



ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS DO III SEMINÁRIO CARF



Ministério
da Fazenda

 CARF
Conselho Administrativo de
Recursos Fiscais

Coordenadores
Marcos Lívio Gomes
Francisco Marconi de Oliveira

Brasília
2018

Patrocínio



Confederação Nacional
do Comércio de Bens,
Serviços e Turismo

ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS DO III SEMINÁRIO CARF

Coordenadores

Marcus Lívio Gomes
Francisco Marconi de Oliveira

Autores

Adilson Rodrigues Pires	Fabio Zambitte
Agatha Accorsi Voss	Fernando Daniel de Moura Fonseca
Ana Carolina Moreira Garcia	João Dácio Rolim
Andre Mendes Moreira	Júlio César Vieira Gomes
Andréa Duek Simantob	Marcus Lívio Gomes
Andrei Pitten Velloso	Paulo Ayres Barreto
Carlos Alexandre de Azevedo Campos	Raquel Godoy de Miranda Araújo Aguiar
Cassiano Menke	Renato Lopes Becho
Débora Ottoni Uébe Mansur	Ricardo Antônio Carvalho Barbosa
Diego Diniz Ribeiro	Ronaldo Salles Feltrin Correa

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

Patrocínio



MINISTÉRIO DA FAZENDA*Eduardo Refinetti Guardia***MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA***Ana Paula Vitali Janes Vescovi***SECRETÁRIA-EXECUTIVA****CONSELHO ADMINISTRATIVO
DE RECURSOS FISCAIS (CARF)***Adriana Gomes Rêgo***PRESIDENTE***Cristiane Silva Costa***VICE-PRESIDENTE***Leonardo de Andrade Couto*
**COORDENADOR-GERAL
DE GESTÃO DO JULGAMENTO***Marcelo Nascimento de Araújo*
**COORDENADOR DE GESTÃO
CORPORATIVA****ÓRGÃOS JULGADORES
COLEGIADOS****CÂMARA SUPERIOR
DE RECURSOS FISCAIS***Adriana Gomes Rêgo*
PRESIDENTE*Cristiane Silva Costa*
VICE-PRESIDENTE**PRIMEIRA SEÇÃO DE
JULGAMENTO DO CARF***Rafael Vidal de Araújo*
PRESIDENTE*Cristiane Silva Costa*
VICE-PRESIDENTE*Primeira Câmara de Julgamento*
*Flávio Franco Correa***PRESIDENTE***Demetrius Nichele Macei*
VICE-PRESIDENTE**Segunda Câmara de Julgamento***André Mendes de Moura*
PRESIDENTE*Gerson Macedo Guerra*
VICE-PRESIDENTE**Terceira Câmara de Julgamento***Viviane Vidal Wagner***PRESIDENTE***Cristiane Silva Costa***VICE-PRESIDENTE****Quarta Câmara de Julgamento***Rafael Vidal de Araújo***PRESIDENTE***Luís Flávio Neto***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***Paulo Mateus Ciccone*
PRESIDENTE SUBSTITUTO*Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri*
VICE-PRESIDENTE**Segunda Câmara de Julgamento***Maria Helena Cotta Cardozo*
PRESIDENTE*Patrícia da Silva*
VICE-PRESIDENTE**Terceira Câmara de Julgamento***Pedro Paulo Pereira Barbosa*
PRESIDENTE*Ana Cecília Lustosa da Cruz*
VICE-PRESIDENTE**Quarta Câmara de Julgamento***Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira*
PRESIDENTE*Ana Paula Fernandes*
VICE-PRESIDENTE**TERCEIRA SEÇÃO DE
JULGAMENTO DO CARF***Rodrigo da Costa Pôssas***PRESIDENTE***Demes Brito***VICE-PRESIDENTE****Primeira Câmara de Julgamento***Jorge Olímpio Lock Freire***PRESIDENTE***Tatiana Midori Migiyama***VICE-PRESIDENTE****Segunda Câmara de Julgamento***Andrada Márcio Canuto Natal*
PRESIDENTE*Vanessa Marini Cecconello***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**CONFEDERAÇÃO NACIONAL
DO COMÉRCIO DE BENS,
SERVIÇOS E TURISMO***Antonio Oliveira Santos*
PRESIDENTE*Lenoura Schmidt***CHEFIA DO GABINETE DA PRESIDÊNCIA***Wany Pasquarelli*
**ASSESSORA DE GESTÃO DAS
REPRESENTAÇÕES****REVISÃO:***Daniel Dutra***DIAGRAMAÇÃO E CAPA:***Fábio Paraguassú*

Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF / Brasil. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Coordenação de Marcus Lívio Gomes e Francisco Marconi de Oliveira. Brasília: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, 2018.

412 p. ; 27 cm.

ISBN 978-85-85811-18-1

1. Direito Tributário. I. Brasil. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CDD 343.04



SUMÁRIO

PREFÁCIO.....	5
APRESENTAÇÃO.....	7
PARTE I - NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSO FISCAL	11
MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO NOS LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS.....	13
PRECEDENTES DO STF E CESSAÇÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA: UMA ANÁLISE MULTIDISCIPLINAR	39
O DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO ESTABELECIDO A PARTIR DO ART. 489, §1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL: UM NOVO PARADIGMA DE CONHECIMENTO E APLICAÇÃO DO DIREITO E ALGUNS DOS SEUS IMPACTOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.....	67
APLICAÇÃO PRÁTICA DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS EM SEDE DE PRIMEIRA INSTÂNCIA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL.....	107
PARTE 2 - TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS.....	123
OS MÉTODOS PCI E PCEX E O ACTION 10 DO BEPS: O CONTROLE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES COM COMMODITIES (OU PECEX)	125
ASPECTOS SOCIETÁRIOS DAS REORGANIZAÇÕES EMPRESARIAIS: REFLEXOS TRIBUTÁRIOS RELACIONADOS À AMORTIZAÇÃO/DEDUÇÃO DO ÁGIO	157
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS NAS OPERAÇÕES OCORRIDAS SOB A SUA ADMINISTRAÇÃO	205
IMPOSTO DE RENDA SOBRE GANHO DE CAPITAL. NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO E DISPONIBILIDADE DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL ESTUDO DE CASO.....	237

PARTE 3 - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....	259
A NATUREZA DOS PLANOS DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES (STOCK OPTIONS) E A BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA	261
ASPECTOS POLÊMICOS DA TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE AS VANTAGENS OBTIDAS POR BENEFICIÁRIOS DE PLANOS DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF	277
A CAPACIDADE INSTITUCIONAL DO CARF PARA A DETERMINAÇÃO DE STANDARDS COMO SOLUÇÃO PARA QUESTÕES TÉCNICAS – UM POSSÍVEL PARADIGMA: A FIXAÇÃO DE UM PRAZO MÍNIMO PARA RESGATE DAS CONTRIBUIÇÕES DO EMPREGADOR EM PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR APORTADAS JUNTO ÀS ENTIDADES ABERTAS	297
PARTE 4 - COMÉRCIO EXTERIOR	319
INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS NA IMPORTAÇÃO	321
DECADÊNCIA NAS INFRAÇÕES ADUANEIRAS: O PROBLEMA DO TERMO INICIAL	345
OCULTAÇÃO E IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA NO COMÉRCIO EXTERIOR.....	373
PARTE 5 - CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	385
PIS/COFINS. CONCEITO DE INSUMOS, JURISPRUDÊNCIA DO CARF E PODER JUDICIÁRIO	387



PREFÁCIO

Esta coletânea representa uma valiosa contribuição para o estudo do Direito Tributário e Aduaneiro e do contencioso fiscal federal brasileiro. Nela estão contemplados posicionamentos e teses de indubitável relevância para a academia, pesquisadores e operadores do direito no âmbito público e privado, destacadamente juízes, auditores e advogados públicos e privados que atuam no contencioso judicial e administrativo tributário. É o resultado das apresentações realizadas no III Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro.

Os seminários que o CARF vem promovendo anualmente têm o objetivo de estimular o debate a respeito de matérias relacionadas ao Direito Tributário e Aduaneiro e ao Processo Administrativo Fiscal, a partir de estudos e pesquisas em maturação nos centros acadêmicos brasileiros, bem como das situações vivenciadas diuturnamente nos tribunais judiciais superiores e no próprio Conselho, fazendo a devida contraposição desses conhecimentos do meio acadêmico com a prática e a experiência de advogados públicos e privados e auditores do Fisco Federal. Permite-se, assim, um amplo debate de questões relevantes no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal.

A publicação sintetiza grande parte das brilhantes exposições e dos pertinentes debates travados no Seminário. Porém, como ocorreu nos eventos anteriores, não se contempla nos temas versados qualquer linha de pensamento específico. Ao contrário, busca mostrar a riqueza no campo da hermenêutica do Direito Tributário material e processual, no interesse da prevenção e solução dos litígios, como também do aperfeiçoamento do ordenamento jurídico pátrio. Os autores tiveram ampla liberdade de expor

suas teses e defender seus posicionamentos, seja do ponto de vista prático ou do teórico. Esta dialética, presente na obra, tem o importante papel de instigar o leitor a aprofundar o pensamento e a reflexão sobre as questões abordadas.

E não poderia ser diferente. Não há uma grande questão relacionada ao Direito Tributário e Aduaneiro e ao Processo Administrativo Fiscal, na esfera federal, que não seja ou tenha sido objeto de debate nos colegiados de julgamento do Conselho, enquanto órgão colegiado do Ministério da Fazenda responsável, em última instância administrativa, pela interpretação da Legislação Tributária e, consequentemente, pela uniformização da jurisprudência, resultante dos princípios do contraditório, da ampla defesa e da segurança jurídica.

