no artigo 229, § 2º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999:

Art. 229 [...]

[...]

§ 2º Se o Auditor Fiscal da Previdência Social constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, trabalhador avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições referidas no inciso I do *caput* do art. 9º, deverá desconsiderar o vínculo pactuado e efetuar o enquadramento como segurado empregado. (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

Portanto, ao constatar que trabalhadores contratados, por exemplo, como autônomos (contribuintes individuais) se enquadram na condição de empregados do contratante, a auditoria-fiscal deve proceder ao enquadramento desses trabalhadores na condição de empregados, para fins tributários, e efetuar o lançamento das contribuições previdenciárias correspondentes.

Importante destacar que tal enquadramento dos trabalhadores, na condição de empregados, exige a demonstração da presença dos elementos caracterizadores da relação de emprego, os quais são encontrados no conceito de empregado, consistente tanto na legislação previdenciária quanto na legislação trabalhista. Vejamos:

Lei 8.212/1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

RPS:

Art. 9º. São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

CLT:

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

Como se nota, para que o trabalhador possa ser enquadrado na condição de empregado, quatro elementos caracterizadores da relação de emprego precisam estar presentes: (i) a pessoalidade na prestação do serviço; (ii) a não eventualidade; (iii) a onerosidade; e (iv) a subordinação.

Convém destacar que tais elementos caracterizadores da relação de emprego também integram os conceitos de empregado moldados pela doutrina trabalhista:

Amauri Mascaro Nascimento (2014, p. 486):

Empregado é a pessoa física que com pessoalidade e ânimo de emprego trabalha subordinadamente e de modo não eventual para outrem, de quem recebe salário.

Carla Teresa Martins Romar (2018, p. 191):

O empregado é, portanto, o prestador dos serviços; aquele que coloca à disposição do empregador, de forma pessoal, subordinada, contínua e mediante remuneração, o seu trabalho.

Maurício Godinho Delgado (2017, p. 392):

Empregado é toda pessoa natural que contrate, tácita ou expressamente, a prestação de seus serviços a um tomador, a este efetuados com pessoalidade, onerosidade, não-eventualidade e subordinação.

Há doutrinadores, ainda, que acrescentam a alteridade a esses quatro elementos, que corresponde ao fato de o empregador assumir os riscos do negócio, sem repassar tais riscos ao empregado, ou seja, “o empregado pode participar dos lucros da empresa, mas não dos prejuízos” (MARTINS, 2012, p. 102).

Esse elemento não é extraído do conceito legal de empregado, mas sim do conceito de empregador, constante do artigo 2º da CLT, que assim dispõe: "Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço."

Nessa linha temos o entendimento de Luciano Martinez (2016, p. 326).

No contexto do contrato de emprego, o empregado aparece como sujeito prestador do trabalho, vale dizer, aquele que pessoalmente, sem auxílio de terceiros, depende, em caráter não eventual e sob direção alheia, sua energia laboral em troca de salário; aquele que, por não exercer atividade por conta própria, não assume riscos da atividade na qual está incurso. Assim, diante desse conjunto de caracteres — pessoalidade, não eventualidade, não assunção dos riscos, subordinação e onerosidade —, “considera-se empregado toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário” (art. 3º da CLT).

De qualquer modo, ficaremos apenas com os quatro elementos caracterizadores da relação empregatícia, constantes do conceito legal de empregado, os quais, em nosso entendimento, se mostram suficientes à demonstração da relação de emprego, nos termos da legislação previdenciária.

4 DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO

Como visto, para que haja relação de emprego, precisam estar presentes os quatro elementos caracterizadores dessa relação, porém, a pessoalidade, a não eventualidade e a onerosidade, ou seja, a prestação pessoal do trabalho por pessoa física, o caráter de continuidade na prestação e a contra prestação (pagamento) pelo serviço prestado podem ser observadas, também, em relações de trabalho não empregatícias, como ocorre na contratação de profissionais

autônomos. Lembrando que “todo empregado é trabalhador, mas nem todo trabalhador é empregado, como os autônomos” (MARTINS, 2012, p. 102). Inclusive, com a Reforma Trabalhista, promovida pela Lei nº 13.467, de 2017, já é possível a contratação de autônomos, de forma contínua e com exclusividade. Essa é a inteligência que se extrai do artigo 442-B da CLT:

Art. 442-B. A contratação do autônomo, cumpridas por este todas as formalidades legais, com ou sem exclusividade, de forma contínua ou não, afasta a qualidade de empregado prevista no artigo 3º desta Consolidação. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

Dessa forma, a pessoalidade, a não eventualidade e a onerosidade não se mostram como elementos definidores da relação de emprego, o que, todavia, ocorre em relação à subordinação, que somente será observada numa relação de cunho empregatício. E é por isso que o “trabalhador autônomo não é empregado justamente por não ser subordinado a ninguém, exercendo com autonomia suas atividades e assumindo os riscos de seu negócio” (MARTINS, 2012, p. 101). Portanto, a subordinação se mostra como o principal elemento caracterizador da relação de emprego.

Sendo assim, focaremos a nossa atenção na subordinação.

Pois bem, em suas acepções mais antigas, a subordinação chegou a ser identificada como uma dependência econômica ou técnica em relação ao empregador. É como leciona Maurício Godinho Delgado (2017, p. 326):

A teoria justrabalhista registra, contudo, antigas posições doutrinárias que não enxergavam, ainda, esse caráter eminentemente jurídico do fenômeno da subordinação. Acentuando a ideia de dependência (que tem matriz pessoal e não objetiva), já se considerou a subordinação ora como sendo uma dependência econômica, ora como sendo uma dependência técnica (ou tecnológica).

Nesse particular, cabe destaque, ainda, a observação de Arnaldo Sussekind (2010, p. 237):

O instrumento jurídico, em virtude do qual um empregador contrata o trabalho alheio, prescinde do estado dependência econômica do trabalhador àquele, para que haja relação de emprego. O empregado poderá inclusive ser economicamente mais forte do que seu empregador, e nem por isto deixará de haver contrato de trabalho subordinado.

E, de fato, o empregado pode ter não só uma condição econômica melhor do que a de seu empregador, mas também pode ter um conhecimento técnico superior, o que realmente afasta a ideia de dependência econômica ou técnica.

Sendo assim, a acepção que realmente nos interessa é a jurídica, na qual a subordinação se encontra delimitada pela legislação trabalhista e pelo contrato de trabalho, que respaldam o poder de comando do empregador, ou, em outras palavras, o “empregado está subordinado ao empregador em razão do contrato de trabalho e da lei (art. 3ª da CLT). E no contrato de trabalho que são observados os limites e os fundamentos da subordinação” (MARTINS, 2012, p. 141).

Ratificando esse entendimento, trazemos o seguinte julgado do Tribunal Regional do Trabalho (TRT) da 4ª Região:

VÍNCULO DE EMPREGO. TELETRABALHO. EDITOR ESPORTIVO.

A nota fundamental do contrato de emprego é a dependência do empregado em relação ao empregador e, ao falar em dependência, o artigo 3º da CLT está, inequivocamente, fazendo referência à dependência jurídica, que equivale à subordinação, decorrente do direito do empregador de dispor do trabalho. Daí o direito de comando, que se desdobra nos atos de regulamentar, fiscalizar e orientar o trabalho. [...] (TRT-4 - RO: 00007958920135040009, Data de Julgamento: 23/06/2017, 2ª Turma)

Desse modo, não resta dúvida de que a acepção jurídica é a que melhor define a subordinação, entretanto, mesmo assim, a ideia e o conceito de subordinação, em sede trabalhista, não se mantiveram constantes ao longo da história.

A relação de trabalho, como a conhecemos hoje, nasceu e se estruturou a partir da Revolução Industrial, conforme se pode extrair das palavras de Maurício Godinho Delgado (2017, p. 92):

A relação empregatícia, como categoria socioeconômica e jurídica, tem seus pressupostos desmontados com o processo de ruptura do sistema produtivo feudal, ao longo do desenrolar da Idade Moderna. Contudo, apenas mais à frente, no desenrolar do processo da Revolução Industrial, é que irá efetivamente se estruturar como categoria específica, passando a responder pelo modelo principal de vinculação do trabalhador livre ao sistema produtivo emergente. Somente a partir desse último momento, situado desde a Revolução Industrial do século XVII (e principalmente século XVIII), é que a relação empregatícia (com a subordinação que lhe é inerente) começará seu roteiro de construção de hegemonia no conjunto das relações de produção fundamentais da sociedade industrial contemporânea. Apenas a partir do instante em que a relação de emprego se torna a categoria dominante como modelo de vinculação do trabalhador ao sistema produtivo, é que se pode iniciar a pesquisa sobre o ramo jurídico especializado que se gestou em torno

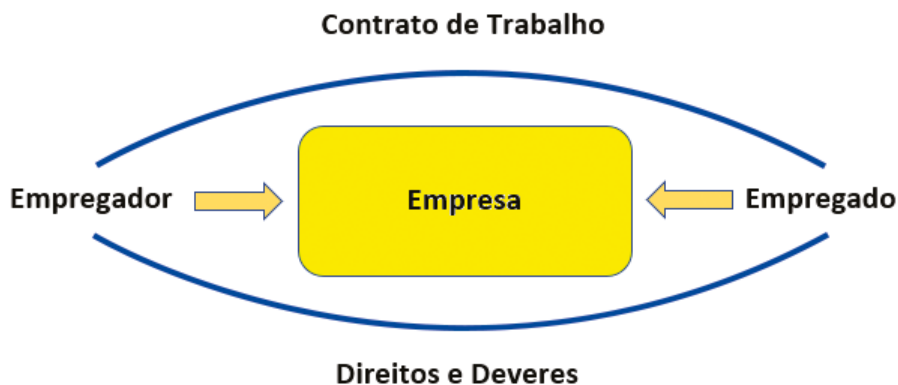
dessa relação empregatícia. Esse instante de hegemonia — de generalização e massificação da relação de emprego no universo societário — somente se afirma com a generalização do sistema industrial na Europa e Estados Unidos da América; somente se afirma, portanto, ao longo do século XIX.

Porém, a Revolução Industrial não foi um evento único e restrito a um determinado momento histórico específico. Muito pelo contrário. Essa revolução, que se iniciou, efetivamente, em meados do século XVIII, com a ruptura do modelo anterior de produção, deflagou uma sequência de revoluções industriais, que perdura até os dias de hoje.

Da metade do século XVIII até metade do século XIX tivemos a Primeira Revolução Industrial, marcada pela máquina a vapor. Na segunda metade do século XIX tivemos a Segunda Revolução Industrial, marcada pela eletricidade, que surge como uma nova fonte de energia. Na segunda metade do século XX tivemos a Terceira Revolução Industrial, marcada pela computação e pela automação dos processos. E hoje vivemos a Quarta Revolução Industrial (SCHWAB, 2016, p. 15-22), como assim foi identificado o atual momento pelo fundador do Fórum Econômico Mundial, o alemão Klaus Schwab, em 2016, estando esta última e presente revolução marcada pela popularização da internet, pela internet das coisas, pela computação em nuvem, pela inteligência artificial etc. É a já comumente chamada Era da Indústria 4.0. e das suas fábricas inteligentes.

Acontece que essas revoluções promoveram e vem promovendo grandes mudanças em toda a sociedade, com especial destaque às relações trabalhistas, sobretudo nessa Quarta Revolução Industrial.

Quando a CLT ingressou em nosso ordenamento jurídico, na primeira metade do século XX, as relações empregatícias guardavam o seu formato clássico, moldado num leiaute bem definido, conforme mostrado na figura a seguir:



Nesse formato clássico e ainda muito presente, temos uma empresa física, na qual trabalha o empregado, cumprindo horário e obedecendo ordens, e o empregador, administrando a empresa e comandando os empregados, estando ambos sujeitos a direitos e deveres estabelecidos em um contrato de Trabalho.

Como se pode perceber facilmente, numa estrutura clássica de relação empregatícia como essa, a subordinação emerge com nitidez incontestada, pois há uma relação direta e pessoal entre empregador e empregado, com o empregador dando ordens e o empregado obedecendo as ordens. Porém, dependendo do trabalho, a subordinação pode se manifestar com maior ou menor intensidade.

Quanto menos intelectual é o serviço prestado, mais evidente e intensa é a presença da subordinação, como no caso de um trabalhador braçal, que presta serviço numa obra de construção civil e passa o dia inteiro recebendo ordens. Por outro lado, em trabalhos mais intelectuais, como, por exemplo, no caso de médicos e advogados, a subordinação costuma ser menos intensa, em que pese estar sempre presente, se tais profissionais atuarem na condição de empregados.

Contudo, com as mudanças que vem ocorrendo nessa Quarta Revolução Industrial, já encontramos empresas que sequer possuem existência física. São as tais empresas virtuais. E há outras com existência física que chamamos de parcial, que são aquelas empresas que funcionam em espaços de compartilhamento (espaços *coworking*). Além do mais, muitos empregados já não trabalham nas instalações de muitas empresas, mas sim em casa, remotamente, como ocorre no caso do teletrabalho, já positivado na CLT (arts. 6º e 75-B). Isso sem falarmos em trabalhadores que prestam serviços para aplicativos.

Como se vê, as mudanças tecnológicas estão permitindo uma profusão de formas novas de prestação de serviços, sendo que em muitas dessas formas, aquele modelo clássico da subordinação parece já não ser tão nítido e evidente, o que exige, inevitavelmente, a releitura da subordinação, como bem elucida o Desembargador Júlio Bernardo do Carmo, do TRT da 3ª Região, ao discorrer sobre as atividades intelectuais:

É preciso afeiçoar a subordinação jurídica, com atenuação da rigidez, em casos envolvendo atividades de natureza eminentemente intelectual, para chegar a uma adaptação mais consentânea com as particularidades de cada hipótese, isoladamente considerada na discussão quanto à existência de vinculação empregatícia: “A subordinação não significa sujeição ou submissão pessoal. Este conceito corresponde a uma etapa histórica já ultrapassada e faz lembrar lutas políticas que remontam à condição do trabalhador como objeto de *locatio*, portanto equiparado a coisa (*res*). O trabalhador, como pessoa, não pode ser confundido com a atividade, este sim, objeto de relação

jurídica” (ROMITA, Arion Sayão). O que é preciso, nessa ótica, definir, é que a subordinação é capaz de se fazer presente pela simples possibilidade de poder existir — ainda que não intervenha muitas das vezes o empregador diante da natureza do mister, a exemplo das atividades braçais ou, o reverso, altamente intelectuais, ou ainda que não dependam de metas e diretrizes específicas próprias que imponham, às empresas, por seus prepostos, uma atuação mais direta na forma de execução do trabalho. Ou seja, não se pode confundir subordinação, singelamente, apenas com submissão a horário ou controle direto do cumprimento de ordens, ingerências que mesmo quando tênues — ou praticamente imperceptíveis —, não vão, apenas por isso, afastar o reconhecimento da presença dos pressupostos expressos no artigo 3º consolidado. (TRT 3ª R., 4ª Turma, 00698-2007-107-03-00-4 RO, Rel. Des. Júlio Bernardo do Carmo, DEJT, 24-8-2009)

E nessa releitura da subordinação, em face do atual cenário das relações trabalhistas, destaco, da transcrição acima, que “não se pode confundir subordinação, singelamente, apenas com submissão a horário ou controle direto do cumprimento de ordens”, ou seja, tendo em vista a diversidade de modos pelos quais um determinado trabalho pode ser realizado hoje em dia, devemos buscar identificar como a subordinação se manifesta nessa nova realidade.

Diante desse quadro, inúmeras abordagens a acerca da subordinação vem sendo propostas pela doutrina trabalhista, com destaque para a subordinação estrutural, integrativa e reticular, muito empregadas na identificação da subordinação em situações que envolvem a terceirização da mão de obra.

4.1 Subordinação estrutural

Proposta por Maurício Godinho Delgado, a subordinação estrutural se manifesta “pela inserção do trabalhador na dinâmica do tomador de seus serviços, independentemente de receber (ou não) suas ordens diretas, mas acolhendo, estruturalmente, sua dinâmica de organização e funcionamento” (DELGADO, 2006, p. 667).

Desse modo, estando o trabalhador integrado à dinâmica de funcionamento da empresa e à sua cultura organizacional, mesmo que não haja uma relação direta entre empregador e empregado, restará presente a subordinação.

4.2 Subordinação Integrativa

Para a Procuradora do Trabalho, Lorena Vasconcelos Porto, com foco na dimensão estrutural da subordinação e levando em conta a alteridade na relação empregatícia:

A subordinação, em sua dimensão integrativa, faz-se presente quando a prestação de trabalho integra as atividades exercidas pelo empregador e o trabalhador não possui uma organização empresarial própria, não assume riscos de ganhos ou perdas e não é proprietário dos frutos do seu trabalho, que pertence, originalmente, à organização produtiva alheia para a qual presta a sua atividade. (PORTO, 2018, p. 68)

4.3 Subordinação reticular

Proposta por José Eduardo Chaves de Rezende Júnior e Marcus Menezes Barberino Mendes, a subordinação reticular pode ser observada em estruturas empresariais em rede, voltadas a afastar o vínculo direto entre o tomador dos serviços (empregador) e os prestadores (empregados), mediante subcontratações.

Nesse espectro, o conceito de subordinação se mostra mais amplo, permitindo que tal elemento da relação empregatícia seja observado não só na relação entre uma empresa e seus empregados, mas sim numa associação de empresas:

[...] sempre que reconhecida a atividade econômica em rede, é necessário imputar a condição de empregador a todos os integrantes da rede econômica, atraindo assim a incidência do princípio da proteção e seus aspectos consequentes: a aplicação da regra ou da condição mais benéfica. Isto torna secundária a investigação de quem seja ‘o empregador’ para efeitos da declaração de nulidade absoluta da pactuação contratual originária, pois o mais relevante é assegurar a efetividade do direito material do trabalho. (MENDES; CHAVES JÚNIOR, 2008, p. 143)

5 DA RELAÇÃO DE EMPREGO EM FACE DA “PEJOTIZAÇÃO”

No universo de formas pelas quais pode ocorrer a prestação dos serviços, não podemos deixar de mencionar a “pejotização”, como assim é comumente referenciada a prestação realizada pessoalmente por profissional autônomo, por meio de uma pessoa jurídica e com tributação recaindo sobre esta. Trata-se da prestação de serviço intelectual prevista no artigo 129, da Lei nº 11.196, 2005.

É indiscutível que a “pejotização” assume, hoje, uma forte conotação depreciativa ou pejorativa, uma vez que tem sido vista, com frequência, em situações nas quais “empregado e empregador, de comum acordo, criam uma aparência de prestação de serviços via pessoa jurídica [...] especialmente

empreendida com o objetivo de diminuir a incidência de tributação” (MARTINEZ, 2016, p. 293).

E tem sido esse o entendimento exarado em decisões do TST:

AGRAVO DE INSTRUMENTO EM RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO PELO RÉU EM FACE DE DECISÃO PUBLICADA ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.015/2014. FRAUDE. FENÔMENO DENOMINADO “PEJOTIZAÇÃO”. TERCEIRIZAÇÃO DE ATIVIDADE-FIM. O fenômeno denominado “pejotização” constitui modalidade de precarização das relações de trabalho por intermédio da qual o empregado é compelido ou mesmo estimulado a formar pessoa jurídica, não raras vezes mediante a constituição de sociedade com familiares, e presta os serviços contratados, mas com inteira dependência, inclusive econômica, e controle atribuídos ao tomador. Tal prática vem sendo declarada ilegal pela Justiça do Trabalho, quando comprovado o intuito de fraudar a aplicação da lei trabalhista, em clara afronta ao disposto no artigo 9º da CLT, diante da inteira e completa subordinação com o suposto contratante, situação incompatível com o próprio conceito de empresa e em clara afronta aos princípios protetivos clássicos do Direito do Trabalho. No caso, o Tribunal Regional concluiu que em relação aos nutricionistas, psicólogos, enfermeiros, fisioterapeutas e bioquímicos, ficou caracterizado o fenômeno da “pejotização”, além da terceirização ilícita. Decidir de forma diversa implica revolvimento do quadro fático-probatório, o que não se admite por força da Súmula nº 126 desta Corte. Agravo de instrumento a que se nega provimento.

(AIRR 55300-23.2008.5.22.003, Relator Ministro: Cláudio Mascarenhas Brandão, Data de Julgamento: 8/11/17, 7ª Turma, Data de Publicação: 17/11/17)

De qualquer modo, não resta dúvida de que o artigo 129, da Lei nº 11.196, de 2005, “significou a institucionalização da pejotização” (LOPES; VALADÃO, 2019, p. 67) ao permitir a prestação de serviços intelectuais, em caráter personalíssimo ou não, por meio de pessoa jurídica, sem uma definição e clara e precisa dos limites da relação entre o contratante e o contratado:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.

Como se percebe, em que pese autorizar a prestação de serviços por pessoa física, com aplicação exclusiva da legislação das pessoas jurídicas, o

artigo 129 não deixa expresso que tal prestação de serviços não abarca relações empregatícias, o que exige uma interpretação sistêmica da legislação para chegarmos a essa conclusão.