Na oportunidade, cabe agradecer aos autores e colaboradores e, também, àqueles que cooperaram para a realização do Seminário, origem desta coletânea. Sem o apoio irrestrito da equipe do CARF, da Escola de Administração Fazendária, da Secretaria da Receita Federal do Brasil, da Procuradoria da Fazenda Nacional e das Confederações representativas de categorias econômicas em nível nacional, nada disso teria sido possível.

A presente obra, considerando a elevada especialização do debate e a significância dos temas propalados, coordenada pelo professor Marcus Lívio Gomes e pelo conselheiro Francisco Marconi de Oliveira, e publicada com o apoio institucional da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), fomentará o conhecimento e, sem margem de dúvida, concorre para ser referência no estudo do Direito Tributário e Aduaneiro no País.

Adriana Gomes Rêgo
Presidente do CARF



APRESENTAÇÃO

O III Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, realizado nos dias 22 e 23 de agosto de 2017, resultou uma vez mais em excelentes debates e artigos relacionados ao evento realizado na Escola de Administração Fazendária (ESAF), em Brasília. Constatata-se que a jurisprudência administrativa tributária se tornou fundamental para o Sistema Jurídico brasileiro. Não só conteúdo e profundidade, mas principalmente estabilidade e segurança jurídica derivada da reestruturação administrativa que vem sendo realizada no CARF nos últimos anos.

A jurisprudência administrativa vem se tornando um parâmetro seguro para o julgamento das complexas causas envolvendo a temática tributária, complexidade que somente pode ser superada através de uma justiça especializada, composta de forma plural e republicana. Conforme destacado na edição anterior desta relevante obra, que busca compilar as experiências trocadas no seminário, a interligação entre a academia, representada por professores das mais relevantes faculdades de Direito do país, e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), é o princípio basilar para o sucesso deste grandioso evento prático-profissional.

Não há dúvidas quanto à necessidade de aprimoramento do sistema judicial brasileiro, principalmente com o fortalecimento da jurisprudência e respeito aos precedentes dos tribunais. Nesta esteira, o CARF possui todas as qualificações técnicas e administrativas necessárias para liderar o processo e guiar os contribuintes com uma jurisprudência tributária de alta qualidade.

A obra que ora se apresenta aborda diversos estudos sobre importantes temas do Direito Tributário e Aduaneiro, seguindo o princípio de neutralidade na indicação dos palestrantes, de forma a possibilitar a dialética na discussão profunda das controvérsias propostas. Prima, seguindo essa diretriz geral desde a sua primeira edição, pela ênfase na pluralidade profissional de seus autores, contando com acadêmicos das mais prestigiadas universidades do Brasil, públicas e privadas, advogados, juízes, auditores-fiscais da Receita Federal e procuradores da Fazenda Nacional, o que reforça ainda mais a importância da jurisprudência administrativa tributária. Com o modelo dialético proposto, contextualiza-se não somente a visão da Fazenda Nacional, mas principalmente a dos contribuintes, através da participação de professores de mestrado e doutorado das principais universidades do país, resultando densas monografias.

O livro foi dividido em cinco partes. A primeira trata de normas gerais de Direito Tributário e do Processo Administrativo Fiscal, com artigos de Andrei Pitten Velloso, Diego Diniz Ribeiro e Renato Lopes Becho. A temática trabalhada tem especial relevância sobre os julgamentos do CARF, tratando-se de precedentes da jurisprudência administrativa do Conselho; da modificação de critérios jurídicos utilizados no exercício do lançamento tributário, de precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF) para fins de rescisão de coisa julgada constitucional; do dever de fundamentar; e da aplicação prática do Código de Processo Civil (CPC) aos processos administrativos.

Avançando para a segunda parte, o leitor encontrará artigos de Ana Carolina Moreira Garcia, André Mendes Moreira, Débora Ottoni Uébe Mansur, Fernando Daniel de Moura Fonseca, João Dácio Rolim, Marcus Lívio Gomes e Ricardo Antonio Carvalho Barbosa, que discorreram sobre a tributação das pessoas jurídicas. Diversos temas são esmiuçados, como o controle de preços de transferência sobre operações com *commodities*; os aspectos societários das reorganizações empresariais; e o estudo de caso sobre incidência do imposto sobre ganho do capital do contribuinte no recebimento de cotas por ocasião da integralização do capital social.

Na terceira parte, os autores Agatha Accorsi Voss, Fábio Zambitte Ibrahim, Julio Cesar Vieira Gomes e Raquel Godoy de Miranda Araujo Aguiar se debruçam sobre a tributação dos planos de opção de compra de ações. São estudados assuntos concernentes à natureza jurídica dos programas de opções de ações fornecidos aos empregados e às discussões envolvendo a delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Na quarta parte, os autores Adilson Rodrigues Pires, Carlos Alexandre de Azevedo Campos, Paulo Ayres Barreto e Ronaldo Feltrin abordam questões relacionadas à tributação das atividades de comércio exterior, com artigos tratando sobre interposição de terceiros na importação, o termo inicial para fins de decadência nas infrações aduaneiras, ocultação e importação fraudulenta.

Na quinta parte, o artigo de Paulo Ayres Barreto aborda o conceito de insu-
mos, jurisprudência do CARF e poder judiciário.

Pode-se dizer, sem receio, que esta coletânea jogará mais luzes sobre o denso tema afeto ao Direito Tributário, consolidando o Seminário de Direito Tributário e Aduaneiro do CARF como um espaço de cidadania tributária, tendo a dialética como a sua mais consistente manifestação.

Marcus Lívio Gomes

Francisco Marconi de Oliveira

PARTE I

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSO FISCAL



MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO NOS LANÇAMENTOS TRIBUTÁRIOS

Andrei Pitten Velloso*

Resumo: Este artigo trata da regra do art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), que veda a aplicação retroativa da modificação de critérios jurídicos utilizados no exercício do lançamento tributário. Aqui são expostos os seus pressupostos teóricos e a sua origem. São propostos, além disso, critérios objetivos para a sua aplicação. Por fim, são examinadas as consequências jurídicas que advêm desse limite material à revisão dos lançamentos tributários.

Palavras-chave: lançamento tributário; revisão; alteração; modificação de critérios jurídicos.

Abstract: This paper deals with the article 146 of the Brazilian National Tax Code, which prohibits the retroactive application of the modification of legal criteria used in the tax assessment procedure. The text exposes its origin and theoretical assumptions. In addition, objective criteria for its application are proposed. Lastly, the legal consequences of this material limit on the review of tax assessments are scrutinized.

Keywords: tax law; tax assessment; review; modification; legal criteria.

* Juiz Federal da 4^a Região. Professor de Direito Tributário e Financeiro da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Doutor em Direitos e Garantias do Contribuinte pela Universidade de Salamanca (Espanha). Mestre em Direito Tributário pela UFRGS. Integrante do Comitê de Acompanhamento, Avaliação e Seleção de Conselheiros (CSC) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) - Representante suplente da Sociedade Civil.

SUMÁRIO

- 1. INTRODUÇÃO**
- 2. IRREVOCABILIDADE E INALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO**
- 3. VEDAÇÃO DE MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO NO CTN**
 - 3.1. ORIGEM DO ENUNCIADO JURÍDICO**
 - 3.2. CONCEPÇÃO TEÓRICA SUBJACENTE**
- 4. PRESSUPOSTOS APLICATIVOS**
 - 4.1. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**
 - 4.1.1. CONCLUSÃO DA CONFERÊNCIA ADUANEIRA**
 - 4.2. IDENTIDADE DE SUJEITO PASSIVO**
 - 4.3. REVISÃO LATO SENSU DO LANÇAMENTO**
 - 4.3.1. APLICAÇÃO DO ART. 146 DO CTN A FATOS QUE NÃO TENHAM SIDO OBJETO DE LANÇAMENTO**
 - 4.4. MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO**
- 5. CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS**
- 6. CONCLUSÕES**
- 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

1. INTRODUÇÃO

A revisão do lançamento, ato administrativo que constitui/formaliza o crédito tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional [CTN]), é uma das questões fundamentais do Direito Tributário, de vultosa relevância prática.

A despeito da sua importância e dos sólidos estudos doutrinários existentes, ainda pairam muitas dúvidas acerca dos seus pressupostos e, consequentemente, do alcance da regra da inalterabilidade do lançamento tributário, consagrada pelo art. 145 da codificação tributária.

Neste artigo são propostos critérios objetivos para a revisão dos lançamentos tributários, com o foco voltado especificamente para a regra do art. 146 do CTN, que veda a aplicação retroativa da modificação de critérios jurídicos empregados no exercício do lançamento.

Objetiva-se fornecer respostas para os seguintes questionamentos, concorrentes aos pressupostos aplicativos da regra em apreço: i) é indispensável a existência de um ato de lançamento tributário?; ii) A vedação da modificação de critério jurídico se aplica às fiscalizações que não tenham redundado em lançamento e/ou à revisão aduaneira que resultou no desembaraço sem a formulação de exigências tributárias?; iii) outros sujeitos passivos podem invocar, com base no art. 146 do CTN, a aplicação de critério jurídico utilizado em lançamento tributário precedente?; iv) a norma em tela exige que o critério jurídico empregado em certo lançamento tributário seja reiterado em lançamentos subsequentes, pertinentes ao mesmo sujeito passivo?; v) o que é “modificação de critério jurídico” para fins de aplicação do multicitado preceito legal?; vi) é viável a revisão de lançamento mediante a aplicação retroativa de novo critério jurídico que implique redução do tributo a pagar?