Impende ressaltar, inclusive, que tal dispositivo possuía um parágrafo único, vetado pela Presidência da República e que demonstra, claramente, a intenção do legislador de afastar da regra do artigo 129 a prestação de serviço que envolva relação de emprego:

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.

E detalhe. Esse parágrafo foi vetado, unicamente, por conta de sua parte final, conforme assim restou consignado nas razões do veto:

Razões do veto

O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista. Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.

Como se nota, a Presidência da República se opôs, tão somente, à necessidade de sentença judicial para a configuração da relação de emprego, mas não quanto a não aplicação do artigo 129 em casos nos quais estejam presentes os elementos caracterizadores da relação empregatícia.

Aliás, ao invocar o artigo 50 do Código Civil, Lei nº 10, 406, de 2002, o artigo 129 repudia a sua aplicação com abuso de personalidade jurídica:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

Portanto, do quadro que se apresenta, não há outra interpretação a ser dada ao artigo 129 que não seja a sua aplicação apenas aos casos de prestação

de serviços intelectuais por profissionais autônomos, sendo nesse sentido a seguinte decisão do TST, de relatoria do Ministro Mauricio Godinho Delgado:

1. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. 1. VÍNCULO DE EMPREGO CONFIGURADO. PROFISSIONAL CONTRATADO MEDIANTE PEJOTIZAÇÃO (LEI Nº 11.196/2005, ART. 129). ELEMENTOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO EVIDENCIADOS. PREVALÊNCIA DA RELAÇÃO EMPREGATÍCIA. A relação empregatícia é a principal fórmula de conexão de trabalhadores ao sistema socioeconômico existente, sendo, desse modo, presumida sua existência, desde que incontroversa a prestação de serviços (Súmula 212, TST). A Constituição da República, a propósito, elogia e estimula a relação empregatícia, ao reportar a ela, direta ou indiretamente, várias dezenas de princípios, regras e institutos jurídicos. Em consequência, possuem caráter manifestamente excetivo fórmulas alternativas de prestação de serviços a alguém por pessoas naturais, como, ilustrativamente, contratos de estágio, vínculos autônomos ou eventuais, relações cooperativadas, além da fórmula apelidada de pejotização. *Em qualquer desses casos além de outros, estando presentes os elementos da relação de emprego, esta prepondera, impõe-se e deve ser cumprida. No caso da fórmula do art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, somente prevalecerá se o profissional pejotizado tratar-se de efetivo trabalhador autônomo ou eventual, não prevalecendo a figura jurídica como mero simulacro ou artifício para impedir a aplicação da Constituição da República, do Direito do Trabalho e dos direitos sociais e individuais fundamentais trabalhistas. Trabalhando a Obreira cotidianamente no estabelecimento empresarial e em viagens a serviço, com todos os elementos fático-jurídicos da relação empregatícia, deve o vínculo de emprego ser reconhecido* (art. 2º caput, e 3º, caput, CLT), com todos os seus consectários pertinentes. Note-se que o TRT deixa claro, a propósito, a presença da subordinação jurídica em todas as suas três dimensões (uma só já bastaria, como se sabe), ou seja, a tradicional, a objetiva e a estrutural.

[...]

(AIRR 639-35.2010.5.02.0083, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 19/6/13, 3ª Turma, Data de Publicação: 21/6/13; grifos nossos)

E assim também tem se pronunciado o CARE, consoante se observa nas seguintes decisões:

Acórdão nº 9202-004.641, proferido em 25/11/16:

CONTRATAÇÃO DE PESSOA FÍSICA POR INTERPOSTA EMPRESA. OCORRÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DA RELAÇÃO DE EMPREGO. EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A SEGURADO EMPREGADO.

O fisco, ao constatar a ocorrência da relação empregatícia, dissimulada em contratação de pessoa jurídica, deve desconsiderar o vínculo pactuado e exigir as contribuições sociais sobre remuneração de segurado empregado. SERVIÇOS INTELECTUAIS. PRESENÇA DA RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005. POSSIBILIDADE.

Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco, desde que consiga comprovar a ocorrência da relação de emprego, caracterizar como empregado aquele trabalhador que presta serviço intelectuais com respaldo em contrato firmado entre pessoas jurídicas.

Acórdão nº 2402-006.976, proferido em 13/2/19:

FISCALIZAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO. ENQUADRAMENTO. SEGURADO EMPREGADO.

Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional.

[...]

ART. 129. LEI 11.196/95. SERVIÇOS INTELECTUAIS. PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES. VÍNCULO EMPREGATÍCIO

O art. 129 da Lei 11.196/05 diz respeito à prestação de serviços intelectuais por profissionais autônomos, e não admite a presença dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício na relação do prestador com o contratante dos serviços.

Acórdão nº 2202-004.960, proferido em 13/2/19:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS INTELECTUAIS MEDIANTE PESSOA JURÍDICA. CONSTATAÇÃO DOS REQUISITOS DA RELAÇÃO DE EMPREGO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constatado que os sócios das pessoas jurídicas contratadas para prestação de serviços intelectuais exerciam a atividade-fim da empresa, com não-eventualidade, onerosidade, pessoalidade, e subordinação, sob sua forma estrutural, recebendo ainda benefícios típicos de empregados, cabe reconhecer como sendo essa sua condição, atraindo a incidência das contribuições previdenciárias devidas.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, resta claro que a regra consignada no artigo 129, da Lei 11.169/95, diz respeito à contratação de serviços intelectuais prestados por profissionais autônomos. Logo, na prestação dos serviços, o profissional deve estar livre de qualquer sujeição passível de ser qualificada como subordinação em relação ao contratante dos serviços, pois, nesse caso, estando presentes também a pessoalidade, a não eventualidade e onerosidade na prestação dos serviços, ter-se-á por configurada a relação de emprego, o que importará no enquadramento do prestador na condição de empregado do contratante e, por conseguinte, o lançamento das contribuições previdenciárias devidas.

Outrossim, dada a diversidade de modalidades possíveis de prestação de serviços, em especial pelos avanços tecnológicos experimentados nos últimos anos, aquele modelo clássico e rígido de relação empregatícia, com subordinação marcada pela intensidade de ordens, numa relação direta entre empregador e empregado, vem dando espaço a uma relação menos direta e não tão definida, o que exige uma releitura da subordinação.

Portanto, nos procedimentos de fiscalização, tem-se por imperioso a verificação da presença não só das situações típicas e tradicionais da subordinação, tais como o controle de horário, a existência de direção na execução dos serviços etc., mas também se há a integração do prestador à dinâmica operacional e cultural do tomador, com submissão às suas diretrizes empresariais.

REFERÊNCIAS

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 16^a ed. rev. e ampl. - São Paulo: LTr, 2017.

_____. **Direitos Fundamentais na Relação de Trabalho**. Revista LTr, São Paulo, v. 70, n. 06, junho de 2006.

LOPES, Rodrigo Moreira/VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. A compatibilidade da pejetização com o regime da previdências Social brasileira: análise sob a perspectiva da Justiça Igualitária e dos direitos como institutos pós-tributação. **Estudos Tributário e Aduaneiros do IV Seminário CARE**. Brasil. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Coordenação de Marcus Lívio Gomes e Francisco Marconi de Oliveira. Brasília: CARE, 2019.

MARTINEZ, Luciano. **Curso de direito do trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho**. 7^a ed. - São Paulo: Saraiva, 2016.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do Trabalho**. 28ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

MENDES, Marcus Menezes Barberino; CHAVES JÚNIOR, José Eduardo de Resende. Revista do Tribunal Regional Federal do Trabalho da 15ª Região. **Subordinação estrutural – reticular e alienidade**, nº 32, 2008.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro / NASCIMENTO, Sônia Mascaro. **Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho: relações individuais e coletivas do trabalho**. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

PORTO, Lorena Vasconcelos. Por uma releitura universalizante do conceito de subordinação: a subordinação integrativa. In ROCHA, Cláudio Jannotti da; PORTO, Lorena Vasconcelos (Coord.). **Trabalho: diálogos e críticas**. Homenagem ao professor Márcio Túlio Viana. Volume I. São Paulo: LTr, 2018.

ROMAR, Carla Teresa Martins. **Direito do trabalho**. Coordenador Pedro Lenza. 5ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SCHWAB, Klaus. **A quarta revolução industrial**; tradução Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

SUSSEKIND, Arnaldo. **Curso de Direito do Trabalho**, Renovar, 3ª Edição, 2010.



BONIFICAÇÃO DE AÇÕES E A ISENÇÃO DO ARTIGO 4º, "D", DO DECRETO-LEI Nº 1.510, DE 1.976

Pedro Paulo Pereira Barbosa

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Conselheiro, representante da Fazenda Nacional, no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Presidente da 3ª Câmara, da Segunda Seção e membro da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Graduado em Direito Pela Universidade de Fortaleza, Graduado em Ciências Econômicas e Mestre em Economia pela Universidade Federal do Ceará. Professor de Direito Tributário da Unifametro – Centro Universitário Fametro.

Resumo: Consolidado o entendimento de que a revogação do artigo 4º, “d” do Decreto-Lei nº 1.510, de 1.976 preserva os direitos adquiridos à isenção no caso de alienação de participações societárias adquirida antes de 1983, discute-se se esse direito alberga as ações recebidas em bonificação, e a solução da controvérsia gira em torno da caracterização da bonificação como forma de aquisição de participação societária e, sendo o caso, da data dessa aquisição, questões cuja resposta revelará o atendimento ou não da condição temporal para o gozo da isenção. O artigo se posiciona sobre o direito adquirido à isenção a partir da resposta a essas questões.

Palavras-chave: Isenção, Direito Adquirido, Ganho de Capital, Bonificações.

Abstract: *Consolidated the understanding that the revocation of the DL, 1.510/76, art. 4º, “d”, preserved the vested right to the exemption in the event of disposal of the shares acquired before 1.983, it is discussed whether this right benefits the bonus shares received by the shareholders, and the controversy revolves around the characterization of the bonus shares as a form of acquisition of equity holding and, as the case may be, of the date of such acquisition, questions whose answer establishes whether or not the temporal condition for*

the enjoyment of the exemption is met. The article takes a position on the vested right to exemption by answering these questions.

Keywords: *Exemption, Vested Right, Capital Gain, bonus share.*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	319
2 DELIMITAÇÃO E PREMISSAS DO DEBATE.....	320
2.1 A delimitação do debate e a definição do problema.....	320
2.2 Pressupostos lógicos da discussão.....	321
3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO. CAPITAL SOCIAL E BONIFICAÇÃO DE AÇÕES	322
3.1 O patrimônio líquido	322
3.2 Capital social e ação.....	323
3.3 A constituição da reserva de lucros	324
3.4 As possíveis destinações das reservas de lucros	325
3.5 A capitalização da reserva de lucro.....	325
4 A CONTABILIZAÇÃO E OS EFEITOS ECONÔMICOS DA CONSTITUIÇÃO E CAPITALIZAÇÃO DA RESERVA DE LUCROS.	326
4.1 A contabilização da constituição e da capitalização da reserva de lucros.....	327
4.2 Efeitos econômicos da capitalização das reservas de lucros	328
5 POR QUE INCIDE GANHO DE CAPITAL SOBRE AS AÇÕES BONIFICADAS RECEBIDAS APÓS 31/12/1983 E ALIENADAS APÓS 31/12/1988?	331
5.1 Sobre a tese de o recebimento de ações bonificadas não é forma de aquisição de participação societária.....	331

6 CONCLUSÕES	340
REFERÊNCIAS	341

1 INTRODUÇÃO

A revogação do artigo 4º, “d” do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, pela Lei nº 7.713, de 1988, suscitou o debate no âmbito do CARF e do Poder Judiciário sobre a extensão dos efeitos dessa revogação, mais especificamente quanto à preservação de direitos adquiridos ao benefício fiscal para aqueles que, quando da revogação, tinham completado a condição temporal prevista na norma isentiva – a titularidade da participação societária por período superior a cinco anos.

Duas posições polarizavam o debate: a que entendia que, com a revogação cessava o direito à isenção nas alienações de participação societária realizadas após a revogação, para todos os casos, indistintamente; a outra posição defendia a preservação do direito adquirido daqueles que, quando da revogação, detinham a participação societária há mais de cinco anos. Acabou prevalecendo a segunda posição, daí o marco temporal de 31 de dezembro de 1983 como data até a qual a participação deveria ter sido adquirida para fazer jus à isenção, no caso de alienação feita a partir de 1º de janeiro de 1989.

Surge, então uma nova controvérsia, agora envolvendo a fração das participações societária decorrentes de capitalização de reservas de lucros, quando essa capitalização se dá após 31 de dezembro de 1983, com lucros gerados e capitalizados antes dessa data. O que se discute é se eventual ganho de capital decorrente da alienação dessa fração do capital social, no caso de alienação após 31 de dezembro de 1988, estaria isenta, com base no direito adquirido.

Este artigo pretende enfrentar essa questão mediante uma análise lógico-jurídica, partindo da delimitação dos termos da controvérsia, à luz da norma revogada, explicitando os requisitos para o gozo do benefício em razão do direito adquirido, em confronto com a análise da natureza jurídica da capitalização de reservas de lucros e dos seus desdobramentos contábeis e econômicos.

O ponto de partida é a delimitação dos termos da discussão, seguida de uma análise das normas societárias que disciplinam a constituição da reserva de lucro e as condições e efeitos de sua incorporação ao capital social da companhia. A visualização dos lançamentos contábeis que registram a apuração dos resultados, a constituição da reserva de lucro e a posterior capitalização, bem como a análise dos efeitos econômicos dessas operações, para a companhia e para os sócios, afigura-se essencial para a compreensão desse fenômeno. Finalmente, passa-se à análise propriamente da questão tributária envolvendo o tema central desde artigo, que é o atendimento ou não dos requisitos para o gozo da isenção no caso de participação societária adquirida mediante bonificação, após 31 de dezembro de 1983.

2 DELIMITAÇÃO E PREMISSAS DO DEBATE

O tema que enfrentamos envolve a o manejo de normas de direito societário, de normas tributárias e de técnicas contábeis, além de conceitos complexos, numa gama de possibilidades de combinações de ideias e conceitos que, se não forem manejados adequadamente, nas suas definições, premissas e implicações, podem conduzir a erros. É preciso, pois, estabelecer previamente essa base conceitual e lógica que orientará o enfrentamento da questão.

2.1 A delimitação do debate e a definição do problema

Considerando que o requisito para o reconhecimento do direito adquirido é a titularidade da participação societária por mais de cinco anos, alcançando, portanto, participações adquiridas antes de 31 de dezembro 1983, a solução da controvérsia está na resposta às seguintes perguntas: a bonificação de ações configura para o acionista aquisição de participação societária? Em caso afirmativo, quando se dá essa aquisição? Se a resposta for que o recebimento de bonificação configura aquisição de participação societária e essa aquisição ocorre no momento do recebimento das ações, somente ações bonificadas recebidas antes de 31 de dezembro de 1983 seriam alcançadas pela isenção. Se, alternativamente, a resposta for que as ações bonificadas são apenas um acréscimo às ações a que correspondem, e estas foram adquiridas antes de 31 de dezembro de 1983, não se cogita de tributação sobre as ações bonificadas. Ou, ainda, se a resposta é que a bonificação caracteriza forma de aquisição de participação societária e esta ocorre quando da apuração do lucro/constituição da reserva, as bonificações feitas após 31 de dezembro de 1983 estariam beneficiadas pela isenção. Resumidamente, são três teses em discussão, a saber: Tese 1 – a capitalização de reservas não é forma de aquisição de participação societária, mas mera adição à participação societária a que corresponde; Tese 2 – a capitalização de reserva é forma de aquisição de participação societária, e esta acontece quando da apuração do lucro e/ou constituição da reserva ou, ainda, quando da aquisição das ações a que correspondem; Tese 3 – a capitalização de reservas é forma de aquisição de participação societária e esta acontece quando da capitalização.

Dessas três teses, uma afasta o direito adquirido por implicar na ausência do período mínimo de titularidade da fração da participação societária correspondente à bonificação; e outras duas asseguram o direito adquirido à isenção, por implicar na satisfação do pressuposto temporal para a garantia do direito adquirido.

2.2 Pressupostos lógicos da discussão

Como referido no item anterior, a solução da controvérsia que enfrentamos gira em torno da afirmação ou negação de três teses. Não existe uma quarta alternativa, pelo menos que mereça ser considerada. Essas três teses, portanto, definem as condições de possibilidade da isenção do ganho de capital na alienação da fração da participação societária correspondente à Reserva de Lucros capitalizada. Da sequência demonstraremos que essas teses são mutuamente excludentes e que cada uma delas tem aplicação ampla, para além da discussão sobre isenção. Isto é, aplicam-se a casos envolvendo a isenção do artigo 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, e todos os demais casos em que haja bonificação de ações.

2.2.1 *As teses são mutuamente excludentes*

É fácil perceber que as três teses acima são mutuamente excludentes. A primeira em relação à terceira, pela simples razão de que a capitalização de reservas não pode, ao mesmo tempo, ser e não ser aquisição de participação societária; a segunda em relação à terceira, porque a aquisição da participação societária não poderia ocorrer em dois momentos distintos, antes e depois de 31 de dezembro de 1983, além do fato, não menos relevante, de que as duas teses conduziriam a resultados distintos: a isenção e a não isenção do ganho de capital sobre a fração correspondente à participação societária adquirida pela capitalização. Finalmente, a primeira em relação à terceira porque, da mesma forma, a capitalização não pode ser e não ser aquisição de participação societária.

A exclusividade de qualquer das teses é particularmente importante, pois a posição a respeito da isenção requer, necessariamente que se faça a opção pela tese 1 ou pela tese 2. Portanto, quem defende a extensão do direito adquirido às ações recebidas em bonificação após 31 de dezembro de 1983 deveria explicitar qual a tese que adota e demonstra o seu acerto, o que nem sempre acontece de maneira clara.

2.2.2 *A generalidade das teses*

Por razões que dispensam maiores explicações, a opção por uma das três teses valerá tanto para os casos de capitalizações feitas após 31 de dezembro de 1983 e antes de 31 de dezembro de 1988, com lucros gerados antes de 21 de dezembro de 1983, quanto para quaisquer outras situações envolvendo capitalização de reservas. Isto é, afirmar, por exemplo, que capitalização de reservas não é forma de aquisição de participação societária que deve valer tanto para aqueles casos em que se pleiteia o direito à isenção sobre essa fração do capital alienado, quanto

para todos os casos em que a questão da isenção instituída pelo artigo 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, não estiver presente.

O fato de haver a possibilidade de isenção do imposto em determinada situação não autoriza que se estabeleçam critérios de apuração dos aspectos materiais da incidência tributária diferentes daqueles aplicados em situações idênticas àquela em não há tal possibilidade, apenas para tornar realidade essa possibilidade. Assim, data do fato gerador, base de cálculo, compreendendo custo de aquisição e valor de alienação, alíquota etc, devem ser os mesmos, com ou sem isenção. Esse aspecto será importante para se analisar a legitimidade de determinada tese, a partir da consideração das prescrições normativas e das interpretações em voga, fora do debate sobre isenção.

Discute-se, por exemplo, o custo de aquisição das ações adquiridas em bonificação, e a defesa do custo de aquisição é de que, não só a bonificação é forma de aquisição, como é aquisição onerosa, com um custo de aquisição. Daí ser inevitável a pergunta: é compatível a defesa do custo de aquisição da participação societária correspondente a bonificações, quando há incidência do imposto, com a defesa de que a bonificação não é forma de aquisição de participação societária, quando essa circunstância favorece a isenção?

3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO. CAPITAL SOCIAL E BONIFICAÇÃO DE AÇÕES.

Estabelecidas as premissas lógicas do debate, faremos um apanhado, ainda que bastante conciso, das normas e dos conceitos societários pertinentes ao tema, para uma melhor compreensão das implicações jurídicas e econômicas da capitalização de reservas de lucros.

3.1 O patrimônio líquido

Diz-se que o Patrimônio Líquido da companhia é a parte da empresa que efetivamente pertence aos sócios e acionistas, pois é o valor que a ele seria restituída no caso de dissolução da sociedade (RAMOS, 2014, p. 298). Aliás, não é sem razão que se define o valor patrimonial da ação como sendo a razão entre o patrimônio líquido e a base acionária da companhia¹. Isso, todavia, não significa em absoluto afirmar que os acionistas detenham a disponibili-

1 Para saber mais sobre o tema, ver Ramos (2014).

dade econômica ou jurídica desse patrimônio líquido. Somente em caso de dissolução da sociedade é que o valor do patrimônio líquido, acaso positivo, “sobraria” para ser devolvido aos acionistas. O acionista é coproprietário da sociedade na medida em que (e na proporção em que) é proprietário de parte de suas ações.