Para tanto, analisa-se inicialmente a regra da inalterabilidade do lançamento tributário (capítulo 2), indicam-se os fundamentos teóricos e a origem do art. 146 do CTN (capítulo 3), examinam-se os requisitos imprescindíveis à sua aplicação (capítulo 4) e, por fim, especificam-se as suas consequências jurídicas (capítulo 5).

2. IRREVOCABILIDADE E INALTERABILIDADE DO LANÇAMENTO

A Administração Tributária jamais pode revogar o lançamento tributário, pois se trata de ato administrativo vinculado (art. 142, parágrafo único, do CTN), insuscetível de desfazimento ou alteração por motivo de conveniência ou oportunidade, além de implicar a configuração de uma situação jurídica individual digna de tutela (SOUSA, 1948, p. 26-7).

Vigora, pois, a regra da “irrevogabilidade do lançamento”, a afastar, nesse ponto, a aplicação da Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal¹, que não se dirige especificamente aos atos administrativo-tributários e deve, de qualquer modo, ser conciliada com o princípio da proteção da confiança.

Além de não estar sujeito a revogação, o lançamento somente pode ser revisto sob determinados pressupostos.

Deveras, após notificar o lançamento ao sujeito passivo, a Administração Tributária não pode alterá-lo ou suplementá-lo, ressalvadas hipóteses específicas. Trata-se da regra da “inalterabilidade do lançamento”, consagrada, conjuntamente com as suas exceções, no art. 145 da codificação tributária, *in verbis*:

Artigo 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

- I – impugnação do sujeito passivo;
- II – recurso de ofício;
- III – iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

A toda evidência, a inalterabilidade do lançamento principia com a notificação ao sujeito passivo, não com a constituição definitiva do crédito tributário².

¹ Eis a sua redação: “A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.”

² Sacha Calmon Navarro Coêlho diverge desse entendimento. Contraria a literalidade do artigo 146 para defender a revisibilidade ampla do lançamento até que ocorra a constituição definitiva do crédito tributário. (*Curso de Direito Tributário brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 681).

Após a notificação, o lançamento pode ser alterado, na esfera administrativa, em razão de provas produzidas³ ou de decisões prolatadas por autoridades judicantes, quando da apreciação de impugnação do sujeito passivo – ou, ainda, por força de ulterior recurso de ofício –, interposto contra decisão que acolher, no todo ou em parte, a impugnação ao lançamento⁴. A autoridade lançadora somente poderá retificá-lo por força de decisão administrativa ou judicial ou, ainda, de ofício, caso configurada alguma das situações previstas no art. 149 do CTN, atinentes fundamentalmente a incorreções ou omissões incorridas pelo sujeito passivo⁵.

Mesmo nas hipóteses em que se admite a alteração do lançamento, consignadas no art. 145 do CTN, há condicionamentos que devem ser respeitados: de caráter temporal, como a decadência e a preclusão; processual, a exemplo

³ Nessa hipótese é imperativa a reabertura do prazo para impugnação, nos termos do art.18, §3º, do Decreto nº 70.235/1972, na redação dada pela Lei nº 8.748/1993, *in verbis*: “Artigo 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no artigo 28, *in fine*. (...) §3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.”

⁴ No âmbito federal, aplica-se o art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, que preceitua: “Artigo 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão: I – Exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do ministro de Estado da Fazenda (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997). II – Deixar de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.”

⁵ Eis a sua redação: “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I – quando a lei assim o determine; II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da Legislação Tributária; III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da Legislação Tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade; IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na Legislação Tributária como sendo de declaração obrigatória; V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária; VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; VIII – quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior; IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.”

das garantias da ampla defesa e do contraditório; e material, como a taxatividade das hipóteses que autorizam a revisão de ofício (elencadas no art. 149 da codificação tributária) e a vedação da modificação de critério jurídico, estabelecida pelo art. 146 do CTN.

É dessa vedação que se tratará doravante.

3. VEDAÇÃO DE MODIFICAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO NO CTN

O art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN) proíbe a aplicação retroativa da alteração de critério jurídico que tenha sido empregado em lançamento tributário, nos seguintes termos:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Não se pode afirmar que a redação desse preceito seja translúcida – e muito menos que ele possa ser aplicado aos casos concretos sem suscitar divergências expressivas. Para aclarar o seu significado, cumpre investigar a sua origem e os seus fundamentos jurídicos.

3.1. Origem do enunciado jurídico

A origem do art. 146 da codificação tributária reside no Anteprojeto do Código Tributário Nacional, elaborado por Rubens Gomes de Sousa, especificamente no seu art. 172, que apresentava redação quase idêntica, salvo no que diz com a sua parte final, que aludia ao lançamento futuro, não aos fatos geradores subsequentes à introdução do novo critério jurídico. Confira-se:

Art. 172. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente poderá ser efetivada, em relação a um mesmo contribuinte, por ocasião do lançamento imediatamente seguinte à data em que se tenha verificado a modificação⁶.

⁶ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954, p. 307.

A modificação no enunciado supratranscrito foi proposta por Gilberto de Ulhôa Canto, sob o fundamento de que “o que se quer assegurar é a aplicação do critério jurídico novo apenas aos lançamentos referentes a fatos geradores futuros” e, como consta do Anteprojeto, “novo lançamento poderia ser feito, atingindo fato gerador anterior”⁷.

De fato, a intenção era vedar a revisão do lançamento tributário em decorrência da mera mudança de critérios jurídicos pela Administração Tributária. Portanto, a redação proposta, que corresponde ao texto do art. 146 do CTN, revelava-se mais apropriada.

Substituiu-se, portanto, a redação originalmente proposta para a parte final do preceito (“por ocasião do lançamento imediatamente seguinte à data em que se tenha verificado a modificação”) pelo texto atual (“quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”), de modo a tutelar o contribuinte quanto à aplicação retroativa de novos critérios jurídicos para alcançar fatos imponíveis anteriores.

3.2. Concepção teórica subjacente

A concepção teórica que subjaz ao art. 146 do CTN pode ser identificada na obra do autor do Anteprojeto, que se embasou em aportes doutrinários e de Direito Comparado para somente admitir a revisão do lançamento por erro de fato (SOUSA, 1955, p. 19), não por erro de direito (SOUSA, 1948, p. 31)⁸.

Em artigo publicado em 1948, intitulado “Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos”, Rubens Gomes de Sousa sustentou a possibilidade de se revisar o lançamento por erro de fato, pois a obrigação tributária decorre da ocorrência, no plano fático, da hipótese descrita em lei, de forma que o lançamento possui caráter meramente declaratório, não sendo “mais, em última análise, que um elemento ou momento do processo formativo da referida obrigação” (SOUSA, 1948, p. 23 e 31). Sustentou, de outro lado, a impossibilidade de revisão do lançamento por erro de direito, baseando-se, para tanto, na lição de Tullio Ascarelli, que preconizava

⁷ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, p. 430.

⁸ Do mesmo autor, *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975 [obra póstuma], p. 108.

especificamente a interdição de revisão do lançamento por alteração de critério jurídico, acolhida pelo art. 172 do Anteprojeto e, posteriormente, positivada no art.146 do Código Tributário Nacional:

Não pode [...] o Fisco proceder a um segundo lançamento com fundamento na invocação de critérios jurídicos diferentes dos que aceitara quando expedira o primeiro lançamento. Esta conclusão decorre do fato de que, já em face da organização fiscal e do dever das autoridades procederem à revisão das declarações dos contribuintes, já em face da sistemática dos prazos a este respeito, é inadmissível que o Fisco possa *venire contra factum propium* e anular *ex-officio* um lançamento e substituí-lo por outro, ou ainda, proceder a um lançamento suplementar, baseando-se na alegação de ter passado a adotar critérios jurídicos diferentes dos que aceitara por ocasião de um primeiro lançamento (ASCARELLI, *apud* SOUSA, 1948, p. 33).

Esse ensinamento decorreu de um caso concreto analisado por Tullio Ascarielli, em que, após a antiga Junta de Ajuste dos Lucros ter alterado critério jurídico utilizado para lançar o imposto sobre lucros extraordinários, o Fisco passou a rever os lançamentos já realizados, cobrando a diferença a maior dos contribuintes, inclusive daqueles que já haviam pago o imposto calculado com base no critério antigo (SOUSA, 1948, p. 32).

Considerando a lição de Tullio Ascarielli, Rubens Gomes de Sousa sustentou a irrevisibilidade do lançamento por erro de direito, dada a impossibilidade de se justificar o descumprimento da lei sob a alegação de desconhecimento da sua existência ou do seu conteúdo (art. 3º da Lei de Introdução ao Código Civil, Decreto-lei nº 4.657/1942, então vigente). Nas suas palavras (SOUSA, 1948, p. 36):

O direito presume-se conhecido, mormente da autoridade incumbida da sua aplicação, e nessas condições, sendo o lançamento uma função precípua e um dever funcional da referida autoridade, a ela compete não incorrer em erro ao aplicá-lo, sob pena de não o poder retificar posteriormente.

Em artigo posterior, ressaltou o caráter definitivo da situação jurídica criada pelo lançamento, que não pode ser afastado pela mera alteração de opinião da Administração Tributária quanto à exegese legislativa (SOUSA, 1955, p. 15-23):

Fica assim excluída [...] apenas a revisão fundada na modificação dos *critérios jurídicos* adotados pelo [sic] Fisco, na aplicação da lei tributária competente, a fatos exata e completamente constatados por ocasião do lançamento original. Nessa hipótese, haveria realmente ofensa à definitividade da situação

jurídica subjetiva criada pelo lançamento anterior, dado que neste a lei tivesse sido corretamente aplicada, porquanto o critério de interpretação da lei é matéria opinativa.

E, no seu “Compêndio de Legislação Tributária” (SOUZA, 1955, p. 108-109), acrescentou que a revisão do lançamento, por mudança de critério, tampouco poderia ser feita na ausência de erro, haja vista o lançamento constituir um ato administrativo vinculado:

Igualmente, quando o Fisco, mesmo sem erro, tenha adotado uma conceituação jurídica certa e depois pretenda substituí-la por outra igualmente certa, porém mais favorável, no sentido de importar em maior tributo, também não poderá fazê-lo: com efeito, se admitirmos que o Fisco possa variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador, estaremos admitindo que possa adotar o critério que prefira por motivos de simples oportunidade, o que equivale a dizer que a atividade de lançamento seja *discricionária*, quando ao contrário já vimos que se trata de atividade vinculada.

Conforme foi consignado no relatório apresentado por Rubens Gomes de Sousa, devidamente aprovado pela Comissão Especial nomeada para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional, o art. 172 do Anteprojeto inspirou-se no art. 23 do *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*, que vedava a modificação de ofício do lançamento, em detrimento do contribuinte, motivada por nova interpretação das leis tributárias, bem como nos comentários doutrinários correlatos⁹.

Essa concepção teórica não é infensa a críticas.

Questiona-se a problemática “distinção entre erro de direito e de fato”, dada a interpenetração das questões de direito e de fato. José Souto Maior Borges (1981, p. 307) chega a defender, com base na lição de Castanheira Neves, que:

[...] distinção entre o direito e o fato não é realizável, porque só é relevante o fato – qualquer fato natural – enquanto juridicamente qualificado, algo inteiramente diverso do fato natural “bruto”. [...] Por isso, averbou-se elegantemente que, ao considerar-se a questão de fato, está presente e relevante a questão de direito; ao considerar-se a questão de direito, não pode prescindir-se da solidária influência da questão de fato. Há, pois, nesse sentido, não só uma solidariedade, mas também uma indivisibilidade entre a questão de fato e a questão de direito.

⁹ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, p. 210.

A própria Comissão de elaboração do Código Tributário Nacional baralhou as categorias ao indicar, como exemplo de erro de fato, o erro na aplicação da lei em razão de “recurso a lei revogada ou inaplicável ao caso”¹⁰, quando a aplicação de lei revogada constitui, como pondera Alberto Xavier (2005, p. 266), o “mais frisante exemplo possível de erro de direito”. Compreende-se, pois, a razão de tais categorias não terem sido acolhidas pela codificação tributária.

De outra parte, não se pode considerar que a variação na exegese das leis tributárias, a embasar a alteração de critério jurídico pelo Fisco, constitua discricionariedade incompatível com o caráter vinculado da atividade de lançamento tributário, consagrada pelo art. 142, parágrafo único, do CTN¹¹. A vinculação diz respeito à impossibilidade de a autoridade lançadora optar por não aplicar a regra impositiva a fatos por ela abrangidos ou por aplicá-la a fatos que ela não alcança, e não à inexistência de espaços epistemológicos na atividade interpretativa, a justificar a adoção de uma ou outra variante hermenêutica¹². A fundamentação da regra do art. 146 do CTN não se encontra no caráter vinculado da atividade de lançamento ou no princípio da legalidade, senão no princípio da proteção da confiança.

¹⁰ MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*, p. 209.

¹¹ Nesse sentido, cfr. XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário brasileiro*, p. 267.

¹² Sobre os espaços epistemológicos, vide. ALEXY, Robert. *Verfassungsrecht und einfaches Recht: Verfassungsgerichtsbarkeit und Fachgerichtsbarkeit. Primär- und Sekundärrechtsschutz im Öffentlichen Recht. Berichte und Diskussionen auf der Tagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer in Würzburg vom 3. bis 6. Oktober 2001*. Berlin; New York: de Gruyter, 2002, p. 16. Nesse ponto, diverge-se da concepção de Alberto Xavier, que considera haver sempre um sentido único e exato da lei (*Do Lançamento no Direito Tributário brasileiro*, p. 267-8).

4. PRESSUPOSTOS APLICATIVOS

A aplicação do art. 146 do CTN pressupõe a concorrência de quatro pressupostos:

- I. lançamento tributário;
- II. identidade de sujeito passivo;
- III. revisão *lato sensu* (retificação ou suplementação) do lançamento original; e
- IV. modificação de critério jurídico.

4.1. Lançamento tributário

Em princípio, na ausência de “lançamento tributário”, não se pode aplicar o dispositivo em apreço, porquanto não há como falar em critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa “no exercício do lançamento”¹³.

Mera “fiscalização tributária” não autoriza a aplicação do art. 146 do CTN. Inexiste, pois, óbice ao reexame de período já fiscalizado, sempre que cumpridos os requisitos pertinentes, como a autorização do superintendente da Receita Federal com vistas ao lançamento do Imposto de Renda, nos termos do art. 906 do Decreto nº 3.000/1999¹⁴.

Pode-se, no entanto, aplicar o dispositivo em apreço por analogia, nos termos do art. 108, I, do CTN, o que extrapola a interpretação *stricto sensu*. Para tanto, é imprescindível o preenchimento dos requisitos típicos da aplicação analógica, nomeadamente a existência de uma lacuna e de similitude jurídica.

¹³ Alberto Xavier fundamenta esse pressuposto na alusão à identidade de sujeito passivo: “o artigo 146 pressupõe que, antes da modificação operada nos critérios jurídicos, tenha sido previamente praticado um ato individualizado de lançamento, caso contrário não se justificaria a referência a ‘um mesmo sujeito passivo’” (*Do Lançamento no Direito Tributário brasileiro*, p. 277).

¹⁴ CARF, 2^a Seção/2^a Câmara/1^a Turma Ordinária, Acórdão nº 2201-003.683, rel. Marcelo Milton da Silva Risso, Sessão de 07/06/2017.

Essa aplicação se afigura viável nas hipóteses de despacho aduaneiro antecedido de exigência fiscal, de que se tratará a seguir, na medida em que há um ato administrativo a veicular e formalizar exigência tributária, o que não sucede em todas as fiscalizações tributárias.

4.1.1. Conclusão da conferência aduaneira

Como se indicou na seção precedente, assim como a fiscalização tributária que não redundou em lançamento, a “conclusão da conferência aduaneira”, com o desembaraço dos bens “sem a formalização de exigência fiscal” por parte da autoridade administrativa (arts. 564 e 571 do Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 6.759/2009), não impede a abertura do procedimento de revisão aduaneira (art. 638 do Decreto nº 6.759/2009) e eventual lavratura de lançamento de ofício¹⁵.

Isso ocorre por duas razões fundamentais:

Em primeiro lugar, “não se pode confundir o pagamento” antecipado realizado pelo sujeito passivo no âmbito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação (art. 150, §1º, do CTN), ou a liberação de mercadorias após o pagamento com a realização de lançamento, o que lamentavelmente se verifica em certos julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹⁶. No sistema estabelecido pela Codificação Tributária, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa (art. 142, *caput*), de forma que, em tais tributos, não se verifica esse lançamento com a mera apuração e recolhimento do tributo ou pela liberação de mercadorias após o pagamento, senão pela homologação expressa ou tácita do pagamento antecipado (art. 150, *caput* e §4º) ou, ainda, pelo lançamento de ofício realizado para a formalização do crédito quanto a eventual diferença (art. 149, V).

¹⁵ STJ, 2ª Turma, REsp 1.656.572, rel. min. Herman Benjamin, julgado em 18/04/2017. No mesmo sentido: STJ, 2ª Turma, REsp 1.201.845, rel. min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18/11/2014. Há, no entanto, inúmeros precedentes em sentido contrário. Conferir, por todos, STJ, 1ª Turma, REsp 1.112.702, rel. min. Luiz Fux, julgado em 20/10/2009; e STJ, 2ª Turma, REsp 1.079.383, rel. min. Eliana Calmon, julgado em 18/06/2009: “1. O contribuinte não pode ser surpreendido, após o desembaraço aduaneiro, com uma nova classificação, proveniente de correção de erro de direito. 2. O erro de direito cometido pelo contribuinte, mas não detectado pelo Fisco, é o mesmo que alteração de critério jurídico, vedado pelo CTN. Precedentes” (trecho da ementa).

¹⁶ STJ, 1ª Turma, REsp 1.112.702, rel. min. Luiz Fux, julgado em 20/10/2009: “A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN” (excerto da ementa).

Em segundo lugar, embora a verificação das informações relativas à classificação fiscal seja um dos objetivos da conferência aduaneira (art. 564, *caput*, do Decreto nº 6.759/2009), tal conferência não se confunde com a homologação do pagamento antecipado e tampouco é exauriente. Pelo contrário, usualmente, é realizada com base em critérios de seleção e amostragem, regime que não pode obstar a futura revisão aduaneira.