Conforme a Lei nº 6.404, de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, o Patrimônio Líquido da companhia é constituído pelas seguintes contas: capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, *reservas de lucros*, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.²

3.2 Capital social e ação

O Capital Social das companhias é fracionado em ações as quais são emitidas quando da sua constituição originária ou no curso da sua existência, mediante aumentos do Capital Social. O Capital Social pode ser aumentado, basicamente, de duas maneiras: pela subscrição de ações ou pela incorporação de resultados ao capital. Já do ponto de vista do acionista, a participação societária pode ser adquirida pela subscrição originária ou pela incorporação de reservas, ou, ainda, pela aquisição no mercado secundário. Vejamos a seguinte definição de capital social (MARTINS [*et. al.*], 2013. P. 412):

O investimento efetuado na companhia pelos acionistas é o Capital Social. Este abrange não só a parcela entregue pelos acionistas como também os valores obtidos pela sociedade e que, por decisões dos proprietários, foram incorporados ao Capital Social, representando uma espécie de investimento derivado da renúncia a sua distribuição na forma de dinheiro ou outros bens. Trata-se o Capital Social, na verdade, de cuja figura mais jurídica do que econômica, já que, do ponto de vista econômico, também os lucros não distribuídos, mesmo que ainda na forma de Reservas, representam uma espécie de investimento dos acionistas. Sua incorporação ao Capital Social é uma formalização em que os proprietários renunciam a sua distribuição; é como se os acionistas recebessem essas reservas e as reinvestissem na sociedade; mesmo essa renúncia é também relativa, já que existe a possibilidade de devolução do capital aos acionistas.

Nessa definição um aspecto é particularmente relevante para o exame do caso de que aqui se cuida: a noção de que a constituição de reserva de lucros e sua posterior capitalização é também um investimento do acionista na com-

2 Lei nº 6.404, de 1.976, art. 178, § 2º, III.

panhia, na forma de renúncia ao recebimento de dividendos. Demonstraremos mais adiante que o efeito econômico da constituição de reserva de lucro seguida de sua capitalização é idêntico ao da distribuição de lucros seguida da subscrição de ações pelo acionista, com esses recursos.

Um aspecto relevante diz respeito ao valor das ações, que pode variar conforme o ângulo pelo qual ele é observado. É possível distinguir pelo menos três valores para uma ação: o valor nominal, o valor patrimonial e o valor de transação ou de mercado. O valor nominal da ação é o valor convencionado quando da sua emissão, e que consta do registro do capital social da companhia; o valor patrimonial, como o termo sugere, é o valor que expressa o patrimônio líquido da companhia em dado momento, e é definido pela razão entre o patrimônio líquido e a base acionária, a quantidade de ações; e o valor negocial ou de mercado é a cotação da ação no mercado, que no caso de ações negociadas em bolsa é a sua cotação. Portanto, ao falar-se em valor da ação, é preciso distinguir a que valor se está referindo.

3.3 A constituição da reserva de lucros

A participação societária confere ao seu titular direitos sobre uma fração ideal da companhia. Dentre os direitos básicos do acionista está o de participação nos resultados, mediante o recebimento de dividendos, na proporção de sua fração ideal. Mas a lei impõe a retenção de uma parcela desse resultado (reserva legal) e autoriza a assembleia e, portanto, ao colegiado dos sócios, a reter outra parcela desse resultado, respeitados os dividendos obrigatórios, a chamada Reserva de Lucros.

As Reservas de Lucros são aquelas constituídas pela apropriação de lucros da companhia, como autorizado pelo § 4º do artigo 182 da Lei nº 6.404, de 1.976. Por sua vez, o § 6º do artigo 202 dessa lei, que foi introduzido pela Lei nº 10.303, de 2001, determina que, após a segregação para pagamento dos dividendos obrigatórios e à destinação para as Reservas de Lucros, o valor remanescente deve ser distribuído como dividendos. Isso significa que a nova orientação é de que seja dada destinação à totalidade dos lucros auferidos. No caso das sociedades por ações, todo o lucro deve ser, em princípio, distribuído, ressalvadas as retenções determinadas pela lei (reserva legal), as autorizadas pela lei (reserva de contingência e reserva de lucro a realizar), as determinadas pelo estatuto social (reserva estatutária e aqueles que a assembleia dos acionistas concordar em não distribuir após justificativa fundamentada pela administração (reserva de lucros para expansão – para novo investimento, por exemplo)).

As Reservas de Lucros podem ser constituídas com diferentes objetivos, registrando-se cada uma dessas espécies em uma subconta na conta Reserva de Lucros; por sua vez, além da destinação que justificou a constituição da reserva, estas podem ter outras destinações, como a absorção de prejuízos ou a reversão, seguida de distribuição de dividendos.

Como se vê, são várias as alternativas tanto para a constituição quanto para a destinação das reservas, a depender da previsão estatutária e da decisão da assembleia geral ou da própria lei. Mas a constituição de reserva, seja a Reserva Legal, sejam as reservas autorizadas, são formas de retenção dos lucros, exceções à sua distribuição ao acionista, e não podem ser constituídas em detrimento dessa distribuição, salvo nos estreitos limites definidos pela lei.

3.4 As possíveis destinações das reservas de lucros

A constituição de reservas, compulsórias ou facultativas, tem, por definição, natureza de transitoriedade. Destinam-se a atender a uma determinada finalidade, seja por segurança em face de possíveis contingências desfavoráveis, seja para absorver prejuízos, seja para realizar a expansão da companhia, seja ainda para postergar a efetiva distribuição de dividendos, diante da ausência de disponibilidade financeira, passível de ocorrer diante da apuração do lucro pelo regime de competência. Portanto, associam-se às reservas determinadas destinações possíveis.

No caso específico das Reservas de Lucro, estas podem ter, e frequentemente têm, três destinações: distribuição de dividendo (reversão da reserva), também chamada de bonificação em dinheiro, a absorção de prejuízos (art. 189, § único) ou a capitalização, com aumento do Capital Social da companhia.

A capitalização de reservas consiste na transferência definitiva do seu valor, total ou parcialmente, ao Capital Social da companhia, mediante transferência da conta de Reserva de Lucros (debitada) para a conta Capital Social (Creditada). Além disso, são necessários ajustes à formalização da nova base acionária.

3.5 A capitalização da reserva de lucro

Como vimos, uma das destinações possíveis da Reserva de Lucros, de certa maneira, aquela que realiza seu objetivo, é a sua capitalização, com o conseqüente aumento do Capital Social da companhia. Essa capitalização de reservas de lucros pode acontecer mediante simples alteração no valor nominal das ações existentes ou mediante a emissão de ações novas. Nesse último caso tem-se a chamada bonificação de ações, de que cuidamos neste artigo.

A bonificação de ações é às vezes chamara erroneamente de distribuição gratuita de ações, ignorando-se o fato de que as reservas foram constituídas com lucros retidos, cuja alternativa à retenção era a distribuição de dividendos.

Salvo exceções expressamente previstas em lei, as ações bonificadas são distribuídas aos acionistas na proporção do número de ações que cada uma possuía, e essas ações novas recebem os mesmos atributos das ações a que correspondiam: o usufruto, o fideicomisso, a inalienabilidade e a incomunicabilidade. Isso não altera o fato de que, efetivamente, são novas ações, como, aliás, a elas assim se refere o *caput* do artigo 169, da Lei nº 6.404, de 1976.

Como não há alteração no patrimônio líquido da companhia com a capitalização, e tendo havido aumento da quantidade de ações, há uma redução proporcional no valor patrimonial das ações, bem como uma redução no seu valor de mercado. Em geral se diz que, por haver uma redução no valor patrimonial e de mercado da ação isso melhoraria sua liquidez, sendo essa uma das vantagens da bonificação para o acionista.³

4 A CONTABILIZAÇÃO E OS EFEITOS ECONÔMICOS DA CONSTITUIÇÃO E CAPITALIZAÇÃO DA RESERVA DE LUCROS.

A constituição e capitalização de reserva de lucros produzem efeitos modificativos importantes na estrutura patrimonial da empresa e dos sócios, seja, inicialmente, pelo aumento do Patrimônio Líquido, com a retenção de lucros e, depois, com a elevação do Capital Social, com a capitalização da reserva. Do ponto de vista do sócio, a capitalização de reservas implica, por exemplo, no aumento nominal absoluto do valor de sua participação societária, podendo representar elevação do custo de aquisição dessa participação, no caso de eventual alienação.

O exame dos registros contábeis que devem ser realizados na constituição da reserva e na sua posterior capitalização ajuda a que melhor se visualize as suas implicações na estruturação do patrimônio líquido da companhia e nos seus efeitos econômicos, para a companhia e para os acionistas. Disso cuidaremos na sequência.

3 Ver, por exemplo, RAMOS (2014).

4.1 A contabilização da constituição e da capitalização da reserva de lucros

Como vimos acima, a constituição da Reserva de Lucros é uma retenção do lucro apurado. Opera-se, portanto, pela transferência de saldo da conta de Lucros e Prejuízos Acumulados para a conta de Reserva de Lucros. Antes disso, todavia, tem-se o lançamento referente à própria transferência do resultado do exercício para Lucros e Prejuízos Acumulados, a saber:

DÉBITO : RESULTADO DO EXERCÍCIO
CRÉDITO: LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS.

A apuração de resultado positivo no período (lucro), até que seja distribuído aos acionistas, resulta numa aumento do Patrimônio Líquido da companhia, da mesma forma que a apuração de resultado negativo (prejuízo) resulta na sua diminuição. No caso de sociedade anônima, a destinação dos lucros deve ser definida já na data do balanço, de modo que o fato deve ser registrado por dois lançamentos. vejamos:

DÉBITO : RESULTADO DO EXERCÍCIO
CRÉDITO: LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS

DÉBITO : LUCROS/PREJUÍZOS ACUMULADOS
CRÉDITO: RESERVA DE LUCROS

Se a opção fosse a distribuição de dividendos, apenas se substituiria a consta Reserva de Lucros por Dividendos Propostos e na sequência debitar-se-ia essa conta a crédito da conta do passivo Dividendos a Pagar.

Finalmente, na capitalização de reserva de lucros debita-se a conta de Reserva de Lucro e se credita a conta Capital Social, ambas contas do Patrimônio Líquido que, portanto, não sofre alteração quanto ao seu valor, assim:

DÉBITO : RESERVA DE LUCROS
CRÉDITO: CAPITAL SOCIAL

Não é difícil perceber que, com a capitalização da reserva, embora não haja uma modificação no valor Patrimônio Líquido e, conseqüentemente, no valor patrimonial das ações, há uma mudança na sua composição, com o aumento do Capital Social da companhia e, portanto, no valor nominal das ações.

4.2 Efeitos econômicos da capitalização das reservas de lucros

Da análise dos lançamentos contábeis feita no item anterior, constatamos que, embora a capitalização de reservas não represente uma mudança quantitativa no Patrimônio Líquido e, portanto, do valor patrimonial das ações, pois é mera operação entre contas que integram o Patrimônio Líquido, representa uma mudança na sua composição, com aumento do Capital Social e, portanto, do valor nominal das ações. Pela mesma razão, a capitalização de reserva não deve representar um aumento do valor de mercado das ações, devendo, no caso de ações negociadas em bolsa, ser feito o devido ajuste na sua cotação. A capitalização de reserva, mediante bonificação, também pode alterar o custo de aquisição da participação societária, com consequência na apuração do ganho de capital, no caso de uma eventual alienação. São esses alguns dos efeitos econômicos da constituição de reservas de lucro e de sua posterior capitalização.

4.2.1 *Bonificação de ações e valor nominal da participação societária*

Vimos em tópico anterior em que analisamos a contabilização da constituição e capitalização das reservas de lucros, que essa operação representa um aumento do capital social da companhia, mediante a emissão de novas ações. A participação acionária de cada sócio aumenta na mesma proporção, não ocorrendo, em regra, mudança na sua participação relativa. O valor nominal da ação não é afetado pela capitalização, permanecendo com o valor que lhe foi originariamente atribuído, mas o sócio recebe novas ações que se somam às anteriores, aumentando o valor absoluto nominal da sua participação. Já o valor patrimonial da ação é reduzido, pois há aumento da quantidade de ações sem alteração do valor econômico da empresa.

Em números, suponhamos uma companhia cujo capital social é de dez milhões de reais, constituída de dez milhões ações de valor unitário de R\$ 1,00. Nesse caso, considerando uma capitalização de reserva de lucros com a emissão de dois milhões novas ações, com valor unitário de R\$ 1,00, correspondente, portanto, a 20% das ações originárias, o novo capital social passará a ser de doze milhões de reais. Um acionista que antes detinha 10% de participação, com a titularidade de um milhão de ações, passará a deter, então, um milhão e duzentas mil ações, com valor nominal unitário de R\$ 1,00. Já o valor unitário patrimonial da ação deverá diminuir. Se essa companhia tinha um valor patrimonial (e no nosso exemplo, igual ao de mercado), de vinte milhões de reais, antes da capitalização, o valor unitário da ação era de R\$ 2,00. Como, com a capitalização, o valor patrimonial unitário da ação passa a ser de aproximadamente R\$ 1,67, por ação. $(20.000.000,00/1.200.000)$.

Aquele que detém a propriedade de ações da companhia não perde com essa alteração do valor patrimonial unitário da ação, pois, se há uma redução do valor unitário do título, há um aumento proporcional da quantidade desses títulos, de tal modo que o valor patrimonial do seu investimento permanece inalterado. Esse efeito, todavia, não é necessariamente neutro. É que a alternativa a capitalização das reservas seria a distribuição de dividendos ou a absorção de prejuízos, destinações que reduziriam o capital social e o próprio valor do patrimônio líquido da sociedade, portanto, reduziriam o patrimônio líquido e, no nosso exemplo, o valor patrimonial da companhia. Voltaremos a este ponto mais adiante.

4.2.2 Capitalização de reserva de lucros e ganho de capital

A capitalização de reservas pode representar, por si só, uma redução no ganho de capital, no caso de alienação de participação societária.

Tomemos como exemplo um acionista com participação societária de 10%, adquirida mediante subscrição. Antes da Capitalização da Reserva este acionista detinha participação societária de um milhão de reais, cujo valor de mercado (no nosso exemplo, idêntico ao valor patrimonial) seria de dois milhões de reais. No caso de alienação dessa participação pelo valor patrimonial, o ganho de capital seria um milhão de reais (R\$ 2.000.000,00 – R\$ 1.000.000,00). Com a capitalização de 20%, conforme exemplo já analisado no item anterior, o valor nominal das ações passaria a ser de um milhão e duzentos mil reais. No caso de alienação pelo valor patrimonial, o ganho de capital passa a ser de oitocentos mil reais (R\$ 2.000.000,00 – 1.200.000,00).

E isso é assim porque o custo é definido pelo custo de aquisição que, no caso de subscrição ou bonificação, é igual a valor nominal da ação, e não pelo valor patrimonial. Não é preciso demonstrar que o efeito seria o mesmo se, ao invés de constituição e posterior capitalização das reservas, o acionista recebesse o valor correspondente em dividendos e, ato contínuo, subscrivesse ações e realizasse o capital.

4.2.3 Bonificação de ações e o do patrimônio do acionista

A constatação de que a capitalização de reservas não altera o valor patrimonial da companhia não significa que essa operação não represente elevação do patrimônio do contribuinte. E neste ponto é necessidade distinguir o patrimônio pelo seu valor nominal do patrimônio pelo valor de patrimonial ou de mercado. Este último é apenas uma situação de momento, uma expectativa que

pode ser alterada devido a circunstâncias alheias à vontade do contribuinte, como a apuração de prejuízo, por exemplo.⁴

Ainda no exemplo acima, com a capitalização da reserva o patrimônio do acionista foi acrescido em duzentos mil reais, embora o valor patrimonial das suas ações não tenha se alterado. É que, repita-se, valor patrimonial ou de mercado é apenas o retrato de um momento que somente se realiza com a alienação do patrimônio. Por outro lado, há um efetivo acréscimo do patrimônio do contribuinte correspondente aos duzentos mil reais na medida em que esse contribuinte antes da capitalização não detinha a disponibilidade econômica ou jurídica desse ativo, que só passou a ter com a capitalização. Se ao invés da capitalização o contribuinte recebesse duzentos mil reais de dividendos e imediatamente subscrevesse duzentos mil ações a preço unitária de R\$ 1,00 ninguém diria que o contribuinte não teve um acréscimo no seu patrimônio. Teve um acréscimo de duzentos mil reais, não no momento da subscrição, mas quando recebeu os lucros. No caso de recebimento de ações bonificadas a situação é a mesma, sendo que o recebimento de lucros e a subscrição acontecem num único e mesmo ato. Tanto é assim que, não fosse a existência de norma isentiva, o recebimento das bonificações seria tributada.

Na sua declaração de bens e direitos o contribuinte deverá elevar o valor de sua participação societária de um milhão para um milhão e duzentos mil reais.

O acionista é proprietário da empresa na media em que é proprietário do seu capital social, mas o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o patrimônio dos sócios. Não é preciso explicar que o sócio não pode transferir a terceiros o saldo da conta de reserva de lucros, da mesma forma que não pode vender os ativos da empresa. A magnitude da conta de reserva de lucros, como todas as demais contas podem influenciar no valor de mercado da empresa, e, portanto, no patrimônio do contribuinte medido pelo valor de mercado, mas jamais pelo valor do seu custo de aquisição. Com a capitalização, o contribuinte adquire a disponibilidade econômica e jurídica das ações, isto é, pode aliená-las. E é nesse aspecto que efetivamente a capitalização representa acréscimo patrimonial para o acionista.

4 A respeito, ver BARBOSA, Pedro Paulo P. "Acréscimo patrimonial como base econômica de incidência do imposto de renda e como fonte econômica de seu pagamento." (in: PEIXOTO; ANAN JR, 2010).

5 POR QUE INCIDE GANHO DE CAPITAL SOBRE AS AÇÕES BONIFICADAS RECEBIDAS APÓS 31/12/1983 E ALIENADAS APÓS 31/12/1988?

Estabelecidas as premissas do debate e analisados, ainda que sumariamente, os conceitos fundamentais pertinentes, passemos, finalmente, ao exame da questão que motivou a elaboração deste artigo: a definição a respeito da incidência ou não do Imposto de Renda sobre o ganho de capital correspondente à parcela constituídas pelas ações bonificadas, mediante capitalização de reserva, realizada após 31 de dezembro de 1983.

Como ressaltado anteriormente, a solução da controvérsia deve ser dada com a afirmação de uma das três teses referidas no item 2.1. Na sequência enfrentaremos as duas teses, que dariam sustentação à ao direito adquirido à isenção na alienação de ações bonificadas recebidas depois de 31 de dezembro de 1984.

5.1 Sobre a tese de o recebimento de ações bonificadas não é forma de aquisição de participação societária

Passemos, então, a enfrentar os argumentos em que se apoia a afirmação de que capitalização de reservas não é forma de aquisição de participação societária. Lembremos da advertência feita linhas acima de que essa afirmação deve valer tanto para casos envolvendo a discussão sobre a isenção do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976 quanto para qualquer outro caso. Veremos que pelas normas em vigor na alienação de participação societária, o custo de aquisição das ações recebidas em bonificação corresponde à parcela do lucro capitalizado. Demonstraremos que a bonificação é uma forma de aquisição de participação societária onerosa e que essa aquisição se dá no momento da capitalização.

5.1.1 O verbete "aquisição"

Em grande parte a discussão aqui travada gira em torno dos sentidos que se dá ao verbete "aquisição". Convém, portanto que nos detenhamos sobre este ponto. Não é incomum que uma mesma palavra tenha significados diversos conforme o contexto em que é empregada. É o caso do verbo adquirir e suas derivações.

O verbo adquirir admite as três regências. Pode-se, portanto, adquirir alguma coisa de alguém, pode-se apenas adquirir alguma coisa, pelo esforço próprio, por exemplo, ou pode-se, simplesmente, adquirir. Tratando-se de aquisição de um bem ou direito cuja alienação posterior ensejaria a apuração de ganho de capital, exclui-se de plano a regência intransitiva, pois sempre se

estará falando da aquisição de algo, mas não necessariamente de alguém. Quanto à transitividade verbal direta, de fato, a aquisição de um patrimônio alienável não requer, necessariamente, uma transação envolvendo um terceiro, onerosa ou não. Pode-se adquirir um imóvel, por exemplo, por usucapião ou como herança ou legado, situações que não envolvem uma transação com terceiro.

5.1.2 Sobre a afirmação de que o recebimento de ações bonificadas não é forma de aquisição de participação societária porque não envolve uma transação com terceiro

Da análise do sentido e alcance do verbete “aquisição”, feita no item precedente, vê-se o equívoco da afirmação de que a capitalização de reservas não seria uma forma de aquisição porque não envolve uma transação onerosa com um terceiro. A afirmação restringe arbitrariamente o sentido do verbo “adquirir” à regência verbal bitransitiva, quando é assente o seu emprego na regência verbal transitiva direta.

No caso de participação societária, a aquisição pode se dá mediante compra de terceiros, no mercado secundário, sendo aí típica operação onerosa com terceiros; mas pode de dá mediante subscrição de ações novas, no exercício de direito de preferência, por exemplo, que não envolve transação com terceiros. E é o caso, também do recebimento de ações bonificadas, em que o acionista recebe a titularidade de ações sem que tenha havido uma transação envolvendo um terceiro.

Mas, mesmo sem ser uma operação com terceiro, a aquisição de ações mediante bonificação é uma operação onerosa. É que as ações bonificadas correspondem a lucros que, em momento anterior, deixaram de ser distribuídos aos acionistas. Para que isso fique claro, basta que se analise a constituição da reserva e a sua capitalização como partes de um mesmo processo.

Nesse sentido, errado afirmar, como se faz com frequência, que a bonificação de ações seja uma “distribuição gratuita” de ações. Trata-se de uma operação onerosa entre o acionista e a própria companhia por meio da qual se converte em ações lucros que poderia ser distribuídos.

A própria legislação tributária ao atribuir um custo de aquisição para as ações recebidas em bonificação, no caso de alienação, deixam claro esse aspecto. Veja-se o artigo artigo 16, § 3º da Lei nº 7.713, de 1988, segundo o qual o custo de aquisição das ações bonificadas é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário. Embora este dispositivo tenha sido tacitamente revogado pela Lei nº 9.249, de 1985, persiste na legislação e na jurisprudência a atribuição de custo de

aquisição à participação societária adquirida por meio de bonificação. Ora, não se cogita de custo de aquisição de algo que não foi adquirido!

O próprio Decreto-Lei nº 1.510, de 1976 também já se referia à bonificação como forma de aquisição de participação societária ao prever a incidência do imposto sobre o lucro apurado na alienação também dessa fração da participação societária, a qual seria “adquirida”, presumidamente, na data da aquisição das ações a que correspondiam, e a custo zero, segundo o seu artigo 5º, também revogado pela Lei nº 7.713, de 1988. o mesmo artigo também estabelecia que a alienação se referia à aquisição ou subscrições adquiridas mais recentemente. Esse dispositivo foi revogado, e hoje o custo de aquisição da participação societária alienada é definido pela média ponderada dos custos unitários, nos termos do artigo 16, § 2º da Lei nº 7.713, de 1988.

Assim, seja porque a aquisição de um patrimônio cuja alienação posterior com lucro está sujeita à incidência de ganho de capital pode ocorrer sem que haja para isso uma transação a título oneroso, seja porque a bonificação de ações é uma operação onerosa entre a empresa e o acionista, seja, ainda, porque a legislação tributária assim claramente considera, atribuindo um custo de aquisição a essa fração da participação societária, a bonificação de ações é forma de aquisição de participação societária.

5.1.3 Sobre a afirmação de que o recebimento de ações bonificadas não é forma de aquisição de participação societária porque é uma operação meramente contábil, que não implica no aumento do patrimônio líquido da empresa, nem no patrimônio do acionista

A afirmação de que a capitalização de reservas é uma operação meramente contábil é vazia de sentido. É uma operação contábil como qualquer outra que implique em alteração quantitativa e qualitativa do patrimônio da sociedade, mas que tem consequências graves para realidade da empresa e do acionista. Para a empresa, porque a capitalização representa um efetivo aumento do seu capital social, o que não é pouca coisa; e para o sócio, porque, embora não aumente sua participação relativa na companhia, representa o recebimento de lucros retidos, na forma de reserva, elevando, sim, o valor (nominal) do seu patrimônio. A capitalização da reserva não aumenta o valor patrimonial do capital social, pois não há aumento do patrimônio líquido, mas aumenta o seu valor nominal. E, no caso do acionista, há aumento nominal do seu patrimônio porque, antes da capitalização, o contribuinte não detinha a disponibilidade econômica ou jurídica da fração do patrimônio líquido correspondente à

reserva de lucros, e com a capitalização passa a ter essa disponibilidade em relação à proporção acrescida do capital social⁵. Não é por outra razão que, com a capitalização, o contribuinte deve declarar, na sua declaração de bens e direitos, o valor referente a essa parcela da sua participação societária, representando um efetivo aumento, do patrimônio.

Mas, ainda que assim não fosse, isto é, ainda que se admitisse que a capitalização de reserva de lucros não representa aumento do patrimônio do acionista, o que aqui se faz apenas para argumentar, isso não desqualificaria a capitalização de reserva como forma de aquisição de participação societária. É que a noção de que para que haja aquisição de um bem ou direito é necessário que haja aumento de patrimônio é absolutamente equivocada. Tomemos o exemplo corriqueiro de alguém que adquire um imóvel, por exemplo, um apartamento, por quinhentos mil reais, à vista. Antes da operação o adquirente tem um patrimônio representado pela propriedade do dinheiro em espécie ou crédito em conta bancária, de quinhentos mil reais. Depois da operação, o contribuinte não tem mais a disponibilidade do dinheiro, passando a ter a propriedade do apartamento, pelo valor de aquisição, de quinhentos mil reais. Note-se que a operação não representou nenhuma mudança quantitativa no patrimônio do adquirente, e nem por isso se diz que não houve a aquisição do apartamento.

A capitalização de reservas não é uma operação meramente contábil e, embora não represente mudança quantitativa no patrimônio líquido da empresa, implica em importante mudança na sua composição, com o aumento do capital social. E quanto ao acionista, embora a operação não implique em mudança relativa na sua participação acionária, representa um aumento absoluto nessa participação, na mesma proporção do aumento do capital social da companhia. Logo, a afirmação de que a capitalização de reservas de lucros não configura aquisição de participação societária porque seria meramente contábil e neutra em relação ao patrimônio da sociedade e dos sócios, é absolutamente incompatível com o que se observa na realidade da empresa e dos acionistas.

5 Sobre isso, lembremos que o SRF declarou a inconstitucionalidade do artigo 35, da Lei nº 7.713, de 1988 que previa a incidência do Imposto de Renda na fonte quando da apuração de lucro no final do período-base, sob o fundamento de que não haveria nesse instante a disponibilidade econômica ou jurídica desses valores.

5.1.4 Sobre a afirmação de que o recebimento de ações bonificadas não é forma de aquisição de participação societária porque não há entrada de novos recursos na empresa e não aumenta o valor da empresa

É elementar que, na capitalização de reservas, não há a entrada de novos recursos na companhia, pois se trata de aumento de capital social mediante a incorporação de reservas. O aumento de capital da companhia pode ocorrer mediante entrada de novos recursos, com a emissão e subscrição de ações, ou sem a entrada de novos recursos, com a capitalização de reservas. Isso, entretanto, nada diz sobre haver ou não aquisição de participação societária. Se não há entrada de recursos novos no momento da capitalização da reserva, houve a entrada em momento anterior quando se apurou o lucro e se constituiu a reserva, ou se preferirmos, houve a “não saída” de recursos quando se reteve lucros que deveriam ser distribuídos aos acionistas.

Portanto, o fato de não haver entrada de recursos novos no momento da capitalização das reservas de lucros nada diz sobre a operação significar ou não aquisição, pelos acionistas, de participação societária. Trata-se apenas de uma forma de aquisição distinta da subscrição de novas ações. Aliás, a diferença entre a aquisição de participação societária na situação em que há a capitalização de reserva de lucro e na situação em que o acionista recebe dividendos e, ato contínuo, subscreve novas ações, exercendo o direito de preferência, é apenas quanto à forma, pois o efeito econômico seria o mesmo: num caso utilizam-se recursos que já estão na companhia, no outro se utiliza recursos que estavam na companhia, saíram e retornaram.

Enfim, a capitalização de Reserva de Lucros é forma de aumento do capital social em que se utilizam lucros retidos em momento anterior, lucros esses que deveriam ter sido distribuídos aos acionistas, e o que caracteriza a aquisição é precisamente a atribuição ao acionista de determinada quantidade de ações das quais este passará a ter a disponibilidade econômica e jurídica, em substituição a uma fração do patrimônio líquido da companhia da qual o acionista não detinha a disponibilidade econômica ou jurídica. Repita-se: o acionista é proprietário da sociedade na medida e na proporção em que é proprietário do seu capital social.

5.1.5 *Sobre a afirmação de que, sendo o recebimento de ações bonificadas forma de aquisição de participação societária, esta ocorreria em momento anterior à anterior à capitalização*

A outra tese que sustentaria a isenção do imposto sobre o ganho de capital correspondente às ações recebidas como bonificação entre 31 de dezembro de 1983 e 31 de dezembro de 1988, com lucros apurados antes de 31 de dezembro de 1983 é a de que, sendo a capitalização de reserva forma de aquisição de participação societária, esta ocorre no momento da apuração de lucros/constituição da reserva e não no momento da capitalização ou, alternativamente, na data da aquisição das ações a que correspondem. Só assim, poder-se-ia afirmar que, em 31 de dezembro de 1988, a titularidade das ações teria mais de cinco anos.

Como vimos acima, reserva de lucros pode ter, basicamente, três destinações possíveis: a absorção de prejuízos, a reversão com distribuição de dividendos e a capitalização. Portanto, no momento da constituição da reserva, essas três possibilidades estavam em aberto. Afirmar que, quando, em momento futuro, se decidiu pela capitalização, a eficácia desse ato retroage à data da constituição da reserva, eliminando as outras duas possibilidades, carece de um mínimo de consistência lógica, pois despreza o fator tempo. Isto é, quando da constituição da reserva tinha-se três possibilidades igualmente possíveis de acontecer no futuro, e a realização de uma delas no futuro não retroage no tempo para tornar determinado aquilo que, antes, era possibilidade.

Ademais, a capitalização de reservas é ato constitutivo, com efeito jurídico e econômico claros e profundos cuja eficácia é absolutamente *ex nunc*. Somente com a capitalização da reserva, sua contabilização e demais atos formais exigidos na legislação societária operam-se os seus efeitos, jurídicos e econômicos.

Outra alternativa seria considerar que a aquisição ocorreria no momento da aquisição ou subscrição das ações a que correspondem a bonificação, conforme presumia o artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, que também estabelecia que, para efeitos da tributação do ganho de capital, “presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que as bonificações são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que correspondem”. Ocorre que este dispositivo também foi revogado pela Lei nº 7.713, de 1988 que, ao invés, estabeleceu outro critério de aferição do custo de aquisição, pela média ponderada nos custos unitários, nos termos do já referido § 2º, do artigo 16.

5.1.6 *Jurisprudência administrativa e judicial sobre a questão*

Embora a jurisprudência do CARF tenha sido hesitante em relação a esse tema, a matéria já chegou à Câmara Superior de Recursos Fiscal que decidiu pela incidência do imposto sobre a fração do ganho de capital correspondente às ações bonificadas, adquiridas nas condições de que aqui se cuida. Trata-se do Acórdão nº 9202-007.692, proferido em 27 de março de 2018. Confira-se:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2011

IRPE. ISENÇÃO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI 1.510/76. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 12/2018. EFEITO VINCULANTE. ART. 62, §1º, II, 'C' DO RICAREF.

O contribuinte detentor de quotas sociais há cinco anos ou mais antes da entrada em vigor da Lei 7.713/88 possui direito adquirido à isenção do imposto de renda, quando da alienação de sua participação societária, direito que não se estende às respectivas bonificações.

Tratava-se de julgamento de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2401-005.278, da Primeira Turma Ordinária, da Quarta Câmara do CARF que dera provimento a Recurso Voluntário nessa parte, afastando a exigência do imposto de renda sobre o ganho de capital correspondente à Fração Posterior, que incluía valores correspondente a ações recebidas em bonificação após 31 de dezembro de 1983, mediante capitalização de reservas de lucro constituídas antes dessa data. A Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deu provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a exigência relativamente à bonificação, classificada na autuação como “Fração Posterior (FP)”.

No mesmo sentido o STJ também já se manifestou sobre o mesmo tema no REsp. nº 1.690.802/SP. Eis a ementa do julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. BONIFICAÇÕES. AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL POR INCORPORAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. DECRETO-LEI 1.510/1976. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

1. Em 1º/3/2018, apresentei voto e fui acompanhado pelo Ministro Mauro Campbell. Afastei a alegação de violação ao art. 535 do CPC/73, e, quanto ao mérito, apliquei a Súmula 7/STJ, em face da afirmação do acórdão recorrido de que “as ações que a agravante alega que foram adquiridas após 31/12/1988 (data da revogação do artigo 4º, alínea d, do Decreto-Lei nº 1.510/76) na verdade decorreram de bonificação (desdobramento) de ações já existentes, procedimento determinado por assembleia da sociedade, portanto guardam as mesmas características e benefícios das ações originais”. Por tal razão, conheci parcialmente do Recurso Especial, e, nessa extensão, neguei-lhe provimento.

2. Decidi mudar meu entendimento após apresentação de voto-vista pela Ministra Assusete Magalhães, divergindo da minha posição anterior quanto ao não conhecimento do Recurso Especial, pela Súmula 7/STJ, no ponto em que se alegou ofensa ao art. 4º do Decreto-Lei 1.510/76, conhecendo do recurso e dando-lhe parcial provimento.

3. Preliminarmente, constato que não se configura ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil de 1973, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução.

4. O Mandado de Segurança em análise, no mérito, trata, em síntese, da possibilidade de aplicação da isenção do imposto de renda, prevista no art. 4º, d, do Decreto-Lei 1.510/76, sobre o lucro obtido na alienação de participações societárias, em 31/12/2010, referentes a 124.651 ações adquiridas, pelo impetrante, da seguinte forma: a) 30.520 ações originais, por subscrição, no período entre 15/7/1980 e 30/4/1983; b) 89.480 ações por bonificação, emitidas em decorrência de assembleia realizada em 31/3/1984; e c) 4.651 ações por bonificação, emitidas em decorrência de assembleia realizada em 11/12/1999.

5. Observa-se que a questão a ser dirimida no presente processo é: o lucro obtido com a alienação de ações bonificadas pode ser objeto da isenção do imposto de renda prevista no Decreto-Lei 1.510/76, ainda que a alienação ocorra após a revogação deste dispositivo normativo?

6. Sobre o tratamento tributário das ações bonificadas, a Segunda Turma do STJ, ao julgar o RE 1.443.516/RS (Rel. p/ acórdão Ministro Herman Benjamin, DJe de 7/10/2016), firmou o entendimento de que as bonificações ocorridas após a revogação, em 1º/1/89, pelo art. 58 da Lei 7.713/1988, da isenção de imposto de renda prevista no art. 4º, d, do Decreto-Lei 1.510/76, encontram-se sujeitas à tributação, pois a isenção prevista na legislação revogada não possui ultratividade.

7. Após voto-vista da Ministra Assusete Magalhães, realinhei meu posicionamento para conhecer do Recurso Especial, dando-lhe parcial provimento,

para declarar legítima a exigência do imposto de renda sobre o ganho de capital percebido, pelo impetrante, na alienação das bonificações emitidas em decorrência da assembleia realizada em 11/12/99, após o início da vigência da Lei 7.713/88, em 1º/1/89.

No voto-vista da Ministra Assusete Magalhães, que provocou o realinhamento do voto do Relator, o Ministro Walter Benjamin, restou consignado o seguinte:

A segunda situação é a das ações bonificadas emitidas após a revogação, em 01/01/89, do Decreto-Lei 1.510/76. Tais ações, tendo em vista não estar mais em vigor o art. 5º do Decreto-Lei 1.510/76, não podem ter sua data de emissão equiparada à data de aquisição ou subscrição da participação societária originária. Aplicar tal comando normativo às ações bonificadas, emitidas após a revogação expressa do art. 5º do Decreto-Lei 1.510/76, em 01/01/89, implica, na verdade, na indevida atribuição de efeitos ultra-ativos a tal dispositivo, e não em respeito a direitos adquiridos.

[...]

Como já destacado, as últimas ações bonificadas, de que trata o presente feito – 4.651 ações – foram atribuídas ao impetrante em 11/12/99, somente após ter sido revogado, em 01/01/89, o art. 4º, d, do Decreto-Lei 1.510/76, não se mostrando razoável, assim, que seja conferida ultratividade ao art. 5º do referido diploma legal, a fim de atribuir, às bonificações, emitidas em 1999, a data de compra das quotas sociais originárias. Nesse sentido concluiu esta Segunda Turma, nos dois precedentes já mencionados.

A interpretação da norma que concede isenção tributária, nos termos do art. 111 do CTN, deve ser feita de forma literal, e não ampliativa, revelando-se indevida, no caso, a aplicação de um benefício revogado, de forma expressa, a situação ocorrida anos após sua exclusão do arcabouço legislativo.

Outrossim, nos termos do art. 105 do CTN, a legislação tributária deve ser aplicada de forma imediata aos fatos geradores pendentes e futuros. Nesse viés, o fato gerador do imposto de renda, na espécie, ocorreu com o recebimento, em 31/05/2010, dos lucros advindos da venda das ações bonificadas emitidas em 11/12/99, após a revogação, em 01/01/89, do art. 4º, d, do Decreto-Lei 1.510/76.

O último grupo de ações por bonificação a que se refere a petição inicial – 4.651 ações (fls. 8e e 184e) –, como ressaltado, não foi obtido na vigência do Decreto-Lei 1.510/76, que previa a não incidência de imposto de renda sobre os lucros obtidos com a alienação de ações que tivessem permanecido cinco anos em propriedade do vendedor. Na verdade, tais quotas bonificadas somente foram emitidas em 11/12/99, momento em que há muito revogado o art. 5º do Decreto-Lei 1.510/76, segundo o qual as ações de bonificação deveriam ser consideradas adquiridas na data de aquisição das quotas originárias.

Nesse contexto, não possui o impetrante direito adquirido à isenção do imposto de renda, prevista no Decreto-Lei 1.510/76, no que tange ao lucro obtido com a alienação do último grupo de ações bonificadas mencionado na petição inicial – 4.651 ações bonificadas, adquiridas em 11/12/99 (fls. 8e e 184e) –, uma vez que foram elas emitidas em 1999, após a revogação, em 01/01/89, do Decreto-Lei 1.510/76, pela Lei 7.713/88. [...] (grifos do original).

Como se vê, aquela Corte sequer cogitou da possibilidade, enfrentada neste artigo, de que a bonificação de ações não configurasse aquisição de participação societária, tendo se debruçado sobre a possibilidade de que se considerasse a aquisição da bonificação na data da aquisição das ações a que correspondiam, conforme presunção estabelecida no artigo 5º do mesmo Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, o qual, todavia também foi revogado pela Lei nº 7.713, de 1988. Entendeu a Corte que não era o caso de conferir ultratividade ao referido dispositivo estendendo de maneira indeterminada um direito expressamente revogado.

6 CONCLUSÕES

A discussão sobre a isenção da parcela do capital alienação correspondente a bonificações realizadas entre 31 de dezembro de 1983 e 31 de dezembro de 1988, com participações societárias decorrentes de capitalizações de reservas de lucros constituídas antes de 1983 surge em razão de entendimento anterior, já consolidado no âmbito da própria Administração de que, com a revogação do artigo 4º, “d” do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, fora preservados o direito adquirido à isenção àqueles que na data da revogação tinha preenchido o requisito de permanência da titularidade das ações pelo prazo de cinco anos. O que se discutiu, portanto, é se no caso em apreço, tal requisito seria atendido. Daí a fixação do debate em torno da aquisição ou não da participação societária mediante bonificação e/ou da data dessa aquisição.

Neste artigo demonstrou-se que a capitalização de ações constitui-se em efetiva aquisição e participação societária e que essa aquisição ocorre no momento da capitalização, ato constitutivo, com repercussões jurídicas e econômicas na vida da sociedade e dos acionistas. Demonstrou-se que os argumentos em sentido contrário baseiam-se em tautologias ou carecem de consistência lógica, além de introduzirem uma contradição consistente em dar ao mesmo fato: a capitalização de reservas, consequências distintas, conforme esteja presente ou não a discussão sobre o direito adquirido à isenção de que trata o Decreto-Lei nº 1.510, de 1976.

Por fim, em linha com a jurisprudência administrativa e do STJ, sustentou-se que a capitalização de reservas é adquirida no momento da sua constituição não se aplicando, em razão de expressa revogação pela Lei nº 7.713, de 1988, a presunção de que a aquisição das ações bonificadas ocorreria no momento da aquisição das ações a que correspondem.

Afastadas as teses que atribuiriam às bonificações recebidas após 31 de dezembro de 1983 o atributo de atender ao requisito do artigo 4º, “d” do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, a conclusão não poderia ser outra que não a da incidência do imposto sobre o ganho de capital correspondente a essa fração do capital alienado.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1.991.

BARBOSA, Pedro Paulo P. “Acréscimo Patrimonial Como Base Econômica de Incidência do Imposto de Renda e Como Fonte Econômica de Seu Pagamento.” *In: Imposto de Renda Pessoa Física à Luz da Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais / Coordenadores: Marcelo Magalhães Peixoto e Pedro Anan Jr; autores: Alexandre Naoki Nishioka [et. al.]*. São Paulo: MP ed., 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20 ed. – São Paulo : Saraiva, 2014.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito empresarial esquematizado**. – 4. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo : MÉTODO, 2014.

MAMEDE, Gladston - **Direito Societário**. Sociedades Simples e Empresárias/ Gladston Mamede. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARTINS, Eliseu. *Et. al.* **Manual de Contabilidade Societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.