Contrariamente, se houver formalização de exigência fiscal no procedimento de conferência aduaneira, restará inviabilizada a cobrança de valores suplementares¹⁷, haja vista que tal formalização pode ser equiparada ao lançamento tributário, para fins de aplicação do art. 146 do CTN, sobretudo porque, de acordo com o Regulamento Aduaneiro, o lançamento somente será efetuado se o contribuinte apresentar manifestação de inconformidade (art. 570, §§2º e 3º, do Decreto nº 6.759/2009).

4.2. Identidade de sujeito passivo

O pressuposto atinente à identidade de sujeito passivo decorre da alusão que o enunciado faz à modificação nos critérios jurídicos, adotados pela autoridade lançadora, “em relação a um mesmo sujeito passivo”.

Por força dessa restrição, a regra do art. 146 do CTN aplica-se exclusivamente ao destinatário do lançamento em que tenha sido aplicado o critério jurídico antigo, posteriormente abandonado pela autoridade administrativa.

¹⁷ Nesse sentido: “Aplica-se o artigo 146 do CTN apenas naquilo que a revisão divergir com relação ao anteriormente estabelecido por exigência formal da autoridade fiscal no despacho aduaneiro ou em revisão antecedente, e que tenha sido integrado definitivamente na declaração em análise. Somente nessa situação a revisão aduaneira estará condicionada pelo disposto no artigo 149 do CTN [...] Apenas a exigência feita pela autoridade fiscal durante o despacho e incorporada na Declaração prestada pelo contribuinte constitui critério jurídico para os fins da inteligência do artigo 146 do CTN, de modo a exigir o artigo 149 do CTN para condicionar a revisão aduaneira e a revisão de ofício. O desembaraço feito sem exigência fiscal não formula critério jurídico limitador da revisão aduaneira nos termos do artigo 146 do CTN” (CARF, 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Acórdão nº 3401003.119, rel. designado Eloy Eros da Silva Nogueira, Sessão de 16/03/2016).

Outros sujeitos passivos não podem invocar tal regra para impugnar autuações, pretendendo que lhes seja aplicado critério jurídico que a mesma ou outra autoridade lançadora utilizou anteriormente¹⁸.

Percebe-se que a uniformidade na aplicação de critérios jurídicos em lançamentos dirigidos a sujeitos passivos diversos não é uma exigência da regra em apreço, o que, cabe advertir, não leva à conclusão de que a pretensão à isonomia na aplicação da lei tributária carece de fundamento jurídico, mas apenas que não encontra supedâneo na regra do art. 146 do CTN¹⁹.

4.3. Revisão *lato sensu* do lançamento

O terceiro pressuposto requer um *ato contraposto* ao lançamento original, envolvendo os mesmos fatos imponíveis, a qualificar-se como um ato de revisão *lato sensu* (retificação ou suplementação) do primeiro lançamento, hipótese em que se aplicará, em princípio, o enunciado da Súmula 227 do Tribunal Federal de Recursos, segundo a qual “a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento”.

Malgrado a redação do preceito não ser expressa nesse sentido, a melhor exegese é a de que o ato contraposto não há de envolver apenas o mesmo sujeito passivo, mas também os mesmos fatos imponíveis, consistindo, como dito, em uma retificação ou suplementação do primeiro lançamento.

Por não ser objeto de consenso doutrinário e por não corresponder à letra do art. 146 do CTN, essa posição deve ser exposta e fundamentada detidamente.

¹⁸ STJ, 2ª Turma, EDcl no REsp 1.174.900, rel. min. Mauro Campbell Marques, julgado em 03/05/2011: “O impedimento de aplicação de novo critério jurídico, nos termos do artigo 146, é invocável tão somente pelo mesmo sujeito passivo em relação ao qual outro lançamento já tenha sido efetuado. Desse modo, em relação a outros sujeitos passivos, não há que se falar em proibição de se alterar os critérios jurídicos adotados pela autoridade no exercício do lançamento. Isso porque, no caso, não se trata de alteração de critérios jurídicos, mas sim da realização de lançamento dirigido a outro contribuinte, responsável pelo pagamento do tributo” (excerto da ementa).

¹⁹ Há outros fundamentos para se sustentar a pretensão à uniformidade de critérios aplicativos, como o princípio da igualdade tributária (art. 150, II, da Constituição da República) e, ainda, o art. 100 do CTN.

4.3.1. Aplicação do art. 146 do CTN a fatos que não tenham sido objeto de lançamento

O art. 146 do CTN dispõe que a modificação nos critérios jurídicos somente pode ser aplicada “quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”, não propriamente “quanto aos fatos geradores que tenham sido objeto do lançamento original”, o que ensejou a formação de sólida orientação doutrinária no sentido de que tal preceito também interditaria a aplicação do novo critério jurídico em lançamentos realizados, posteriormente, à sua introdução, envolvendo fatos imponíveis que não tenham sido objeto do lançamento original. Essa posição doutrinária é exposta com clareza por Luciano Amaro nos seguintes termos:

O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera *revisão de lançamento* com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a *fatos geradores ocorridos* antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido objeto de *lançamento*). Se, quanto ao fato gerador de *ontem*, a autoridade não pode, *hoje*, aplicar novo critério jurídico (diferente do que, no passado, tenha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere (ou não se resume) à *revisão de lançamento* (velho), mas abarca a *consequência* de lançamento novo. É claro que, não podendo o novo critério ser aplicado para lançamento *novo* com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este também não poderá ser aplicado para *rever* lançamento *velho*. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critério não seriam apenas *lançamentos* anteriores, mas *fatos geradores* passados. (AMARO. 2014. p. 377-8)

É inegável que a redação do art. 146 do CTN sustenta essa posição. Porém, a atividade hermenêutica não pode resumir-se à leitura dos dispositivos legais. O critério literal é relevante, por envolver o objeto central do empreendimento interpretativo e delimitar os contornos da interpretação *stricto sensu*, mas não pode ser aplicado isoladamente. E, no caso em apreço, os critérios genético, topográfico e teleológico levam a conclusão diversa.

Considerando-se a gênese e os fundamentos teóricos do art. 146 do CTN, percebe-se que a intenção do autor do Anteprojeto e da Comissão do Projeto do Código Tributário Nacional não era estender a aplicação de critérios jurídicos utilizados em lançamentos específicos para lançamentos relativos a fatos diversos, mas proibir ao Fisco utilizar novos critérios jurídicos, mais gravosos aos contribuintes, para revisar lançamentos já realizados, seja mediante a sua retificação, seja pela lavratura de lançamento suplementar.

O critério topográfico, atinente à *sedes materiae*, corrobora essa posição, porquanto o art. 146 não apenas integra a seção atinente ao lançamento, mas também sucede o art. 145, que trata especificamente da alteração do lançamento. É evidente que se trata de uma limitação objetiva à revisão dos lançamentos já efetuados²⁰.

A *ratio* do dispositivo, de outra parte, coincide com aquela defendida pelos autores do Anteprojeto e do Projeto do Código Tributário Nacional. Pretende-se evitar a aplicação retroativa de novos critérios jurídicos a fatos imponíveis que já tenham sido objeto de lançamento tributário, e não a todos os fatos já ocorridos. Alberto Xavier é categórico nesse sentido: “O artigo 146 pretende precisamente que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada” (XAVIER, 2005, p. 277).

Pode-se argumentar, como faz Luciano Amaro (2014), que essa é, de fato, a finalidade do preceito, mas o seu alcance é mais abrangente, alcançando também aqueles fatos que, embora não tenham sido objeto de lançamento, precedem a alteração de critério jurídico. Essa posição, contudo, não se sustenta frente à *reductio ad absurdum*, porquanto, interpretado dessa forma, o dispositivo não poderia ser aplicado de forma coerente, tampouco isonômica.

De fato, se a vedação alcançasse fatos imponíveis que ainda não foram objeto de lançamento, a autoridade lançadora seria obrigada a aplicar, após passar a acolher novos critérios jurídicos, a lei de duas maneiras distintas, inclusive para fatos que ocorreram simultaneamente: primeiro, à luz de um critério jurídico (o antigo) para os sujeitos passivos que já foram autuados, no que diz com os fatos anteriores à introdução da alteração; e segundo, outro critério jurídico (o novo) para os sujeitos passivos que ainda não o foram. Para o primeiro grupo poderia, além do mais, ver-se obrigada a aplicar, em um mesmo lançamento, interpretações antagônicas de um mesmo preceito, inconciliáveis entre si: o critério antigo para os fatos imponíveis anteriores à mudança; e o novo para os ulteriores. Como poderia subsistir um lançamento lavrado nesses termos? Não haveria, em tal hipótese, manifesta violação do art. 150, II, da Carta de 1988, pelo tratamento desigual estabelecido para contribuintes que se encontram em idêntica situação?

²⁰ Cfr. XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário brasileiro*, p. 264 e ss.

A impraticabilidade dessa exegese e as iniquidades que dela decorrem obstante a sua acolhida. A interpretação do art. 146 do CTN à luz da Constituição da República impede que seja aplicado para vincular as autoridades lançadoras a critérios ultrapassados, inclusive quanto a contribuintes que já foram autuados.

Essa exegese restritiva se aplica inclusive quando os fatos imponíveis dizem respeito a uma mesma operação societária, como já decidiu o CARF:

ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 CTN. INEXISTÊNCIA. DIFERENTES FATOS GERADORES. ANOS-CALENDÁRIO DIVERSOS. O artigo 146 do CTN não engessa a atividade do Fisco quanto a diferentes fatos geradores, mesmo que referentes à mesma operação societária. Assim, tal dispositivo não impede que as autoridades fiscais possam lavrar um auto de infração referente a um ano-calendário sob determinado fundamento e, para o ano-calendário seguinte, alegar outro fundamento para uma nova autuação²¹.