ALIENAÇÃO DE AÇÕES ADQUIRIDAS APÓS 31/12/1983, POR AUMENTO DE CAPITAL MEDIANTE CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS (BONIFICAÇÕES), CUJA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ORIGINÁRIA ATENDEU ÀS EXIGÊNCIAS DO DECRETO-LEI Nº 1.510, DE 1976

João Victor Ribeiro Aldinucci

Conselheiro titular da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

Resumo: As ações bonificadas têm as mesmas características das ações originárias, de que são legalmente derivadas, conforme determina a legislação societária. Logo, em sendo isentas as alienações das ações originárias, também são isentas as alienações das ações derivadas (ações bonificadas). As ações distribuídas em bonificação não são oriundas de novos aportes ou aplicações de recursos pelos acionistas da Companhia, e inclusive inexistente alteração no patrimônio das pessoas físicas, cujas ações tendem a recuar de valor na mesma proporção das bonificações.

Palavras-chave: imposto sobre a renda. Ganhos de capital. Isenção. Alienação de participações societárias. Bonificações de ações. Interpretação.

Abstract: *The bonus shares have the same characteristics as the original shares, from which they are legally derived. Therefore, since the sale of original shares is exempt, the sale of derivative shares (bonus shares) is also exempt. The shares distributed in the bonus are not derived from new contributions or investments of funds by the shareholders, and there is no change in the equity of individuals, whose shares tend to fall in value in the same proportion as the bonus.*

Keywords: *income tax. Capital gains. Exemption. Disposal of equity interests. Bonus shares. Interpretation of law.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	347
2	GANHOS DE CAPITAL	347
3	ISENÇÃO NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS MANTIDAS POR CINCO ANOS ATÉ A VIGÊNCIA DA LEI Nº 7.713/1988.....	348
4	ISENÇÃO EM RELAÇÃO ÀS AÇÕES BONIFICADAS	353
5	CONCLUSÕES.....	357
	REFERÊNCIAS	358

1 INTRODUÇÃO

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e o Poder Judiciário têm inúmeros processos que tratam da matéria a ser estudada neste artigo. Os valores envolvidos em tais demandas costumam ser muito substanciais, pois geralmente estão relacionados a empresas de médio e grande porte, inclusive empresas com ações negociadas em Bolsa de Valores. Além disso, a tese jurídica de tais processos gravita ao redor de institutos jurídicos diversos, que vão desde o direito privado, até o direito público.

Neste trabalho, será analisada a incidência do imposto sobre a renda auferida com ganhos de capital e estudada, com maior rigor, a isenção do imposto na alienação de participações societárias mantidas por cinco anos até a vigência da Lei nº 7.713/1988, ainda que a alienação tenha ocorrido sob a vigência desta nova lei, com enfoque sobre a venda das ações distribuídas mediante capitalização de lucros ou de reservas (bonificações).

Ver-se-á que, no âmbito judicial e administrativo, foi pacificado o entendimento segundo o qual é isento do imposto sobre a renda o ganho de capital auferido na alienação de participações societárias adquiridas e mantidas sob a égide do Decreto-Lei nº 1.510/1976, ainda que a alienação ocorra sob a vigência da Lei nº 7.713/1988. Diante da jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional já incluiu tal questão na lista de dispensa, a Câmara Superior de Recursos Fiscais pacificou seu entendimento a respeito da matéria e a própria Solução de Consulta Cosit nº 505, de outubro de 2017, que tem efeito vinculante para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, é favorável aos contribuintes.

A divergência subsistente é relativa às ações bonificadas, as quais são decorrentes da capitalização de lucros ou de reservas.

2 GANHOS DE CAPITAL

A incidência do imposto de renda pessoa física sobre ganhos de capital está basicamente fundamentada nos artigos 2º e 3º, § 2º, da Lei nº 7.713/1988, e no artigo 21 da Lei nº 8.981/1995.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou

direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei. (BRASIL, 1988)

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas:

I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

II - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

III - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e

IV - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais). (BRASIL, 1995)

Em suma, o ganho de capital é determinado pela diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição e estará sujeito ao pagamento do imposto às alíquotas que variam de 15% a 22,5%. A Instrução Normativa SRF nº 84/2001 regulamenta, no plano infralegal, a apuração e a tributação dos ganhos auferidos por pessoas físicas, trazendo conceitos e preceitos, que, na maior parte das vezes, coincidem com aqueles previstos nas Leis 7.713/1988 e 8.981/1995, a exemplo do artigo 2º abaixo transcrito:

Art. 2º. Considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição. (BRASIL, 2001)

Em se tratando de alienação de participações societárias, o artigo 4º, alínea *d*, do revogado Decreto-Lei nº 1.510/1976, estabelecia uma hipótese de isenção, que será objeto de estudo mais aprofundado nos dois tópicos seguintes.

3 ISENÇÃO NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS MANTIDAS POR CINCO ANOS ATÉ A VIGÊNCIA DA LEI Nº 7.713/1988

Este tema já foi objeto de coluna publicada no Consultor Jurídico (Conjur), sob o título “*Carf analisa isenção de IR do ganho de capital na alienação de participações societárias*” (EVARISTO PINTO; ALDINUCCI, 2019), quando foi demonstrado que, atualmente, o Conselho Administrativo de Recursos

Fiscais tem decidido que é isento do imposto sobre a renda o ganho de capital auferido na alienação de participações societárias adquiridas e mantidas sob a égide do Decreto-Lei nº 1.510/1976, ainda que a alienação ocorra sob a vigência da Lei nº 7.713/1988. Pela pertinência com o tema deste trabalho, vale relembrar alguns pontos tratados naquela coluna.

O Decreto-Lei nº 1.510/1976 determinava, em seu artigo 4º, alínea *d*, a não incidência do imposto sobre a renda incidente sobre o lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias (imposto sobre ganhos de capital), desde que decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação. Veja-se:

Art 4º. Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação. (BRASIL, 1976)

Tratava-se, indiscutivelmente, de hipótese de isenção, pois, embora os ganhos de capital pudessem ser tributados (vide artigo 1º do Decreto-Lei, abaixo transcrito), o legislador isentou o contribuinte do recolhimento. Como lembra o Professor Luís Eduardo Schoueri, “a isenção está compreendida dentro do campo da incidência da norma, já que o legislador contemplou a hipótese (e por isso não seria caso de falar-se em não incidência), mas isentou o contribuinte do pagamento” (SCHOUERI, 2017, p. 252).

Art 1º O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula “H” da declaração de rendimentos. (BRASIL, 1976)

Desta forma, a não incidência do imposto sobre a renda estava condicionada à permanência das quotas ou ações na propriedade da pessoa física, por um período mínimo de cinco anos. Investigando as razões que teriam levado o legislador a estabelecer tal hipótese isentiva, Henry Tilbery concluiu que, a par da condicionante de manutenção da participação societária, o legislador visava a tributar as operações meramente especulativas e desonerar as operações que não o seriam (TILBERY, 1978, p. 56-57).

Entretanto, o artigo 58 da Lei nº 7.713/1988 revogou expressamente a isenção e instaurou-se grande controvérsia, no Brasil, sobre a aplicabilidade da norma revogada sobre as alienações que, embora ocorridas sob a vigência da lei revogadora, tenham cumprido a condicionante estabelecida na lei revogada. Isto é, não restavam dúvidas sobre a aplicação do benefício fiscal para as alienações realizadas até 31 de dezembro de 1988 (a lei nova somente

entrou em vigor em 1º de janeiro de 1989, conforme artigo 57), de participações societárias detidas por cinco anos ou mais, pelos alienantes, mas se instalou grande celeuma acerca da aplicação de tal regra para as alienações ocorridas a partir de 1º de janeiro de 1989, cujos titulares satisfizeram a condicionante prevista na lei antiga.

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, havia uma certa predominância do entendimento segundo o qual haveria a incidência do imposto na hipótese, podendo ser citados os seguintes acórdãos, em sua maioria decididos por voto de qualidade: 2401-004.662 (voto de qualidade), 2202-003.962 (voto de qualidade), 2402-005.889 (voto de qualidade) e 2301-005.377 (voto de qualidade). A Câmara Superior de Recursos Fiscais, ela sim por maioria, vinha entendendo que havia a incidência fiscal, conforme Acórdão nº 9202-003.769.

Entendia-se aplicável a legislação tributária vigente na data da ocorrência do fato gerador, isto é, a Lei nº 7.713/1988 (lei revogadora). Descaberia, pois, cogitar de direito adquirido. A irrevogabilidade das isenções somente ocorreria se estivessem presentes dois requisitos na lei isentiva: a sua concessão por prazo certo e a imposição de determinadas condições, conforme previsão do artigo 178 do Código Tributário Nacional, cuja redação conteria a conjunção aditiva “e”. Noutro giro, alegava-se que, ainda que a isenção fosse condicional, não haveria prazo para a fruição do benefício, e seria afastada a norma do citado artigo 178. E mais, “o período de cinco anos estabelecido na alínea “d” referia-se ao lapso de tempo mínimo em que o detentor das participações societárias deveria permanecer com a titularidade das ações, hipótese diversa, portanto, de prazo de duração da isenção” (Acórdão nº 2401-004.662).

Como reforço de tal raciocínio, citava-se a redação originária do artigo 178 do Código, que, ao invés de prever o cumprimento de dois requisitos cumulativos (prazo certo e em função de determinadas condições), determinaria o cumprimento de somente um deles (prazo certo ou em função de determinadas condições). Daí, e segundo tal interpretação, inexistiria direito adquirido à isenção de que tratava o Decreto-Lei nº 1.510/1976, para as alienações de participações societárias ocorridas após a sua revogação.

Tal interpretação obviamente se distanciava dos princípios da segurança jurídica, do direito adquirido e da boa-fé, de tal forma que foi superada pela jurisprudência pacífica dos tribunais, mormente por reiteradas decisões do Superior Tribunal de Justiça.

Com efeito, a Constituição Federal, em nome da segurança jurídica, impede a modificação do direito adquirido por lei posterior, de forma que cabe a aplicação da ultratividade da lei revogada, que continua disciplinando as situações consumadas sob a sua égide, em nome do direito adquirido e do ato jurídico perfeito.

O contribuinte, na hipótese, passou a ter o direito à isenção condicionada, a partir do momento em que cumpriu as exigências legais, mais precisamente a manutenção da participação societária por pelo menos cinco anos, durante a vigência do aludido Decreto-Lei. E mais, tal manutenção era, indubitavelmente, uma condição onerosa, na medida em que o sujeito passivo tinha que renunciar a qualquer possibilidade de negociação e, conseqüentemente, estava privado da obtenção do lucro imediato, que seria auferível com a alienação. Lembre-se, nesse contexto, que a norma isentiva visava a desestimular as operações especulativas.

Nesse contexto, e na dicção do verbete sumular nº 544, do Supremo Tribunal Federal, as “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”, e a própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça era uníssona a respeito da isenção.

E foi justamente a jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça que acabou culminando com a prolação do Parecer SEI nº 74/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e, conseqüentemente, com a edição do Ato Declaratório PGFN nº 12/18, aprovado pelo Ministro da Fazenda. De acordo com tal Parecer, “é firme o posicionamento do STJ de que a isenção conferida pelo art. 4º, alínea 'd', do Decreto-lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, é isenção onerosa, hipótese em que, nos termos do art. 178 do CTN e da Súmula 544 do STF, não poderia ser revogada se atendidos os seus requisitos, configurando-se direito adquirido à isenção”.

Lembre-se, a propósito, que o Parecer e o Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional visam a, de conformidade com o artigo 19, inciso II, da Lei nº 10.522/2002, abaixo transcrito, autorizar a dispensa de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, em relação à matéria sob comento. Ou seja, o próprio órgão diretamente interessado está legalmente dispensado de discutir a tese, no caso por força de jurisprudência pacífica de Tribunal Superior.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento

relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019).

II - tema que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular; (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019) (BRASIL, 2002)

Desde então, a Câmara Superior de Recursos Fiscais alterou sua jurisprudência, para decidir, por unanimidade de votos, que “é isento do imposto de renda o ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas sob a égide do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, e negociadas após cinco anos da data da aquisição, ainda que a transação tenha ocorrido já na vigência da Lei nº 7.713, de 1988” (Acórdão nº 9202.007.152). As Turmas Ordinárias vêm, igualmente, seguindo o mesmo entendimento, como se pode ver nos acórdãos nºs 2201-004.453, 2402-006.603 e 2401-005.278.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, foi editada a Solução de Consulta Cosit nº 505, de outubro de 2017, cuja ementa segue abaixo, lembrando-se que a Solução de Consulta Cosit tem efeito vinculante para a administração, conforme preleciona o artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
EMENTA: AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI Nº 1510, DE 1976. ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL. A hipótese desonerativa prevista na alínea “d” do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, aplica-se às alienações de participações societárias efetuadas após 1º de janeiro de 1989, desde que tais participações já constassem do patrimônio do adquirente em prazo superior a cinco anos, contado da referida data.

A isenção é condicionada à aquisição comprovada das ações até o dia 31/12/1983 e ao alcance do prazo de 5 anos na titularidade das ações ainda na vigência do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, revogado pelo art. 58 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Dispositivos Legais: art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976; art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). (BRASIL, 2017)

Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo

enquadramento. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013) (BRASIL, 2013)

Diante disso, é indubitável que a isenção prevista na norma revogada deve ser analisada à luz do espírito interpretativo do artigo 178 do Código e da Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal, que, por sua vez, estão de acordo com os princípios da segurança jurídica, do direito adquirido e da boa-fé. Noutro giro verbal, foram superadas as teses segundo as quais: (a) seria aplicável a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador; (b) inexistiria direito adquirido; (c) as isenções seriam livremente revogáveis; (d) somente a isenção condicional e por prazo certo seria irrevogável.

Logo, passa-se a analisar a natureza jurídica das ações bonificadas, a fim de verificar se elas também estariam ao abrigo da hipótese isentiva.

4 ISENÇÃO EM RELAÇÃO ÀS AÇÕES BONIFICADAS

Sobre as ações bonificadas, veja-se o que determina o artigo 169 da Lei nº 6.404/1976 (LSA):

Art. 169. O aumento mediante capitalização de lucros ou de reservas importará alteração do valor nominal das ações ou distribuições das ações novas, correspondentes ao aumento, entre acionistas, na proporção do número de ações que possuírem.

§ 2º Às ações distribuídas de acordo com este artigo se estenderão, salvo cláusula em contrário dos instrumentos que os tenham constituído, o usufruto, o fideicomisso, a inalienabilidade e a incomunicabilidade que porventura gravarem as ações de que elas forem derivadas. (BRASIL, 1976)

Como se pode ver, e em linguagem bem simples, as ações bonificadas representam distribuições de ações novas, aos acionistas, correspondentes ao aumento de capital social mediante capitalização de lucros ou de reservas, na proporção do número de ações que possuírem. Em havendo tal capitalização, ou pode haver alteração do valor nominal das ações, ou distribuições de ações novas (ações bonificadas). Nesta última hipótese, o § 2º do artigo 169 é bem claro ao determinar que as ações bonificadas derivam das ações originárias, bem como guardam as mesmas características, benefícios e deveres destas, inclusive o usufruto, o fideicomisso, a inalienabilidade e a incomunicabilidade. Isto é, a regra do § 2º é indubitável ao prever que as ações bonificadas têm as mesmas características básicas das ações das quais derivam. Segundo José Edwaldo Tavares Borba:

As ações bonificadas representam mera expansão das antigas, tendo a natureza de acessões. Por isso, todos os ônus e direitos que gravam as ações das quais derivaram (usufruto, fideicomisso, caução, alienação fiduciária, promessa de venda, direito de preferência, inalienabilidade e incomunicabilidade) estendem-se às novas ações (ver seção 107 e o art. 169, § 2º), salvo quando os respectivos instrumentos tenham afastado expressamente essas implicações. (BORBA, 2019, p. 421)

É importante compreender um pouco mais sobre a capitalização de lucros ou de reservas, com a distribuição de ações novas, para definir o tratamento tributário a ser dado sobre tais ações. É a própria doutrina de José Edwaldo Tavares Borba que oferece a conceituação e as considerações sobre tal fenômeno societário:

O aumento de capital mediante capitalização de reservas ou lucros consiste exatamente na transferência dessas reservas para a conta de capital. Aumenta-se, dessarte, o capital com recursos gerados pela própria sociedade. Se as ações têm valor nominal, do aumento de capital segue-se, como consequência, o aumento do valor nominal das ações ou a emissão de novas ações a serem distribuídas gratuitamente aos acionistas, recebendo cada um uma quantidade de ações proporcional às de que é detentor.

As novas ações assim distribuídas constituem uma bonificação, levando ao acionista a ilusão do crescimento de sua carteira de títulos. Na verdade, essas ações bonificadas, também chamadas de “filhotes”, apenas diluem as antigas, tanto que se referem ao mesmo patrimônio. Sabe-se, inclusive, que, após a concessão de uma bonificação, a cotação em bolsa das ações tende a cair na mesma razão ou em razão aproximada da diluição ocorrida. No que se refere ao valor patrimonial, a ação que correspondia a R\$ 120, após uma bonificação de 50% (uma ação nova para cada duas ações possuídas), passa a corresponder a R\$ 80, pois o patrimônio que antes, *verbi gratia*, se dividia por mil ações agora divide-se por 1.500. (BORBA, 2019, p. 420/421)

No mesmo sentido, Modesto Souza Barros Carvalhosa lembra e ensina o seguinte:

O aumento mediante a capitalização de lucros ou reservas constitui mero remanejamento de valores já existentes no balanço, não havendo, conseqüentemente, mudança no volume financeiro, nem entrada de novos valores no patrimônio social, nem aumento do encargo dos acionistas (art. 106 e s.). Trata-se de aumento contábil, nominal ou gratuito, em contraposição ao aumento efetivo, real ou oneroso, que decorre da subscrição em dinheiro, bens ou direitos (art. 170). Trata-se de mera transferência, parcial ou total, do montante da conta de reserva para a conta de capital. O aumento é contábil, porque a elevação do valor do capital é produzida sem mudança

efetiva na consistência do patrimônio. Difere também do aumento por subscrição (art. 170), já que, somente após a homologação deste, é que o valor acrescido passa a pertencer ao patrimônio social. (CARVALHOSA, 2012, p. 601)

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), no Pronunciamento Técnico nº 41, em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade, esclareceu o seguinte a respeito da capitalização de lucros e sobre as bonificações em ações:

28. Na capitalização de reservas, bonificações em ações ou no desdobramento de ações, são emitidas ações ordinárias para os acionistas existentes sem qualquer contrapartida adicional. Por isso, o número de ações ordinárias totais com os acionistas é aumentado sem aumento nos recursos. O número de ações ordinárias totais com os acionistas antes do evento é ajustado quanto à alteração proporcional na quantidade de ações ordinárias totais com os acionistas como se o evento tivesse ocorrido no começo do período mais antigo apresentado. Por exemplo, na emissão de bonificações de duas para uma, o número de ações ordinárias totais com os acionistas anteriores à emissão é multiplicado por três, para obter a nova quantidade total de ações ordinárias, ou por dois, para obter o número de ações ordinárias adicionais.

É inegável, portanto, que as ações bonificadas são distribuídas em contrapartida à transferência de lucros ou de reservas para a conta de capital da sociedade, sem entrada de novos valores. As novas ações são gratuitamente distribuídas aos acionistas e a consequência direta de tal distribuição é a diminuição do valor nominal das ações, para que não haja alteração no valor de mercado da sociedade. É o que se depreende da lei, do pronunciamento técnico do CPC e das lições doutrinárias retro mencionadas. Também é o que se verifica na prática das companhias brasileiras.

Ademais, e conforme exposto, as ações bonificadas são mera expansão das originárias e guardam exatamente as mesmas características, conforme preleciona o § 2º do artigo 169 da LSA. E, veja-se, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, conforme preceitua o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Pois bem. Tendo as mesmas características das ações originárias, de que são legalmente derivadas; sendo as ações originárias isentas, conforme demonstrado no tópico anterior; e não sendo as ações bonificadas (derivadas) oriundas de novos aportes ou aplicações de recursos pelos acionistas da Companhia, inclusive sequer havendo alteração no patrimônio das pessoas físicas, cujas ações tendem a recuar de valor na mesma medida das bonificações; entende-

-se que as novas ações também fazem jus à isenção. Não há, na lei tributária, nenhuma norma que disponha em contrário e a própria interpretação literal ampara esse entendimento.

Sobre a interpretação literal, prevista no artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, é importante anotar que ela não exclui a interpretação sistemática, nem muito menos significa interpretação restritiva. Veja-se, nesse sentido, a doutrina de Luís Eduardo Schoueri:

É de todo infeliz a determinação do legislador complementar, ao se referir à interpretação literal: parece impor uma restrição à atuação do intérprete, no sentido de buscar o sentido de cada expressão utilizada pelo legislador. Seria o prestígio ao método gramatical, condenado pela hermenêutica por sua pobreza. Não é possível a construção da norma a partir de um texto, sem considerar seu contexto.

[...]

Finalmente, uma análise histórica do processo legislativo, que levou ao dispositivo inserido no artigo 111, evidencia que seus autores não viam na expressão “literalmente” uma restrição; ao contrário, a expressão foi inserida no texto do Código Tributário Nacional para impedir que se procurasse reduzir o alcance do dispositivo que conferisse isenção. Ou seja, “literalmente” significaria “sem qualquer restrição”. (SCHOUERI, 2017, p. 815/816)

No mesmo sentido, a advertência feita pelo Professor Luciano Amaro:

Não obstante se preceitue a interpretação literal nas matérias assinaladas, não pode o intérprete abandonar a preocupação com a exegese lógica, teleológica, histórica e sistemática dos preceitos legais que versem as matérias em causa. (AMARO, 2008, p. 222)

Quer dizer, para decidir se a isenção é extensível às ações bonificadas, é necessário definir o conteúdo e o alcance de tal instituto de direito privado, o que somente pode ser feito mediante igual interpretação da Lei das Sociedades Anônimas (interpretação sistemática). O conteúdo da norma isentiva então prevista na lei revogada não se esgota em si, e seu conteúdo e alcance depende da definição de outros institutos de direito privado, mais precisamente da conceituação e do tratamento aplicável às ações bonificadas. Como reforço do que se alega, veja-se que a norma isentiva falava em (a) alienação de participações societárias; (b) data de subscrição; e (c) aquisição da participação, sendo necessário, obviamente, consultar a legislação de direito privado para definir tais institutos.

Nesse contexto, entende-se que a isenção prevista no artigo 4º, alínea *d*, do Decreto-Lei nº 1.510/76, é, sim, extensível às ações bonificadas.

No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a questão é bastante controvertida. Nos acórdãos nºs 2401-005.278 e 2201-004.787, decidiu-se, por maioria de votos, que a isenção é extensível às ações bonificadas. Já a Câmara Superior de Recursos Fiscais, sob composição distinta da atual, decidiu, por unanimidade de votos, que tal direito não se estende às bonificações (Acórdão 9202-007.692).

5 CONCLUSÕES

No âmbito judicial e administrativo, pacificou-se o entendimento de que é isento do imposto sobre a renda o ganho de capital auferido na alienação de participações societárias adquiridas e mantidas sob a égide do Decreto-Lei nº 1.510/1976, ainda que a alienação ocorra sob a vigência da Lei nova, revogadora da isenção, a Lei nº 7.713/1988.

A reiterada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, nesse sentido, fez com que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional incluísse o tema na lista de dispensa de contestar e recorrer, na forma do artigo 19, inciso II, da Lei nº 10.522/2002, e a Câmara Superior de Recursos Fiscais mudou sua jurisprudência, para adaptar-se ao Parecer SEI nº 74/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e, conseqüentemente, ao Ato Declaratório PGFN nº 12/2018.

E mais, a Secretaria da Receita Federal do Brasil já havia editado a Solução de Consulta Cosit nº 505, de outubro de 2017, favorável aos contribuintes.

Logo, é reconhecida a isenção na hipótese e foram superadas as teses segundo as quais: (a) seria aplicável a lei vigente na data da ocorrência do fato gerador; (b) inexistiria direito adquirido; (c) as isenções seriam livremente revogáveis; (d) somente a isenção condicional e por prazo certo seria irrevogável.

Já as ações bonificadas, isto é, ações novas distribuídas, correspondentes ao aumento de capital social mediante capitalização de lucros ou de reservas, na proporção do número de ações que possuem os acionistas, que guardam as mesmas características, benefícios e deveres das ações originárias (isentas), são igualmente isentas. Noutro giro, as ações bonificadas são mera expansão das originárias e guardam exatamente as mesmas características, conforme preleciona o § 2º do artigo 169 da LSA.

As ações bonificadas têm as mesmas características das ações originárias, de que são legalmente derivadas. Desta forma, em sendo isentas as alienações das ações originárias, são igualmente isentas as alienações das ações derivadas (ações bonificadas). Como reforço de tal conclusão, lembre-se que as ações

bonificadas não são oriundas de novos aportes ou aplicações de recursos pelos acionistas da Companhia, e inclusive inexistente alteração no patrimônio das pessoas físicas, cujas ações tendem a recuar de valor na mesma proporção das bonificações.

No Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, essa matéria é bastante controversa, mas há julgados segundo os quais a isenção é extensível às ações bonificadas.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Disponível em http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/430_CPC_41_rev%2012.pdf, acesso em 15 de novembro de 2019.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito societário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

CARVALHOSA, Modesto Souza Barros. **Comentários à Lei das Sociedades Anônimas**. 3º Volume. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

BRASIL. Planalto. **Decreto-Lei nº 1.510**, de 27 de dezembro de 1976. Brasília, 27 de dezembro de 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del1510.htm. Acesso em: 15 de novembro de 2019.

BRASIL. Planalto. **Lei nº 7.713**, de 22 de dezembro de 1988. Brasília, 22 de dezembro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm, Acesso em: 15 de novembro de 2019.

BRASIL. Planalto. **Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995. Brasília, 20 de janeiro de 1995. Disponível em: Acesso em: 15 de novembro de 2019.

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 84**, de 11 de outubro de 2001. Brasília, 11 de outubro de 2001. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=14400>. Acesso em: 15 de novembro de 2019.

BRASIL. Planalto. **Lei nº 10.522**, de 19 de julho de 2002. Brasília, 19 de julho de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm. Acesso em: 15 de novembro de 2019.

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1396**, de 16 de setembro de 2013. Brasília, 16 de setembro de 2013. Disponível em: <http://>

normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=46030. Acesso em: 15 de novembro de 2019;

BRASIL. Receita Federal. **Solução de Consulta Cosit nº 505**, de 17 de outubro de 2017. Brasília, 17 de outubro de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=87876>. Acesso em: 15 de novembro de 2019.

PINTO, Alexandre Evaristo; ALDINUCCI, João Victor Ribeiro. Carf analisa isenção do IRPJ na Alienação de Participação Societária. **Consultor Jurídico**. Disponível em: CONJUR. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-18/direto-carf-carf-analisa-isencao-ir-alienacao-participacao-societaria>. Acesso: em 15 de novembro de 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TILBERY, Henry. **A Tributação dos Ganhos de Capital**: nas vendas de participações societárias pelas pessoas físicas. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.



INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE OS VALORES PAGOS A TÍTULO DE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS GOZADAS, AVISO PRÉVIO INDENIZADO E PRIMEIROS QUINZE DIAS DE AFASTAMENTO POR MOTIVO DE DOENÇA.

Miriam Denise Xavier

Graduada em Direito e em em Ciências Atuariais pela Pontifícia Universidade Católica (PUC-MG), em Engenharia Mecânica pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), em Engenharia Industrial Elétrica pelo CEFET/MG. Mestre em Engenharia Mecânica pela UFMG. Atualmente é auditora-fiscal da Receita Federal do Brasil, conselheira do CARF, coordenadora, autora e tutora de cursos ead (ENAP) e professora assistente IV da PUC/MG. Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Previdenciário e Tributário.

Resumo: Muito se discute sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pelos empregadores aos empregados, especialmente os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, um terço constitucional de férias (usufruídas) e quinze dias de afastamento por motivo de doença. O presente estudo objetiva atualizar os operadores do Direito quanto ao atual estado das decisões do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça sobre o tema e sua observância pelos conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Abstract: Much is discussed about the incidence of social security contributions on amounts paid by employers to employees, especially amounts paid as indemnity notice, constitutional one third of vacation (enjoyed) and fifteen days of sick leave. This study aims to update the legal operators regarding the current state of decisions of the Supremo Tribunal Federal and Superior Tribunal de Justiça about the subject and their compliance by the counselors of the Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Palavras- chave: Contribuição previdenciária, aviso prévio indenizado, um terço constitucional de férias, primeiros quinze dias de afastamento por doença.

Keywords: Social security contribution, indemnized notice, constitutional one third holiday, first fifteen days of sick leave.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	365
2	LEGISLAÇÃO VIGENTE SOBRE AS VERBAS EM ESTUDO	365
2.1	Aviso Prévio Indenizado.....	366
2.2	Terço Constitucional de Férias Usufruídas.....	366
2.3	Remuneração paga no período de até quinze dias de afastamento por motivo de doença	367
3	POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.	367
4	APLICAÇÃO PELOS CONSELHEIROS DO CARF	369
5	POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ...	370
6	CONCLUSÕES.....	373
6.1	Terço Constitucional de Férias Usufruídas.....	373
6.2	Aviso prévio indenizado.....	374
6.3	Remuneração paga no período de até quinze dias de afastamento por motivo de doença	374
	REFERÊNCIAS.....	374

1 INTRODUÇÃO

A controvérsia sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pelos empregadores aos empregados é motivo de discussão entre auditores fiscais, contadores, advogados, julgadores administrativos e acabam por provocar várias demandas judiciais.

Tal discussão é recorrente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), e mais recentemente, as verbas que demandam maiores interpretações são os valores pagos a título de *aviso prévio indenizado, terço constitucional de férias* (usufruídas) e *quinze dias de afastamento por motivo de doença*, especialmente após a decisão em sede de recurso repetitivo proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) nº 1.230.957/RS.

O acompanhamento dos eventos ocorridos após referida decisão é essencial para o adequado julgamento administrativo sobre a matéria, tendo em vista que os conselheiros do CARF são obrigados a observar as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF em sede de repercussão geral e pelo STJ em sede de recurso repetitivo.

2 LEGISLAÇÃO VIGENTE SOBRE AS VERBAS EM ESTUDO

No que tange a legislação sobre os temas, para o segurado do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), qualquer parcela destinada a retribuir o seu trabalho integra o salário de contribuição, conforme Lei nº 8.212/1991 (Brasil, [2019]), artigo 28, inciso I:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; [...]

Entretanto, a Lei 8.212/91 (Brasil, [2019]), no art. 28, § 9º, exclui algumas rubricas da base de incidência das contribuições previdenciárias, contudo

para que tais rubricas sejam excluídas, elas devem estar previstas no citado dispositivo legal e devem ser pagas dentro dos ditames da lei.

Trata-se de norma isentiva, que deve ser interpretada restritivamente, nos termos do Código Tributário Nacional (CTN), artigo 111.

Nos termos da legislação a seguir citada, os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, terço de férias gozadas e no período de até quinze primeiros dias de afastamento por motivo de doença integram a base de cálculo da contribuição previdenciária.

2.1 Aviso Prévio Indenizado

Para o aviso prévio indenizado, havia previsão para que ele não integrasse o salário de contribuição. Contudo, com a alteração promovida na Lei 8.212/1991 (Brasil, [2019]) pela Lei 9.528/1997, o aviso prévio indenizado foi excluído do rol e parcelas que não integram o salário de contribuição.

Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

e) a importância recebida a título de aviso prévio indenizado, férias indenizadas, indenização por tempo de serviço e indenização a que se refere o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

e) as importâncias:(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

[...]

A referida isenção permaneceu no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/1999 (Brasil, [2019]), artigo 214, § 9º, V, 'f'. Tal dispositivo foi revogado pelo Decreto nº 6.727/2008, adequando-se a redação do RPS à lei.

2.2 Terço Constitucional de Férias Usufruídas

Quanto ao terço constitucional de férias usufruídas, nos termos da Lei 8.212/1991 (Brasil, [2019]), art. 22, I, e artigo 28, e do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999 (Brasil, [2019]), artigo 214, § 4º:

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I- para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

[...]

§ 4º A remuneração adicional de férias de que trata o inciso XVII do art. 7º da Constituição Federal integra o salário-de-contribuição.

2.3 Remuneração paga no período de até quinze dias de afastamento por motivo de doença

Quanto à remuneração paga no período de até quinze dias de afastamento por motivo de doença, a Lei nº 8.213/1991 (Brasil, [2019]), determina que:

Art. 60. O auxílio-doença será devido ao segurado empregado a contar do décimo sexto dia do afastamento da atividade, e, no caso dos demais segurados, a contar da data do início da incapacidade e enquanto ele permanecer incapaz.

[...]

§ 3º Durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbirá à empresa pagar ao segurado empregado o seu salário integral.

3 POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A despeito do comando legal citado, o STJ possui jurisprudência consolidada no sentido da não incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas em estudo, dada a sua natureza indenizatória/compensatória, segundo o que foi decidido no Recurso Especial (REsp) nº 1.230.957/RS, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, conforme ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE;

AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

1. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA.

[...]

1.2 Terço constitucional de férias. No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, “d”, da Lei 8.212/91 – redação dada pela Lei 9.528/97). *Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa).* A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: “Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas”. (grifo nosso)

[...]

2. Recurso especial da Fazenda Nacional.

[...]

2.2 *Aviso prévio indenizado.* A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, *não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional*, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, “se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba” (grifo nosso)

[...]

2.3 *Importância paga nos quinze dias que antecedem o auxílio-doença.* No que se refere ao segurado empregado, durante os primeiros quinze dias consecutivos ao do afastamento da atividade por motivo de doença, incumbe ao empregador efetuar o pagamento do seu salário integral (art. 60, § 3º, da Lei 8.213/91 — com redação dada pela Lei 9.876/99). Não obstante nesse período haja o pagamento efetuado pelo empregador, a importância paga não é destinada a retribuir o trabalho, sobretudo porque no intervalo dos quinze dias consecutivos ocorre a interrupção do contrato de trabalho, ou seja, nenhum serviço é prestado pelo empregado. Nesse contexto, a orientação das Turmas que integram a Primeira Seção/STJ firmou-se no sentido de que *sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária*, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória.

[...]

Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (grifos nossos)

A decisão adotada em face do Resp. nº 1.230.957/RS teve seus efeitos sobrestados em virtude do reconhecimento de repercussão geral pelo STF na matéria discutida no Tema 163/STF, que tem como paradigma o RE nº 593.068/SC.

Acontece que o julgamento do RE nº 593.068/SC foi concluído em 11 de outubro de 2018 (decisão publicada em 21 de março de 2019 no Diário da Justiça), concluindo-se que a contribuição previdenciária não incide sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, a exemplo do terço de férias, *não fazendo qualquer referência aos segurados do RGPS.* Vê-se, portanto, que foi equivocado referido sobrestamento.

A despeito da conclusão do julgamento do RE 593.068/SC, o STJ novamente sobrestou a decisão do REsp. nº 1.230.957/RS, em 4/4/19, até que fosse proferida decisão de mérito sobre o Tema 985/STF (RE nº 1.072.485/PR). Tal recurso extraordinário versa apenas sobre o terço constitucional de férias.

4 APLICAÇÃO PELOS CONSELHEIROS DO CARF

Diante da decisão proferida pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, a princípio, estariam os conselheiros do CARF a ela vinculados, tendo em vista o disposto no Regimento Interno do CARF (RICARF), artigo 62, que determina:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei 73 Complementar nº 73, de 1993. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º *As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.* (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016) (grifo nosso)

Acontece, porém, que a “observância obrigatória pelo CARF” *deve ocorrer quando houver decisão definitiva de mérito*. Assim, se as matérias forem submetidas ao STF, deve-se aguardar a decisão daquela Corte, pois, por óbvio, ainda não há que se falar em “decisão definitiva de mérito”.

5 POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Há várias decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em matérias relacionadas com as aqui em estudo. São elas:

a) **Tema 759/STF - ARE nº 745.901**

O STF entendeu inexistente a repercussão geral do tema “*incidência de contribuição previdenciária sobre a verba recebida por empregado a título de*

aviso prévio indenizado” (tema 759), no ARE nº 745.901, no qual se discutia a incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de aviso prévio indenizado, entendendo que a controvérsia lastreada em interpretação da Lei nº 8.212/91 e do Decreto nº 6.727/2009 seria de natureza infraconstitucional.

b) Tema 908/STF - RE nº 892.238/RS

O STF entendeu inexistente a repercussão geral do tema *“Definição da natureza de parcelas pagas ao empregado, para fins de enquadramento ou não na base de cálculo de contribuição previdenciária, conforme o art. 28 da Lei nº 8.212/1991”* (tema 908), no RE 892.238. Em tal processo, submeteu-se à análise de repercussão geral a questão referente ao alcance do salário contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária prevista no *artigo 195, II*, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88), *aquela devida pelo “trabalhador e demais segurados da previdência social”*. Julgou-se que não há repercussão geral, que não há matéria constitucional.

c) Tema 985/STF - RE nº 1.072.485/PR

O STF, em Acórdão de 10/12/18, entendeu haver repercussão geral do tema *“Natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal”*.

d) Tema 20/STF - RE nº 565.160/SC

O STF *julgou o RE nº 565.160 (tema 20)*, Acórdão de 29/3/17, no qual se discutia o *“Alcance da expressão ‘folha de salários’, para fins de instituição de contribuição social sobre o total das remunerações”*. No referido processo debateu-se acerca do *artigo 195, I, da CRFB/88*, tratando-se, portanto, das *contribuições “do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei”*.

Assim restou decidido:

O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 20 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento, fixando a seguinte tese: *“A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998”*. Ausentes, justificadamente, os Ministros Celso de Mello e Dias Toffoli. Falaram: pela recorrente, a Dra. Maria Leonor Leite Vieira, e, pelo recorrido, o Dr. Leonardo Quintas Furtado, Procurador da Fazenda Nacional. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 29.3.2017. (grifo nosso)

Consta do voto do Ministro Luiz Fux:

Da interpretação conjunta entre os dois dispositivos, artigo 201, *caput* e § 11 e artigo 195, inciso I, “a”, da Constituição, extrai-se que só deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador aquelas parcelas pagas com habitualidade, em razão do trabalho, e que, via de consequência, serão efetivamente passíveis de incorporação aos proventos da aposentadoria.

[...]

Expressão folha de salários, assim tida como a soma dos valores pagos em retribuição à atividade laboral, desde que se revistam do requisito da habitualidade, previsto pelo §11, do art. 201.

[...]

Destaque-se, por fim, que descabe a esta Corte definir a natureza indenizatória ou remuneratória de cada parcela, eis que tal discussão não possui status constitucional, conforme amplamente vem sendo reconhecido pela jurisprudência. Compete tão somente a este colegiado a interpretação dos dispositivos constitucionais em relação ao tema, de modo que deles só é possível extrair a necessidade de pagamento com habitualidade e em decorrência da atividade laboral, para fins de delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária do empregador e consequente interpretação do conceito de “folha de salários”.

Consta do voto do Ministro Alexandre de Moraes:

Portanto, para fins previdenciários, o texto constitucional adotou a expressão “folha de salários” como o conjunto de verbas remuneratórias de natureza retributiva ao trabalho realizado, incluindo gorjetas, comissões, gratificações, horas-extras, 13º salário, adicionais, 1/3 de férias, prêmios, entre outras parcelas cuja natureza retributiva ao trabalho habitual prestado, mesmo em situações especiais, é patente.

E do voto da Ministra Rosa Weber, extrai-se:

De sorte que eu também lavrei aqui uma tese, que é exatamente igual à que já expuseram aqui os eminentes Pares, destacando esse caráter da habitualidade, que é o que efetivamente faz com que se integre o salário para todos os fins de direito.

Vários julgados do STF reconhecem a inclusão do terço constitucional de férias no tema 20.

e) **Tema 482/STF - RE nº 611.505/SC**

Incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo empregador ao empregado nos primeiros quinze dias de auxílio-doença.

O Plenário Virtual da Corte teria rejeitado a repercussão geral da matéria, considerando que ela estaria restrita à análise de norma infraconstitucional. Contudo, pendem de apreciação embargos de declaração opostos pela União (Fazenda Nacional) em face de tal decisão.

Decisão: Após o voto do Ministro Edson Fachin (Relator), acolhendo os embargos de declaração com efeitos infringentes, para reconhecer o efeito inverso da repercussão geral por ausência do *quorum* no sentido da afirmação negativa, pediu vista dos autos a Ministra Cármen Lúcia (Presidente). Plenário, 29/6/2017.

Os autos foram devolvidos para julgamento em 3/7/2019.

6 CONCLUSÕES

À vista dos julgados citados, é possível avaliar como o conselheiro do CARF deve então tratar as matérias em estudo.

6.1 Terço Constitucional de Férias Usufruídas

A decisão do STF impacta o entendimento firmado pelo STJ no REsp. nº 1.230.957/RS acerca do terço constitucional de férias usufruídas, pois, conforme se depreende do RE nº 565.160/SC, o terço de férias é ganho habitual do empregado – o pagamento anual de tal verba tem previsão na CRFB/1988, artigo 7º, inciso XVII.

Logo, uma vez assentada, no RE nº 565.160/SC, a possibilidade de incidência de contribuição previdenciária, tendo em vista a sua natureza retributiva, caberia ao STJ adequar seu entendimento ao que restou definido pelo STF.

Infere-se que quando se tratar de ganho habitual, afasta-se a discussão sobre se a verba é indenizatória ou remuneratória, pois se atrai o conceito de folha de salários.

Desse modo, válida a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de um terço constitucional de férias.