Não se pode negar, portanto, que a aplicação do art. 146 do CTN pressupõe um ato de revisão *lato sensu* do lançamento.

4.4. Modificação de critério jurídico

Por fim, deve estar presente a “modificação de critério jurídico”, considerados o lançamento original e o de revisão *lato sensu*, a caracterizar a modificação interditada pelo dispositivo em apreço.

Modificação de critério jurídico, por óbvio, não se confunde com correção de “erro de direito”, hipótese central na estrutura teórica de Rubens Gomes de Sousa, baseada na distinção entre erro de fato e de direito. É expressão de conteúdo amplo, que dispensa indagações acerca da ocorrência

²¹ CARF, 1ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma, Acórdão nº 1401-001.908, rel. Lívia de Carli Germano, Sessão de 21/06/2017.

de erro e engloba até mesmo o abandono de uma variante hermenêutica possível em favor de outra, igualmente possível²² – o que, cabe ressaltar, era reconhecido pelo próprio autor do Anteprojeto (SOUSA, 1975, p. 108-109).

Sequer se pode reconduzir hipótese de verdadeira correção de erro de direito, de caráter manifesto, teratológico, à noção de “modificação de critério jurídico”²³. Se a autoridade lançadora tiver aplicado, por exemplo, lei que foi expressamente revogada ou cuja execução foi previamente suspensa pelo Senado Federal, nos termos do art. 52, X, da Constituição da República, ela nem mesmo se terá norteado por critério jurídico concernente ao Direito vigente; simplesmente o terá ignorado. Portanto, a correção desse equívoco não ensejará a aplicação do art. 146 do CTN. Da mesma forma, se tiver incorrido em nítido erro material ao qualificar produtos na Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), por não enquadrar, por exemplo, vermutes em recipientes de capacidade não superior a 2 litros no NCM 2205.10.00, mas no NCM 2202.10.00, pertinente às águas adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas, é evidente que não terá empregado critério jurídico apto a justificar a aplicação do dispositivo em apreço.

Não obstante tais categorias sejam inconfundíveis, a doutrina e a jurisprudência costumam recorrer à categoria do “erro de direito” para fundamentar a aplicação do art. 146 do CTN, como se verificou em conhecido aresto da 1^a Seção do Superior Tribunal de Justiça, proferido no regime dos recursos repetitivos, em cuja ementa se consignou, em *obter dictum*, o seguinte:

[...] a revisão do lançamento tributário por erro de fato (art. 149, inc. VIII, do CTN) reclama o desconhecimento de sua existência ou a impossibilidade de sua comprovação à época da constituição do crédito tributário.

²² Em sentido contrário, Alberto Xavier, apegado ao dogma teórico da invariável existência de uma resposta única na exegese jurídica, diferencia erro de direito e modificação de critério jurídico conforme a sua concretude ou abstração: “O erro de direito em sentido estrito é um *erro em concreto*, enquanto a modificação do critério jurídico é um *erro em abstrato*, já que, não sendo possíveis duas interpretações corretas da mesma lei, a substituição da anterior por uma nova pressupõe implicitamente o reconhecimento do caráter defeituoso (errado) da primeira” (*Do Lançamento no Direito Tributário brasileiro*, p. 274). Eurico de Santi, de outro lado, define “erro de direito” como sendo a “inadequação entre o conceito da norma e o enunciado prescritivo disposto empiricamente nos textos do Direito Positivo” (*Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 265), entendido “conceito da norma” como hipótese normativa (*ibidem*, p. 62).

²³ Nesse diapasão, Hugo de Brito Machado diferencia mudança de critério jurídico de erro de direito e defendendo a possibilidade de correção deste, forte no princípio da legalidade (*Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 185).

6. Ao revés, nas hipóteses de erro de direito (equívoco na valoração jurídica dos fatos), o ato administrativo de lançamento tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146, do CTN, segundo o qual “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”.

7. Nesse segmento, é que a Súmula 227/TFR consolidou o entendimento de que “a mudança de critério jurídico adotado pelo Fisco não autoriza a revisão de lançamento”²⁴.

Para se evitar a inapropriada invocação da categoria do “erro de direito”, urge precisar o que se entende por “modificação de critério jurídico”, no contexto do art. 146 do CTN. Trata-se de expressão que comprehende especificamente: i) a *mudança na interpretação* de dispositivos jurídico-positivos; ii) a *alteração na qualificação jurídica* dos fatos imponíveis; e iii) a *opção discricionária* por outro critério alternativo.

A toda evidência, a “mudança na interpretação” da Constituição ou das leis tributárias não pode fundamentar a revisão de lançamento em detrimento dos contribuintes, sob pena de flagrante ofensa ao dispositivo em tela. Não há dúvidas quanto a tal ponto, de modo que digressões adicionais se mostram despiciendas.

Assim como a mudança na interpretação, a “alteração na qualificação jurídica” dos fatos imponíveis é abrangida pelo art. 146 do CTN, de forma que a nova qualificação não pode ser utilizada para embasar a retificação do lançamento ou a lavratura de lançamento suplementar quanto aos fatos que tenham sido objeto do lançamento original. É o que sucede, por exemplo, com a classificação fiscal de produtos nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), para fins de cobrança dos tributos incidentes sobre a importação ou, ainda, do IPI devido nas saídas de mercadoria para o mercado interno: o Fisco não pode aplicar retroativamente nova qualificação jurídica, mais gravosa para o contribuinte, quanto a produtos e fatos que já tenham sido objeto de lançamento – ou, ao menos, que tenham embasado exigência fiscal, como aquela prevista no art. 570, §2º, do Regulamento Aduaneiro.

²⁴ STJ, 1ª Seção, REsp 1.130.545, rel. min. Luiz Fux, julgado em 09/08/2010.

A hipótese de *opção discricionária* na aplicação de critério alternativo, de outro lado, é marginal no Direito Tributário, haja vista o princípio da estrita legalidade tributária, a reduzir ao máximo os espaços discricionários da administração na aplicação da lei fiscal. Porém, verifica-se em casos específicos, como no lançamento do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica realizado por arbitramento, quando a receita bruta do contribuinte é desconhecida, nos termos do art. 51 da Lei nº 8.981/1995²⁵. Se a autoridade lançadora aplicar um critério no lançamento, não será possível alterá-lo futuramente, em detrimento do contribuinte.

É possível afirmar que o reconhecimento da “inconstitucionalidade ou da ilegalidade” de preceito normativo que embasou lançamentos anteriores também implica modificação de critério jurídico, pois deixará de ser aplicada uma norma jurídica para ser aplicada outra. No entanto, dificilmente se poderá falar em modificação de critério jurídico no contexto do art. 146 do CTN, porquanto a declaração da invalidade de preceitos impositivos costuma ocorrer no âmbito judicial, justamente para que seja observada pela Administração Tributária na atividade de fiscalização e lançamento.

5. CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS

Diversas consequências jurídicas decorrem da regra estabelecida pelo art. 146 da Codificação Tributária.

A mais evidente é a impossibilidade de se revisar, de ofício, o lançamento para aplicar critério jurídico mais gravoso ao contribuinte, seja mediante a retificação do lançamento original, seja por meio da lavratura de lançamento suplementar.

Tampouco se admite a revisão do lançamento, “após anulação administrativa ou judicial”, para aplicar critério jurídico mais oneroso ao sujeito passivo.

²⁵ Eis a redação do seu *caput* e do seu §1º: “Art. 51. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo: [...] §1º As alternativas previstas nos incisos V, VI e VII, a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotadas isoladamente em cada atividade”. Em sentido contrário, Alberto Xavier não reputa que o artigo 146 se aplique à modificação de critério no arbitramento da receita das pessoas jurídicas (*Do Lançamento no Direito Tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 273-4).

Se o “prazo decadencial já tiver se exaurido” e o lançamento original tiver sido (ou tiver de ser) anulado por vício material, não se poderá realizar novo lançamento com base em critério jurídico diverso, mesmo que implique redução do valor devido²⁶. Nesse sentido, cabe referir precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que, dada a caducidade do crédito tributário, rechaçou o refazimento do auto de infração pela autoridade julgadora de primeira instância, mantendo acórdão que havia pronunciado a nulidade do auto de infração:

AUTO DE INFRAÇÃO. ALTERAÇÃO PELA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. MUDANÇA DO CRITÉRIO JURÍDICO. ART. 146 DO CTN. SEGURANÇA JURÍDICA. PROTEÇÃO DA CONFIANÇA.

A modificação de critério jurídico adotado pela autoridade tributária no exercício do lançamento, pela autoridade julgadora de primeira instância, não é possível, ainda que resulte em valores inferiores àqueles originalmente lançados. A utilização de outro critério, diferente daquele originalmente utilizado, para a apuração do valor tributável mínimo do IPI, efetuado após diligência solicitada pela autoridade julgadora, configura-se como mudança de critério jurídico, que somente produzirá efeitos para fatos futuros, conforme disposto no artigo 146 do CTN²⁷.

No curso do processo administrativo, o refazimento do lançamento somente será viável se, além de “favorecer o sujeito passivo”, ocorrer “dentro do prazo decadencial” e não prejudicar o seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Tal ressalva se baseia na premissa de que o art. 146 do CTN “não impede a revisão *lato sensu* do lançamento em benefício do contribuinte”, contanto que esta ocorra dentro do prazo decadencial.