Como a decisão do STJ firmada no REsp. nº 1.230.957/RS acerca do adicional de um terço de férias gozadas está em dissonância do decidido pelo STF, superado tal entendimento.

Eis o conteúdo extraído da Nota PGFN/CRJ/Nº 981, de 29/9/2017:

Tendo em vista a correlação entre o salário de contribuição e remuneração no plano infraconstitucional, vislumbra-se que a alteração do entendimento do STJ em relação à contribuição do empregador decorrente da adequação ao entendimento do STF pode ser eventualmente estendida pela Corte Superior ao empregado.

6.2 Aviso prévio indenizado

Quanto ao aviso prévio indenizado, a controvérsia é de natureza infraconstitucional. Assim, a decisão de mérito proferida pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, no REsp. nº 1.230.957/RS, tem caráter definitivo, devendo ser observada pelos conselheiros do CARF no julgamento dos recursos administrativos.

Acrescente-se que há decisões reiteradas do STF que apontam a inexistência de repercussão geral em litígios envolvendo a matéria aviso prévio indenizado, pois se trata de matéria infraconstitucional.

6.3 Remuneração paga no período de até quinze dias de afastamento por motivo de doença

Quanto à remuneração paga nos quinze dias de afastamento por motivo de doença, encontra-se pendente a definição pelo STF da repercussão geral da matéria, no RE nº 611.505/SC.

Assim, considerando que há o sobrestamento do REsp. nº 1.230.957/RS, mesmo que atrelado ao RE nº 1.072.485/PR, deve-se aguardar o desfecho do julgamento dos embargos opostos pela Fazenda Nacional, já que, concluindo o STF pela existência de repercussão geral, a discussão seria levada ao nível constitucional, afastando, por enquanto, o entendimento do STJ.

Logo, quanto à remuneração paga nos quinze dias de afastamento por motivo de doença, pelo menos até que seja julgado os citados embargos, mantém-se a incidência de contribuição previdenciária, não se aplicando a decisão do STJ firmada no REsp. nº 1.230.957/RS acerca desta matéria.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 1 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.212**, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em 1 nov. 2019.

BRASIL. **Decreto nº 3.048**, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3048.htm. Acesso em 1 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 1 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997**. Altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9528.htm. Acesso em 1 nov. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8213cons.htm. Acesso em 1 nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.230.957/RS**. Processual Civil. Recursos Especiais. Tributário. Contribuição Previdenciária a cargo da empresa. [...]. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 26 fev. 2014. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RESP%27.clas.+e+@num=%271230957%27\)+ou+\(%27REsp%27+adj+%271230957%27.suce.\)\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RESP%27.clas.+e+@num=%271230957%27)+ou+(%27REsp%27+adj+%271230957%27.suce.))&thesaurus=JURIDICO&fr=veja). Acesso em: 1 nov. 2019.

MINISTÉRIO DA FAZENDA (Brasil). **Portaria nº 343**, de 9 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Brasília: Ministério da Fazenda, 2015. Disponível em: <http://carf.economia.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multivigente.pdf>. Acesso em: 1 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário - **ARE 745.901**. Incidência de contribuição previdenciária sobre a verba recebida por empregado a título de aviso prévio indenizado. Relator Ministro Teori Zavascki. Brasília, 18 set. 2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4397897&numeroProcesso=745901&classeProcesso=ARE&numeroTema=759>. Acesso em: 1 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário – **RE nº 1.072.485**. Natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, 10 dez. 2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5255826&numeroProcesso=1072485&classeProcesso=RE&numeroTema=985>. Acesso em: 1 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário – **RE nº 565.160**. Alcance da expressão “folha de salários”, para fins de instituição de contribuição social sobre o total das remunerações. Relator Ministro Marco Aurélio. Brasília, 23 ago. 2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=11903&numeroProcesso=565160&classeProcesso=RE&numeroTema=20>. Acesso em: 1 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário – **RE nº 611.505**. Incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos pelo empregador ao empregado nos primeiros quinze dias de auxílio-doença.. Relator Ministro Ayres Britto. Brasília, 29 jun. 2017. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3858780&numeroProcesso=611505&classeProcesso=RE&numeroTema=482>. Acesso em: 1 nov. 2019.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ. **Nota nº 981**, de 29 de setembro de 2017. Recurso Extraordinário nº 614.406/RS. Recurso representativo de controvérsia. Feito submetido à sistemática do artigo 543-B do CPC. Art. 19, inc. IV, da Lei nº 10.522/2002. Inclusão do tema na lista do art. 1º, V, da Portaria PGFN nº 294/2010. Brasília: PGFN, 2017. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/NOTA%20CRJ%20981-2015.pdf>. Acesso em: 1 nov. 2019.

TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE PLANOS DE OPÇÃO DE COMPRA AÇÕES/*STOCK OPTIONS*, DO PONTO DE VISTA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Conselheiro Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento. Graduado em Ciências Contábeis e Gestão Pública, com especialização em Direito Tributário e Gestão de Contratos.

Resumo: O presente estudo busca identificar, a partir de suas origens, evolução e peculiaridades, qual a natureza dos benefícios concedidos a empregados, administradores e prestadores de serviços com a instituição de Planos de Opção de compra de Ações (*Stock Options Plans*). As reflexões apresentadas consideram textos legais e normativos, manifestações de órgãos de controle e de fiscalização, além de opiniões doutrinárias. Tudo para, ao fim, apontar os reflexos tributários decorrentes de tais ajustes, em particular os relacionados à Contribuição Social Previdenciária e ao Imposto sobre a Renda.

Palavras-chave: *Stock Options*, benefício, reflexo tributário.

Abstract: *This research seeks to identify, starting from its origins, evolution and peculiarities, what is the nature of the benefits given to The employees, administrators and service providers with the Stock Option Plans. The informations presented here consider legal e normative texts, manifestations from Control and Inspection Institutions, as well as Doctrinal Opinions. All this in order to indicate tributary reflexes arising from these adjustments, specially the related to the social security contribution and the income taxes.*

Keywords: *Stock Options, benefits, tributary reflexes.*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	381
2	DO AMPARO LEGAL E NORMATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E O IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA.....	381
3	PLANOS DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES (<i>STOCK OPTIONS PLANS</i>)	384
4	DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA E DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA.....	396
5	CONCLUSÃO	397
	REFERÊNCIAS.....	397

1 INTRODUÇÃO

Inicialmente, oportuno destacar que, na prática, em Direito, não há verdades absolutas e as conclusões individuais a que se chega sobre uma matéria qualquer depende muito das experiências vividas por quem busca avaliar o caso concreto ou, até mesmo, do interesse de quem este representa.

Quanto falamos de Planos de Opção de Compra de Ações (*Stock Options Plans*), em particular quando analisamos seus efeitos tributários, todos temos a nossa convicção sobre a natureza de tais ajustes particulares, mas nossas certezas podem não se alinhar entre si, assim como não se alinham as certezas majoritariamente manifestadas pela representação da Fazenda Nacional e pela representação dos contribuintes nos inúmeros litígios que tramitam nas instâncias judicial e administrativa.

Há situações em que ocorrem estes aparentes conflitos mesmo no curso de uma manifestação isolada, apontando que essas tais certezas variam de forma muito sensível, a depender das especificidades do caso concreto e da competência dos argumentos das partes. Portanto, resta evidente a importância de uma análise mais atenta do Instituto em questão, especialmente para apontar se os valores recebidos pelos seus beneficiários têm natureza remuneratória.

2 DO AMPARO LEGAL E NORMATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E O IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA

Para buscar lastro fático e normativo para as conclusões que adiante serão expostas sobre os aspectos tributários que permeiam a instituição e a operacionalização de Planos de *Stock Options*, mister lembrarmos as regras matrizes dos tributos que este estudo objetiva discutir, a saber, as Contribuições Previdenciárias e o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

No que tange às contribuições previdenciárias, temos:

Constituição Federal de 1988:

Art. 194. *A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.*

Art. 195. *A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e *demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*; [...]

Lei 8.212/91

Art. 22. *A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: [...]*

I - *vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. [...]*

III - *vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; [...]*

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: *a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (grifos nossos)*

Já em relação ao que Imposto sobre a Renda, assim dispõe:

Lei 5.172/66 (CTN):

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º *A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.*

Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR)

Art. 36. *São tributáveis* os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como: [...]

XIII - *as remunerações relativas à prestação de serviço* por: [...]

b) *diretores ou administradores de sociedades anônimas*, civis ou de qualquer espécie, quando decorrentes de obrigação contratual ou estatutária;

Art. 47. *São também tributáveis*: [...]

IV - *os rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos, avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção*; (grifos nossos).

Tratando inicialmente das Contribuições Sociais, como se vê acima, o texto constitucional deixa bem claro que a seguridade social compreende ações dos Poderes Públicos e da sociedade destinadas a assegurar direitos à saúde, à previdência e à assistência social. Portanto, nota-se que o poder constituinte demonstrou preocupação com as adversidades da vida, conferindo ao cidadão uma forma de proteção, que, frise-se, não compete apenas ao Estado, mas a toda sociedade, em claro alinhamento ao contexto histórico em que, inicialmente, apenas a família se encarregava de cuidar dos mais velhos e incapacitados, em uma realidade em que nem todos gozavam de tal apoio familiar, sendo a indigência associada, muitas das vezes, a uma espécie de benefício garantidor do acesso ao Reino de Deus ou mesmo a uma punição divina decorrente de culpa da própria pessoa carente. Tal cenário começou a mudar com o envolvimento de voluntários, com a organização de grupos de ajuda mútua e, por fim, com a participação efetiva do Estado.

Não obstante essa tendência de preocupação com o próximo, há muitos casos em que nos deparamos com atos ou pretensões que não demonstram o mesmo nível de preocupação com a situação dos nossos semelhantes. Assim, tal qual uma manada de elefantes, que deixa para trás os mais velhos que já não conseguem se locomover no mesmo ritmo em busca de alimento, uma parcela de nossa sociedade pouco se importa com as dificuldades enfrentadas pelos mais necessitados, colocando seus interesses pessoais acima de tudo e de todos, buscando por teses e interpretações legais que mais atendam a seus anseios, em claro desvirtuamento de institutos importantes como, por exemplo, o da Participação nos Lucros ou Resultados e do próprio Plano de *Stock Options*.

3 PLANOS DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES (*STOCK OPTIONS PLANS*)

Analisando mais especificamente os Planos de *Stock Options*, como regra, estamos falando de ajustes que beneficiam administradores, empregados e prestadores de serviços mais relevantes para a companhia. Sua instituição está relacionada à tentativa de alinhamento dos interesses de tais colaboradores aos interesses de acionistas, em particular para minimizar os riscos e os custos identificados pela conhecida Teoria da Agência, que se baseia na análise e nas soluções de conflitos identificados nas empresas originados da divergência de interesses dos diversos agentes que nela atuam, problemas estes que, no caso em apreço, apresentam-se mais relevantes quanto mais distantes forem as figuras de acionistas e gestores.

O instrumento em questão não é novo, mas a sua utilização cada vez mais frequente, em particular no Brasil, acaba por ensejar discussões sobre as peculiaridades do Instituto, bem assim sobre os eventuais reflexos trabalhistas e tributários.

Steven Emanuel (2009, *apud* SANJAR, 2012, p. 54-55), afirma que as formas de remuneração dos administradores de uma sociedade podem ser agrupadas em três grandes categorias: (i) os pagamentos habituais, que incluem os salários e os bônus anuais; (ii) os planos de incentivo baseados em ações; e (iii) os planos de pensão e outras formas correlatas.

Pesquisas apontaram que, "até o início dos anos 80, as *Stock Options* representavam 2% da remuneração dos CEOs das companhias norte-americanas. Esta proporção subiu para 26% em 1994, superando 50% no final dos anos 90" (ANDRADE e ROSSETTI, 2004, *apud* SANJAR, 2012, p. 32), o que evidencia que essa modalidade passou a constituir mecanismo bastante útil destinado a remunerar e incentivar todos aqueles que prestam serviços à companhia.

É incontestável, portanto, que, com o passar do tempo, as *Stock Options* têm representado uma parte cada vez mais significativa do montante percebido por administradores, empregados e prestadores de serviços mais relevantes, indicando, de forma bastante clara, que, na essência, tal ferramenta tem substituído valores que, antes, eram considerados salários mensais ou bônus anuais.

Ainda que reiteradamente a Doutrina reconheça a importância dos Planos de Opção de Compra de Ações como uma forma de remuneração variável, quando o tema é a incidência de tributação sobre os valores recebidos a este título, boa parte da comunidade jurídica se apressa para manifestar conclusões

que afastam os referidos valores do conceito de salário, o que em muito limita o campo de incidência tributária.

Diante de tal paradoxo, aqui destacado apenas como forma de chamar a atenção para o problema, a pergunta que deve ser respondida é se há elementos que, de fato, justifiquem a alteração da natureza tributária das vantagens recebidas exclusivamente em razão de uma ou outra característica do ajuste promovido entre os beneficiários e acionistas em decorrência da necessidade de mitigação dos conflitos identificados pela Teoria da Agência. O que se busca responder é se as *Stock Options* correspondem ou não a valores recebidos “pelo trabalho”, constituindo-se em verdadeiro salário utilidade, que corresponde a toda parcela, bem ou vantagem fornecida pelo empregador como gratificação pelo trabalho desenvolvido ou pelo cargo ocupado.

Algumas manifestações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) sobre o tema indicam que a citada Comissão avalia que os benefícios decorrentes de Planos de *Stock Options* têm natureza remuneratória, conforme se vê abaixo:

Deliberação CVM nº 371, de 13 de dezembro de 2000:

Benefícios de *remuneração em ações*

23. Os benefícios de remuneração em ações são aqueles em que o empregado tem direito de receber títulos de participação acionária emitidos pela Entidade (ou sua matriz); ou o valor da obrigação da Entidade para com o empregado depende do valor futuro dos títulos de participação acionária emitidos pela Entidade. *Os benefícios de remuneração em ações incluem:*

- a. *Ações, opções em ações* e outros títulos de participações emitidos a favor de empregados; e
- b. Pagamentos futuros a empregados que dependem do valor de mercado das ações da Entidade.

Categorias de benefícios

24. *Existem cinco categorias identificáveis de benefícios a empregados: (...)*

e. *Remuneração em ações e títulos equivalentes à participação patrimonial.*

Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2005

25 . Remuneração por ações

25.1 Introdução

A crescente utilização pelas companhias brasileiras de programas de *remuneração através da concessão de opções de compra de ações aos empregados* e a revisão de pronunciamentos internacionais sobre o assunto por força de debates públicos sob a forma de contabilização, torna o assunto relevante para as considerações desse ofício circular.

Em 19 de fevereiro de 2004, foi editado pelo IASB o IFRS 2 *Share – Based Payment*, para aplicação a partir de 1 de janeiro de 2005. Em 31 de março de 2004, o *Financial Accounting Standards Board – FASB* emitiu uma minuta de pronunciamento que, na mesma direção do IASB e apenas com algumas pequenas diferenças, aborda as transações em que uma empresa troca serviços de empregados por (a) instrumentos de participação (*equity instruments*) da empresa ou (b) exigibilidades baseadas no valor justo de instrumentos patrimoniais. A minuta de pronunciamento americana elimina a possibilidade de utilizar o APB *Opinion* n° 25, *Accounting for Stock Issued to Employees*, e obriga o registro desse tipo de transações com base no método de valor justo (*fair-value-based method*). *A regra geral desses pronunciamentos, aplicável à contabilização de planos de remuneração por ações, é o reconhecimento do custo ao longo do período de serviço requerido (vesting period) medido através dos modelos de apreamento de opções.*

25.2 Visão geral

A companhia aberta empregadora pode adotar vários tipos de planos para remunerar executivos e funcionários pela outorga de opções de compra de ações emitidas pela companhia. Nos planos de outorga de compra de ações convencionais, por exemplo, a companhia empregadora outorga opções para compra de um número fixo de ações da companhia, a um preço estabelecido, durante um período específico, em troca de serviços correntes ou futuros dos executivos e funcionários. Este tipo de remuneração é usual no mercado americano e, em menor escala, nos mercados da comunidade européia, como forma de alinhar os objetivos dos investidores ao objetivo dos administradores e empregados. No Brasil, existem poucos casos divulgados de companhias com este tipo de plano de remuneração, possivelmente motivado pela baixa delegação de poderes dos investidores controladores aos administradores, dada a identificação dos acionistas controladores com os administradores, formando um mesmo grupo de interesse. Em qualquer hipótese, as companhias brasileiras com papéis negociados nos mercados estrangeiros devem acompanhar as recomendações internacionais que prevêm a contabilização destes programas na sua conta de resultados, ou seja, o efeito do plano de opções na demonstração do resultado.

25.3 O conceito de opção de ações como remuneração de empregados

Na configuração mais comum, a opção de ações dá ao empregado o direito de comprar um certo número de ações da companhia a um preço fixo por um certo número de anos. O preço pelo qual a opção é concedida é usualmente o preço de mercado na data em que as opções são concedidas. *A lógica deste benefício é a expectativa que o preço das ações subirá e os empregados poderão comprá-la pelo exercício (compra) a um preço mais baixo que foi referenciado no momento da concessão e vendê-lo pelo preço corrente do mercado, por exemplo.*

A concessão de ações aos empregados é considerada uma forma flexível de remuneração que pretende atrair e motivar os empregados concedendo uma

parte do futuro crescimento da companhia. Essa forma também faz sentido para companhias abertas que pretendem manter uma forma contínua de remuneração e participação dos empregados na administração da companhia. *A idéia geral é o benefício do aumento da produtividade e retenção de talentos adicionado à relativamente pequena diluição do capital através da concessão das opções em ações.* O efeito positivo da remuneração aos empregados através da concessão de opções depende, em larga medida, da criação de um comprometimento real e significativo com os destinos da companhia.

No desenho de um programa de opções é necessário considerar a quantidade de ações que estarão disponíveis para serem exercidas e quantos empregados receberão o direito de receber essas opções a cada ano para que exista regularidade na concessão deste tipo de remuneração e nos efeitos benéficos esperados. Essa consideração é importante para que exista a possibilidade de inclusão de futuros empregados nesse tipo de remuneração. Outra consideração importante é a intenção de conceder o benefício a todos os empregados ou somente a alguns empregados-chave. A resposta a essas e outras perguntas determinarão a espécie de plano, o tempo previsto para a sua duração, as características de elegibilidade, alocação, avaliação, momento de concessão, períodos de carência e preço de exercício das opções.

Na prática das companhias em mercados mais desenvolvidos, as opções são tipicamente sujeitas a um período de três a cinco anos de prestação de serviços (*vesting period*), o que significa que se algum empregado tiver 20% deste período somente pode exercer 20% das opções, ou ainda, um empregado pode, tipicamente, exercer opções a que tenha direito a qualquer tempo, proporcionalmente ao período de elegibilidade.

Algumas companhias podem oferecer uma alternativa de exercício das opções sem desembolso no qual o empregado exerce a opção e a companhia paga um montante igual à diferença entre o preço de mercado menos o preço de exercício. Em outros casos, é necessário o desembolso pelos empregados do valor necessário ao pagamento pelas ações ao preço de exercício acordado no plano de remuneração baseado em ações. (grifos nossos).

O caráter remuneratório do Plano de *Stock Options* também se apresenta inequívoco se considerarmos os termos da manifestação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por meio do Pronunciamento Técnico CPC 10 (R1):

Pagamento Baseado em Ações

12. *Via de regra, ações, opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais são outorgados aos empregados como parte do pacote de remuneração destes, adicionalmente aos salários e outros benefícios.* Normalmente, não é possível mensurar, de forma direta, os serviços recebidos por componentes específicos do pacote de remuneração dos empregados. Pode não ser possível também mensurar o valor justo do pacote de remuneração como um todo de modo independente, sem se mensurar diretamente o valor justo

dos instrumentos patrimoniais outorgados. Ademais, ações e opções de ações são, por vezes, outorgadas como parte de acordo de pagamento de bônus, em vez de serem outorgadas como parte da remuneração básica dos empregados. *Objetivamente, trata-se de incentivo para que os empregados permaneçam nos quadros da entidade ou de prêmio por seus esforços na melhoria do desempenho da entidade. Ao beneficiar os empregados com a outorga de ações ou opções de ações, adicionalmente a outras formas de remuneração, a entidade visa a obter benefícios marginais.* Em função da dificuldade de mensuração direta do valor justo dos serviços recebidos, a entidade deve mensurá-los de forma indireta, ou seja, deve tomar como base o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados. (grifos nossos).

A considerar o que foi acima exposto, os Planos de *Stock Options* representam uma forma de remuneração variável e têm estreita relação contraprestacional com a atividade desenvolvida em cada instituição pelo beneficiário, tanto que a mesma Comissão de Valores Mobiliários definiu que configura uma hipótese de exercício abusivo do poder de controle, a instituição de Planos de Opção de Compra de Ações que deixem ao exclusivo critério dos participantes o momento do exercício da opção e a venda das ações adquiridas, sem o efetivo comprometimento com a obtenção de resultados. É o que se verifica pelo teor da Instrução CVM nº 323/2000:

Art. 1º São modalidades de exercício abusivo do poder de controle de companhia aberta, sem prejuízo de outras previsões legais ou regulamentares, ou de outras condutas assim entendidas pela CVM: [...]