²⁶ Nessa linha, Eurico de Santi assevera que a alteração do “ato-norma de lançamento pressupõe a edição de outra norma que o substitua ou que o invalide”, sendo que esta norma (ato de retificação ou anulação) há de ser produzida de acordo com a “regramatriz de invalidação”, que, por sua vez, é “norma de competência que pode ser exercida desde que não haja ainda decorrido o prazo decadencial que suprime o direito subjetivo da Administração ‘constituir’ ato-norma administrativo de lançamento” (*Lançamento tributário*, p. 268).

²⁷ CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais/3ª Turma, Acórdão nº 9303-004.627, rel. Rodrigo da Costa Possas, Sessão de 14 de fevereiro de 2017. Nesse sentido: CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais/3ª Turma, Acórdão nº 9303-01.501, rel. Rodrigo Cardozo Miranda, Sessão de 31 de maio de 2011: “Não se afigura possível à autoridade julgadora de primeira instância alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério, diverso daquele apontado pela autoridade fiscal no auto de infração. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo artigo 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.”

Nessa toada, pode-se citar a conclusão a que chegou Rubens Gomes de Sousa (1948, p. 38) em seu artigo “Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos”, a qual somente se contrapõe à revisão do lançamento que prejudique o contribuinte:

O lançamento, em razão das suas características e dos efeitos que dele decorrem, quer seja considerado dentro da sistemática dos atos administrativos, quer seja, mais exatamente, considerado como um elemento do processo formativo da obrigação tributária, não pode ser revisto, modificado ou substituído por outro, por ato espontâneo da Administração, *em prejuízo do contribuinte*, com fundamento em erro incorrido na valoração jurídica dos dados ou elementos de fato em que se tenha baseado, quer tal valoração tenha sido efetuada diretamente pela Administração, quer tenha sido adiantada pelo contribuinte ou terceiro obrigado à declaração ou informação, e aceita pela Administração²⁸ (Grifo do autor.)

Deveras, a *ratio* do art. 146 do CTN não é obstaculizar a revisão do lançamento que implique redução do montante devido, efetuada enquanto o crédito tributário ainda remanesce hígido, mas interditar a aplicação retroativa de critérios jurídicos desfavoráveis ao contribuinte.

Pode-se argumentar que a anulação do lançamento original, desacompanhada de nova autuação, é mais favorável para o sujeito passivo do que a mera retificação do lançamento, com a redução do *quantum* a pagar. E não há como negar que o seja. Melhor não pagar nada do que pagar menos.

Porém, não se pode confundir anulação do lançamento com a extinção do crédito correlato. O lançamento é um ato administrativo; o crédito tributário, um direito do Fisco. Anulado o lançamento, o crédito tributário originalmente constituído terá sido fulminado, mas poderá ser novamente constituído/formalizado por outro ato administrativo de lançamento, posto que com outra dimensão econômica, sempre que o novo lançamento seja favorável ao sujeito passivo quando confrontado com o lançamento original e ainda não tenha se verificado a extinção do crédito tributário pela decadência.

²⁸ Encontra-se assertiva similar no seu *Compêndio*: “Igualmente, quando o Fisco, mesmo sem erro, tenha adotado uma conceituação jurídica certa e depois pretenda substituí-la por outra igualmente certa, porém mais favorável, no sentido de importar em maior tributo, também não pode fazê-lo” (SOUSA, 1975, p. 108-9).

De outro lado, “mesmo que transcorrido o prazo decadencial”, o art. 146 do CTN não constituirá óbice à retificação do lançamento para se proceder à “exclusão de valores da base de cálculo”. Isso porque não será necessário realizar novo lançamento. Os fatos imponíveis não serão enquadrados em outra hipótese de incidência. Não haverá alteração na alíquota. Não será aplicada outra base de cálculo abstrata. Somente serão excluídos certos valores da base de cálculo concreta, recalculando-se, por consequência, o montante devido.

Caso se decida, por exemplo, que verbas indenizatórias não devem integrar a base de cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) ou que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não pode compor a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), não haverá razão para se anular o lançamento tributário e/ou para se aplicar a regra do art. 146 do CTN. Consequentemente, se houver execução fiscal em curso, não se deverá declarar a nulidade da Certidão de Dívida Ativa (CDA) e extinguir o feito; dever-se-á apenas retificar a valor exequendo²⁹. Se tiver sido proposta ação anulatória, incidental ou não à execução, o provimento judicial deve ser a determinação de recálculo dos valores devidos, não a anulação do lançamento.

Pode-se arguir que, em tal situação, há alteração de critério jurídico. E de certa forma há. A base de cálculo abstrata da Cofins (receita bruta), v.g., terá assumido nova concreção: não denotará mais a integralidade do valor de venda das mercadorias, mas apenas uma parcela deste valor. Porém, como dito, o art. 146 do CTN não obsta modificações de critério jurídico que favoreçam os contribuintes. E o instituto da decadência não constitui óbice ao recálculo dos valores devidos, sempre que, para tanto, não se faça necessário refazer *ex novo* o lançamento tributário.

²⁹ Nesse sentido: STJ, 2ª Turma, AgRg na MC 21.924, rel. min. Herman Benjamin, julgado em 14/10/2014.

6. CONCLUSÕES

Enfrentadas as principais questões concernentes à modificação de critério jurídico no lançamento tributário, cumpre sintetizar as conclusões extraídas ao longo deste artigo, de modo a facilitar a sua compreensão.

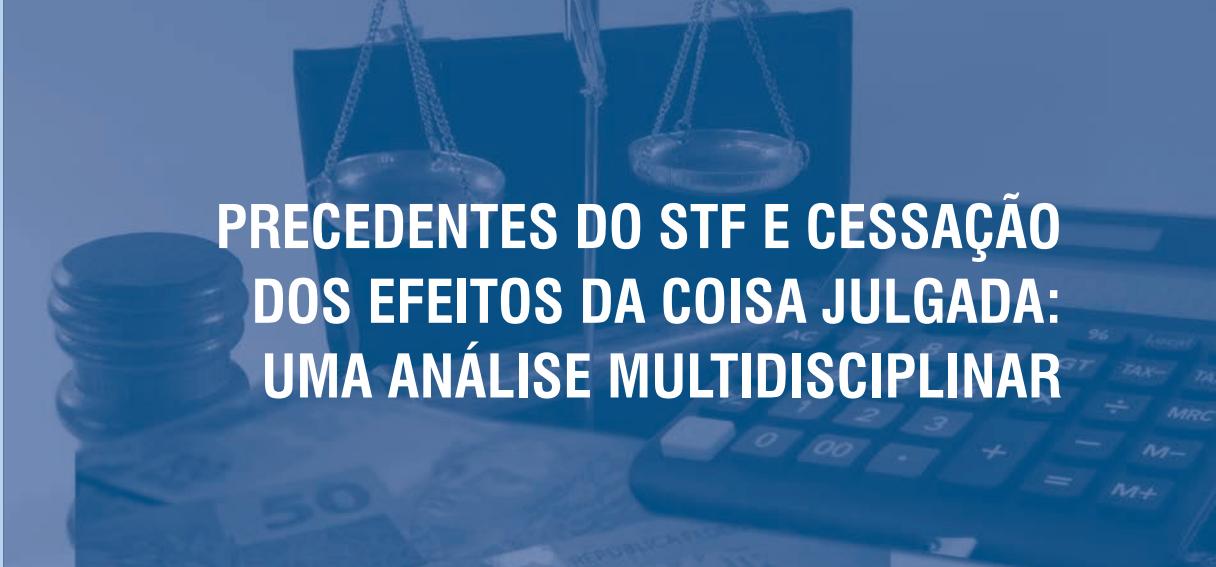
A vedação de modificação de critério jurídico, inscrita no art. 146 do CTN, constitui um limite material à revisão *lato sensu* dos lançamentos tributários, cuja aplicação pressupõe a concorrência de quatro pressupostos:

- I. *lançamento tributário*, razão pela qual fiscalizações tributárias que não tenham redundado em lançamento não autorizam a aplicação do preceito em apreço, assim como a conclusão da conferência aduaneira sem a formalização de exigência fiscal;
- II. *identidade de sujeito passivo*, de modo que outros sujeitos passivos não podem invocar o art. 146 do CTN para impugnar autuações;
- III. *revisão lato sensu* (retificação ou suplementação) do lançamento original, motivo pelo qual o dispositivo em tela não se aplica a fatos diversos daqueles que tenham sido objeto de lançamento; e
- IV. *modificação de critério jurídico*, o que não se confunde com correção de erro de direito e compreende especificamente a mudança na interpretação de dispositivos jurídico-positivos, a alteração na qualificação jurídica dos fatos imponíveis e a opção discricionária por outro critério alternativo.

O art. 146 do CTN protege o sujeito passivo contra revisões gravosas do ato administrativo de lançamento. Não obsta revisões que impliquem redução do tributo devido e/ou das penalidades.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. *Verfassungsrecht und einfaches Recht: Verfassungsgerichtsbarkeit und Fachgerichtsbarkeit*. Primär- und Sekundärrechtsschutz im Öffentlichen Recht. Berichte und Diskussionen auf der Tagung der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer in Würzburg vom 3. bis 6. Oktober 2001. Berlin; New York: de Gruyter, 2002, p. 7-30.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BORGES, José Souto Maior. *Tratado de Direito Tributário brasileiro*, v. IV: lançamento tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão dos lançamentos. *Revista de Direito Administrativo*, n. 14, p. 23-38, 1948.
- _____. A revisão do lançamento de impostos. *Revista de Direito Administrativo*, n. 40, p. 15-23, 1955.
- _____. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975 [obra póstuma].
- XAVIER, Alberto. *Do Lançamento no Direito Tributário brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.