XII – a instituição de plano de opção de compra de ações, para administradores ou empregados da companhia, inclusive com a utilização de ações adquiridas para manutenção em tesouraria, deixando a exclusivo critério dos participantes do plano o momento do exercício da opção e sua venda, sem o efetivo comprometimento com a obtenção de resultados, em detrimento da companhia e dos acionistas minoritários; (grifos nossos).

Portanto, a instituição de um Plano de *Stock Options* sem o comprometimento com a obtenção de resultados, com liberdade para que seus beneficiários exerçam a opção e vendam os ativos, evidencia abuso do poder de controle, em particular por corresponder a conduta que se mostra incompatível com os deveres e responsabilidades do administrador prescritos pelos art. 153 e 154 do Lei das SA, que assim dispõe:

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Art. 154. *O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.*

§ 1º O administrador eleito por grupo ou classe de acionistas tem, para com a companhia, os mesmos deveres que os demais, não podendo, ainda que para defesa do interesse dos que o elegeram, faltar a esses deveres.

§ 2º *É vedado ao administrador:*

a) *praticar ato de liberalidade à custa da companhia;* (grifos nossos).

Tal rigor no tratamento da matéria por parte a CVM se justifica pelos prejuízos que a instituição de um Plano de Stock Options sem quaisquer limitações pode trazer aos acionistas, que sequer têm direito de preferência na outorga do exercício de opções de compra de ações (art. 171, § 3º da Lei das SA), do que pode resultar uma diluição do capital detido por estes sem uma contrapartida que justificasse a benesse concedida aos administradores e empregados.

Por outro lado, uma outra evidência de que os Planos de *Stock Options* estão sempre relacionados a uma contraprestação é o fato de que o estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembleia geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle (art. 168, § 3º da LSA). Ou seja, não podem ser beneficiários de Planos de Outorga de Opções de Compra de Ações pessoas que não sejam administradores, empregados ou prestem serviços para própria empresa ou para sociedade por ela controlada.

Há quem defenda que não há viés remuneratório em razão da inexistência de retributividade nos benefícios percebidos nos Planos em comento, Tal afirmação não se mostra compatível com a realidade fática verificada nos diversos casos concretos que tramitaram pelo Conselho Administrativo de Recurso Fiscais, já que a contraprestação proporcional ao trabalho executado e à função desempenhada pelo trabalhador fica evidente em ajustes dessa natureza, à medida que a quantidade das opções outorgadas nunca é uniforme, variando de colaborador para colaborador, não havendo qualquer óbice para que o Plano especifique os critérios julgados pertinentes para atribuir benefício compatível com a colaboração de cada opcionista para o sucesso da empresa instituidora. Assim, não procede a tese de que há desvinculação entre a concessão de ações ou de opções e as condutas esperadas dos funcionários para o cumprimento de seus contratos de trabalho.

Da mesma forma, a gratuidade na outorga das opções ou mesmo na aquisição de ações não parece descaracterizar o nítido viés remuneratório de tais ajustes, alterando apenas, quando for o caso, o cálculo do tributo devido, que deverá considerar, como parte do custo dos ativos suportado pelos beneficiários dos planos, os valores que foram despendidos em um ou outro momento, para se chegar ao valor do efetivo benefício experimentado pelo opcionista, correspondente ao acréscimo patrimonial decorrente da operação.

Nessa esteira, mostram-se impróprias e irrelevantes as intermináveis discussões acerca de uma eventual natureza mercantil dos Planos de *Stock Options*, pois a relação entre empresa e administrador ou entre empresa e empregados tem sempre um evidente caráter mercantil, já que a prestação de serviços e o pagamento por estes constituem-se operações regidas pelo mercado. Ainda assim, parece inequívoco que os reiterados argumentos nesse sentido buscam, na verdade, equiparar os contratos de *Stock Options* àquelas Opções de Compra de Ações negociadas em Bolsa de Valores ou àquelas contratadas diretamente pelos titulares dos ativos financeiros.

Avaliando a questão sob tal enfoque, é evidente que se tratam de operações de naturezas diversas, com objetivos igualmente diversos e não seria a coincidência de nome ou cláusulas contratuais que poderia equipará-las quanto aos seus efeitos tributários.

Como regra, a comercialização de planos de Opções de Compra de Ações verificada no mercado comum aposta no lucro pela desvalorização dos ativos financeiros, situação em que, naturalmente, a opção não será exercida, constituindo-se o valor do prêmio como o lucro do instituidor. Por outro lado, os optantes entram em tal ajuste com o propósito de ganhar com a valorização do ativo, objetivando lucrar com a aquisição de uma ação por um valor inferior ao praticado pelo mercado.

No caso dos planos de *Stock Options*, resta cristalino que a operação é levada a termo objetivando a valorização da companhia instituidora, o que afasta a operação entabulada da sua congênere mercantil, em que a parte instituidora objetiva ganhar com a queda das ações.

Ainda em relação às peculiaridades dos ajustes dessa natureza em comparação com as Opções de Compra de Ações negociadas em Bolsa de Valores, um aspecto muito questionado é o risco envolvido na operação. Contudo, quando se fala em risco, o que se busca é a evidencia deste entre a outorga e o exercício da opção, tal qual se verifica nas operações mercantis comuns, em que o interessado em adquirir as ações no futuro, por determinado preço

previamente estipulado, paga por este direito (prêmio). Assim, no momento do exercício de tal opção, poderá adquirir um ativo por um preço inferior ao praticado naquela data ou poderá perder todo o valor pago de prêmio se não for vantajoso exercer a opção, em um cenário em que o preço estipulado previamente se mostre superior ao de mercado.

Já no caso das *Stock Options*, como regra geral, não há pagamento de qualquer prêmio no momento da outorga da opção, o que indica que não há investimento algum capaz de importar qualquer risco para o beneficiário, tampouco há um risco potencial derivado da possibilidade de frustração da expectativa do beneficiário de vir a receber as ações em condições favorecidas, já que é tema de caráter eminentemente pessoal e escapa ao conceito de risco do investimento.

Ainda que a instituidora do Plano defina algum valor a ser pago pelo opcionista a título de prêmio, sendo este um valor justo ou simbólico, a indissociável vinculação do ajuste a resultados a serem alcançados por administradores, empregados e prestadores de serviço impede a exclusão da natureza de remuneração do benefício recebido quando do exercício da opção, sendo uma grandeza relevante apenas para apuração do efetivo ganho experimentado pelo beneficiário.

Portanto, o que se apresenta como um elemento fundamental para se delimitar a natureza tributária das vantagens recebidas em programas de *Stock Options* é o seu comprometimento com a obtenção de resultados. Sem vinculação a resultados, o Plano não apresenta viés remuneratório, embora possa, por consequência, ser considerado como abuso do poder de controle.

Assim, as peculiaridades dos ajustes como onerosidade, risco, período de maturação, cláusulas de *lock up* etc, que ainda hoje são muito discutidos, são absolutamente irrelevantes para se aferir o caráter remuneratório dos valores recebidos em tais Planos, mostrando-se úteis apenas para se quantificar o tributo devido e o momento da ocorrência do fato gerador.

Por outro lado, considerando que, para fins de incidência tributária, não basta a conclusão de que as vantagens recebidas em razão de Planos de *Stock Options* têm natureza remuneratória, já que, para a aferição do tributo devido, falta ainda verificar o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, vale tratar, de forma bastante sintética, das fases mais frequentes de um Plano de *Stock Options* que, de alguma forma, possam apresentar interesse fiscal.

As fases mais relevantes para fins de constituição do crédito tributário podem ser limitadas (i) à fase de outorga das opções, (ii) ao período de aquisição do direito de exercer a opção (*vesting period*, período de carência ou período de maturação), (iii) ao período de exercício do direito de opção e (iv) ao período de bloqueio ou de indisponibilidade das ações adquiridas (*lock up*).

A primeira fase se inicia com a definição das regras gerais do plano, em particular quem são os elegíveis ao benefício, em quanto tempo poderão exercer o direito outorgado, os valores dos ativos, a quantidade e forma de pagamento, regras de caducidade etc, para, ao fim, formalizar-se efetivamente o contrato de outorga de opção de compra de ações.

Por ser considerado uma forma de remuneração variável com objetivos de longo prazo e em razão da necessidade de vincular o benefício a alcance de resultados ou mesmo a retenção de talentos, como regra, são definidos períodos de carência, que se constituem uma espécie de condição suspensiva do ajuste. Tais períodos podem variar em cada caso concreto, sendo possível que sejam subdivididos em outros períodos menores ou mesmo que haja avaliação dos resultados alcançados no seu curso, de forma global ou individual.

Superado o período de carência e alcançadas as demais prescrições estabelecidas pelo Plano, inicia-se o período de exercício, que é o lapso temporal em que o direito à aquisição das ações pode ser efetivamente exercido.

As fases acima são importantes para se definir o momento da ocorrência do fato gerador de um eventual reflexo tributário. Ademais, igualmente relevante são os valores envolvidos na operação, seja valor pago pela outorga da opção, seja o preço de exercício.

Há de se ressaltar inicialmente que, no mercado de renda variável, a Opção e a Ação são dois ativos autônomos, com expressões monetárias distintas e conferindo aos seus titulares direitos diversos. Enquanto aquele confere ao seu possuidor o direito de comprar ou vender um ativo por um preço fixo em uma data qualquer posterior, este confere a seus titulares direitos de sócios relacionados à espécie específica das ações negociadas. Nestes casos, ao se adquirir uma Opção, a negociação já gera os direitos que lhe são próprios, podendo o adquirente, de imediato, dispor desse ativo como melhor lhe convier.

Contudo, no caso das *Stock Options*, o contrato de outorga de opções, isoladamente, não é uma transação acabada e não confere ao colaborador nenhuma espécie de benefício efetivo, a não ser a expectativa de, em momento futuro, satisfeitas as condições estabelecidas no Plano, como prazo

de carência, manutenção do qualidade de prestador de serviço, confirmação do interesse pelo exercício da opção, pagamento/aceitação do preço de exercício, o beneficiário possa exercer o direito de adquirir ações da companhia instituidora do Programa.

Assim, a outorga da opção, em si, enquanto não implementadas as condições suspensivas e exercido o direito de compra, não seria elemento capaz de atrair a regra de incidência tributária, seja pela dificuldade de sua quantificação monetária, seja por não se constituir, ainda, em qualquer direito passível de exercício, seja por não corresponder a qualquer tipo de benefício financeiro ou econômico para o opcionista, seja em razão do que prevê a Lei nº 5.172/1966, que assim dispõe:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 116. *Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:*

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - *tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Art. 117. *Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:*

I - *sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;*

II - *sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio (grifos nossos).*

Neste sentido, mostra-se razoável o entendimento de que o fato gerador deve ser considerado ocorrido no momento do exercício das opções de compra das ações. De fato, apenas neste momento seríamos capazes de verificar o efetivo benefício ao opcionista, representado pela diferença positiva entre o

valor de mercado das ações adquiridas e o valor efetivamente pago por elas. É quando ocorre a incorporação ao patrimônio do beneficiário dos reflexos decorrentes da aquisição de ativos patrimoniais sob condições favorecidas, sendo certo que, antes desta data, existia para o potencial beneficiário apenas uma expectativa de um direito, impossível de se mensurar em números a justificar a atração da regra de incidência tributária.

Tal entendimento tem sido acolhido reiteradamente nos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme se vê Acórdão Carf nº 2401-004467, de 16/08/2016:

STOCK OPTIONS. OPÇÕES DE COMPRA DE AÇÕES. EXERCÍCIO DO DIREITO. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL. BASE DE CÁLCULO. Apura-se a base de cálculo na data do exercício do direito de compra das ações, quando aperfeiçoa-se o fato gerador pela vantagem econômica, consistente na remuneração sob a forma de utilidade, oriunda da aquisição das ações. A base de cálculo das contribuições corresponde à diferença entre o valor de mercado das ações adquiridas, na data do exercício, e o valor efetivamente pago pelo beneficiário.

Ocorre que o Pronunciamento Técnico CPC 10 (R1) traz o seguinte apontamento:

Transação por meio da qual serviços são recebidos

15. Se o direito aos instrumentos patrimoniais outorgados não for adquirido (*do not vest*) até que a contraparte complete um período de tempo específico de prestação de serviços, a entidade deve presumir que os serviços a serem prestados pela contraparte, em contrapartida aos instrumentos patrimoniais outorgados, serão recebidos no futuro, ao longo do período de aquisição de direito (*vesting period*). A entidade deve contabilizar os serviços prestados pela contraparte à medida que são prestados, ao longo do período de aquisição de direito (*vesting period*), com o correspondente aumento do patrimônio líquido.

Daí, restaria a dúvida de qual seria o momento da ocorrência do fato gerador. Seria o momento do reconhecimento da despesa relacionada aos serviços adquiridos ou o momento do efetivo exercício do direito de compra das ações.

Parece militar em favor da tese do reconhecimento da ocorrência do fato gerador no momento do exercício das opções de compra o preceito contido na Lei nº 12.973/2014, que indica que, para fins fiscais, tais valores são dedutíveis apenas após a liquidação em caixa ou outro ativo ou depois da transferência da propriedade das ações:

Art. 33. O valor da remuneração dos serviços prestados por empregados ou similares, efetuada por meio de acordo com pagamento baseado em ações, deve ser adicionado ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real no período de apuração em que o custo ou a despesa forem apropriados.

§ 1º A remuneração de que trata o *caput* será dedutível somente depois do pagamento, quando liquidados em caixa ou outro ativo, ou depois da transferência da propriedade definitiva das ações ou opções, quando liquidados com instrumentos patrimoniais.

Por fim, há de se ressaltar que o fato da empresa vincular o exercício das opções de compra de ações à manutenção das posições adquiridas por determinado período de tempo (*lock up*), na prática, nada mais é que uma forma de manutenção de seus objetivos por período adicional, já que, dentre outros, como regra, o escopo do citado Plano é a manutenção do vínculo de administradores e empregados.

Assim, nota-se o perfeito alinhamento da restrição ao objetivo empresarial, já que não faria sentido que a empresa envidasse esforços e recursos para inserir o colaborador em seu quadro societário, mitigando, assim, os problemas identificados pela Teoria da Agência, ao mesmo tempo em que este colaborador caminha em sentido inverso, desfazendo-se das posições adquiridas em condições favorecidas de forma imediata.

Por seu turno, as variações decorrentes da flutuação dos valores das ações adquiridas em momento posterior ao exercício das opções de compra não têm relação com a vantagem obtida com a operação em si, mas está relacionada ao risco verificado na manutenção dos ativos no patrimônio do beneficiário do Plano e será importante para quantificação de um eventual lucro ou prejuízo para fins de cálculo do ganho de capital obtido quando da alienação da posição acionária adquirida.

Entretanto, é verdade que, a despeito do contribuinte beneficiar-se dos frutos decorrentes da titularidade de tais ativos desde o momento de sua aquisição, antes portanto de sua venda, o que corrobora a conclusão de que seu patrimônio foi alterado positivamente no momento do exercício das opções, uma limitação de alienação imposta pelo Plano corresponde a uma limitação ao direito de propriedade e, como tal, poderia impactar o valor de mercado considerado pela fiscalização para obtenção da base de cálculo do tributo lançado. Contudo, caberia ao contribuinte apresentar elementos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário pelo lançamento, já que a representação de tais valores

dependeria de quantificação normalmente não disponível, sendo certo que a Autoridade fiscal, no exercício de sua atividade vinculada, age com correção ao quantificar a base de cálculo do tributo lançado a partir dos valores das operações informados pelo próprio contribuinte ou verificado diretamente no mercado no dia da operação.

Neste sentido, incontestado que os benefícios percebidos nos Planos de Opção de Compra de Ações têm natureza remuneratória e, assim, devem ser considerados para fins de incidência tributária, em particular da Contribuição Social Previdenciária e do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

4 DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA E DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA.

No que tange aos reflexos das operações em questão no valor devido a título de Contribuição Previdenciária e do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, parece inequívoco que as vantagens percebidas, neste caso em ativos financeiros, estão inseridas no campo de incidência de ambos os tributos, pelo valor do efetivo benefício experimentado por cada opcionista. Naturalmente, serão considerados como rendimentos ou remuneração apenas a diferença positiva entre o valor de mercado ou justo das ações adquiridas, na data do exercício, e o valor efetivamente pago pelo beneficiário, incluindo-se neste último, quando for o caso, tanto o valor pago pela outorga da opção quanto o valor pago pelo seu exercício.

Há de se ressaltar que os benefícios decorrentes de Planos de *Stock Options* devem ser tributados pelo beneficiário pessoa física apenas no ajuste anual, a menos que a fonte seja uma pessoa jurídica situada no exterior, situação em que será devido o recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão – Art. 118 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR)¹ e art; 8º da Lei nº 7.713/1988²).

Por sua vez, a pessoa jurídica sediada em território nacional que conceder a seus administradores, empregados e prestadores de serviço remuneração variável por meio de *Stock Options* está obrigada a promover a retenção dos

1 Art. 118. Fica sujeita ao pagamento mensal do imposto sobre a renda a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte, no País, tais como: [...]

2 Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

valores devidos a título de IRRE, tudo nos termos dos artigo 699 do Decreto nº 9.580/2018³ e artigo 7º da Lei nº 7.713/1988⁴. Neste caso, não o fazendo, estará sujeita à aplicação da multa isolada de que trata o artigo 9º da Lei nº 10.426/2002⁵.

5 CONCLUSÃO

Diante das razões e fundamentos legais e normativos acima expostos, há de se concluir que os benefícios recebidos por administradores empregados e prestadores de serviço no âmbito de Planos de Opção de Compra de Ações têm natureza de remuneração variável, estando incluídos, portanto, no campo de incidência da Contribuição Previdenciária e do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, sendo considerado ocorrido o fato gerador quando do efetivo exercício das opções, calculando-se o tributo devido a partir de uma base de cálculo equiva- le à diferença positiva entre o valor de mercado ou justo das ações adquiridas, na data do exercício, e o valor efetivamente pago pelo beneficiário, incluindo-se neste último, quando for o caso, tanto o valor pago pela outorga da opção quanto o valor pago pelo seu exercício.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. (apud SANJAR. Márcio Alves) **Governança Corporativa**, p. 93.

BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 12 ago 2019.

3 Art. 699. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, calculado de acordo com as tabelas progressivas constantes do art. 677, os rendimentos pagos aos titulares, aos sócios, aos dirigentes, aos administradores e aos conselheiros de pessoas jurídicas, a título de remuneração mensal por prestação de serviços, de gratificação ou de participação no resultado.

4 Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;
II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

5 Art. 9º Sujeita-se à multa de que trata o inciso I do caput do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, duplicada na forma de seu § 1º, quando for o caso, a fonte pagadora obrigada a reter imposto ou contribuição no caso de falta de retenção ou recolhimento, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

BRASIL. **Lei 8.212**, de 24 de julho de 1991. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em: 12 ago 2019.

BRASIL. **Ministério da Fazenda**. Conselho Administrativo de Recursos fiscais. Acórdão nº 2401-004467, 2ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, relator: Carlos Alexandre Tortato, julgado em: 16 agosto 2016. Disponível em: < <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 14 ago 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 ago 2019.

Ibrahim. Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 23ª ed, Editora Impetus. 2108.

SANJAR, Márcio Alves. Dissertação de Mestrado. **Aspectos Jurídicos Societário dos Planos de Opção de Compra de Ações**. 2008 Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-05122016-141022/publico/Mestrado_Marcio_Sanjar_versao_integral.pdf. Acesso em 12 ago 2019.

Esta coletânea é fruto dos intensos debates travados no V Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, o qual reuniu renomados estudiosos do Direito que, indo além de abordagens meramente normativas, se debruçaram sobre a jurisprudência administrativa e judicial das questões afetas ao contencioso tributário federal, com vistas a proporcionar reflexões aos participantes daquele qualificado evento.

Ao explorar a obra, o leitor verá que ela não se reduz a tendências jurídicas específicas defendidas pelo Fisco ou pelo Contribuinte. Ao contrário, alberga um conjunto de ideias, nem sempre convergentes, suportadas em pesquisas acadêmicas, na jurisprudência dos tribunais e do próprio CARF, ou no conhecimento empírico. Agrega o pensamento manancial da academia ao exercício cotidiano das atividades judicantes, possibilitando a dialética estribada na convicção dos autores – conselheiros, acadêmicos, magistrados, auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil e procuradores da Fazenda Nacional –, de forma a contribuir para o debate jurídico no país no âmbito do direito tributário e aduaneiro e do processo administrativo fiscal.



PATROCÍNIO:

 **intelecto**
EDITORA

CNI

Confederação Nacional da Indústria
PELO FUTURO DA INDÚSTRIA

REALIZAÇÃO:

 **CARF** 95
Conselho Administrativo de
Recursos Fiscais