PRECEDENTES DO STF E CESSAÇÃO DOS EFEITOS DA COISA JULGADA: UMA ANÁLISE MULTIDISCIPLINAR

Renato Lopes Becho*

Diego Diniz Ribeiro**

Resumo: O presente trabalho visa analisar a força dos precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF) para fins de rescisão de coisa julgada constitucional, análise essa que não se limita a uma abordagem dogmática, mas também promove um estudo multidisciplinar e que, portanto, vai além dos quadrantes formais do universo jurídico.

Palavras-chaves: Precedentes. Ação rescisória. Coisa julgada constitucional. Ciência Jurídica. Fracasso.

Abstract: *The present work aims to analyze the force of the precedents of the Supreme Court for the purpose of terminating an unconstitutional res judicata, an analysis that is not limited to a dogmatic approach, but also promotes a multidisciplinary study and therefore goes beyond the formal quarters of the legal universe.*

Key words: *Precedents. Rescinded action. Unconstitutional res judicata. Juridical science. Fail.*

* 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 Curso de Especialização em Direito Processual Tributário da Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão (COGEAE) da PUC-SP. Juiz federal em São Paulo/SP. Coordenador do Fórum Federal de Execuções Fiscais de São Paulo/SP.

** Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Conselheiro representante dos contribuintes na 3^a Seção do CARF. Advogado licenciado. Professor em cursos de graduação e pós-graduação em Direito Tributário, Processo Tributário e Processo Civil na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (GVLaw), Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Ibet), Escola Paulista de Direito (EPD), Escola Superior de Advocacia (ESA), Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (ESPGE), Damásio e Instituto Municipal de Ensino Superior de Bebedouro (IMESB).

SUMÁRIO

- 1. INTRODUÇÃO**
- 2. A ANÁLISE CRÍTICO-DOGMÁTICA DO TEMA**
 - 2.1. AÇÃO RESCISÓRIA EMBASADA EM PRECEDENTES DO STF**
 - 2.2. OS LIMITES DA AÇÃO RESCISÓRIA FUNDAMENTADA EM DECISÕES DO STF**
 - 2.2.1. LIMITAÇÃO TEMPORAL**
 - 2.2.2. LIMITAÇÃO PROCEDIMENTAL**
 - 2.2.3. LIMITAÇÃO METODOLÓGICA**
 - 2.2.4. LIMITAÇÃO JUDICATIVA**
 - 2.3. O REGIME ESPECIAL DA AÇÃO RESCISÓRIA NO NOVO CPC:
O ART. 535, §§5º E 8º DO NOVO “CODEX”**
 - 2.4. OS EFEITOS DAS DECISÕES DO STF PARA AS RELAÇÕES
JURÍDICAS DE TRATO SUCESSIVO**
- 3. UMA ANÁLISE MULTIDISCIPLINAR DO TEMA**
- 4. CONCLUSÕES**
- 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho originou-se de palestra proferida por um dos seus autores no âmbito do *III Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro*, estando o texto primevo disponibilizado eletronicamente no sítio da Associação dos Juízes Federais (Ajufe)¹.

Posteriormente a tal intervenção no aludido evento e a partir das considerações ali feitas, resolveu-se desenvolver outras considerações acerca da temática aqui posta, de modo a estender a reflexão crítica inicialmente desenvolvida, considerando-se trabalho anteriormente publicado².

Chegou-se assim ao presente texto, o qual tem por escopo promover a análise de um tema que já não é novo no âmbito do Processo Constitucional Tributário, mas que ainda dá margem a inúmeras discussões nos âmbitos acadêmico³ e jurisprudencial.

Neste trabalho, pretendemos abordar o tema sob duas perspectivas: a primeira delas parte de um viés mais dogmático (ainda que crítico) da questão, enquanto a análise subsequente busca observar o tema com um olhar para além dos estritos campos do Direito, ou seja, com uma visão multidisciplinar.

2. A ANÁLISE CRÍTICO-DOGMÁTICA DO TEMA

2.1. Ação rescisória embasada em precedentes do STF

É inegável a existência, nos últimos anos, de um vertiginoso “fortalecimento” do Supremo Tribunal Federal e, consequentemente, dos seus precedentes⁴, os quais são apontados como responsáveis por dar

¹ BECHO. “Cessação dos efeitos da coisa julgada”. Disponível em <http://www.ajufe.org/artigos/iii-seminario-carf-de-direito-tributario-e-aduaneiro/> Acessado em 19/09/2017.

² RIBEIRO. *Coisa julgada, direito judicial e ação rescisória em matéria tributária*. 2016.

³ MASSOUD. Coisa julgada, Rescisória, Súmula STF 343 e Parecer PGFN 492/2011: impactos com o Código de Processo Civil de 2015. In: ARAÚJO, Juliana Costa Furtado; CONRADO, Paulo César (Orgs.). *O novo CPC e seu impacto no Direito Tributário*. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

⁴ Ainda que o método jurídico para tal valorização seja passível de inúmeras críticas. Nesse sentido: RIBEIRO. *Precedentes em matéria tributária e o novo CPC*. 2016.

sentido jurídico à “Magna Lex”⁵, o que envolve, também, evidentemente, o art. 5º, inciso XXXVI, que estipula que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Logo, as decisões judiciais, em especial as pretorianas, passaram a ser tratadas como fontes materiais do direito^{6, 7}.

Nesse sentido, inclusive, é possível destacar institutos como a repercussão geral, o julgamento de recursos sob o rito de repetitivos, a figura da Súmula Vinculante, dentre outros. Tais aspectos denotam o fortalecimento das manifestações judicativas, em especial as do STF, para atribuir um sentido “material” à Constituição Federal. Consequentemente, a partir dessa percepção, admite-se um sentido mais amplo ao disposto no art. 966, inciso V do Código de Processo Civil (CPC), de modo que as decisões judiciais não sejam vistas como um simples mecanismo para a aplicação lógico-subsuntiva da *voluntas legislativa* em concreto, mas como um fenômeno da afirmação de uma vontade axiologicamente intencionada do Direito⁸.

⁵ Ao ponto de o STF afirmar que “a Constituição é o que o Supremo assenta...” (min. Marco Aurélio, RE nº 590.809).

⁶ Um exemplo disso foi a decisão proferida quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4.277/DF, pela qual o citado tribunal reconheceu a possibilidade de juridicamente existir união estável entre pessoas do mesmo sexo.

⁷ Veja-se, também, BECHO, *Lições de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 176 e ss.

⁸ Quando se fala em uma “vontade axiologicamente intencionada do direito”, não se defende a existência de uma metafísica jurídica ou o resgate de um jusnaturalismo, mas sim a existência de valores jurídicos construídos histórico-concretamente mediante a realização de casos concretos, ou seja, valores que rompem da comunidade pela mediação da atuação judicial para a resolução material de problemas de convivência humana. Nesse sentido: NEVES, 1993, p. 77-78.

Logo, a ação rescisória aqui tratada não se prestaria apenas para revisitar decisões conflitantes contra disposição de texto de lei (*ratio legis*), mas também contra decisões ofensivas ao direito (*ratio ius*), inclusive aquele direito criado jurisprudencialmente. Partindo, pois, de tais premissas, o Supremo Tribunal Federal assim tratou a questão⁹:

Ementa

[...].

4. Ação Rescisória. Matéria constitucional. Inaplicabilidade da Súmula 343/STF.

5. A manutenção de decisões das instâncias ordinárias divergentes da interpretação adotada pelo STF revela-se afrontosa à força normativa da Constituição e ao princípio da máxima efetividade da norma constitucional.

6. Cabe ação rescisória por ofensa à literal disposição constitucional, ainda que a decisão rescindenda tenha se baseado em interpretação controvertida ou seja anterior à orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal.

7. Embargos de Declaração rejeitados, mantida a conclusão da Segunda Turma, para que o Tribunal *a quo* aprecie a ação rescisória.

(STF; RE 328.812 ED, relator: min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. em 06/03/2008)

⁹ Também nesse esteio: RE nº 500.043; AR 1478/RJ.

Esse também tem sido o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça:
“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. CONSTITUCIONALIDADE DA MP 560/94 DECLARADA PELO STF. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 343/STF.

1. Embora não seja cabível, nos termos do que dispõe a Súmula 343/STF, a ação rescisória por ofensa à literal disposição de lei quando a decisão rescindenda tiver se fundado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais, há que se excepcionar os casos em que a discussão versar sobre matéria de índole constitucional.

2. Vem prevalecendo na Primeira Seção desta Corte o entendimento de que, em se tratando de matéria constitucional, não há que se cogitar de interpretação apenas razoável acerca da lei, mas sim de interpretação juridicamente correta.

3. Como o STF reconheceu a constitucionalidade da aplicação da Medida Provisória 560/94 aos servidores públicos do Distrito Federal, mostra-se cabível a ação rescisória.

4. Recurso especial provido.”

(STJ; REsp 982673/DF, rel. min. Castro Meira, 2ª Turma, j. em 18/12/2007, DJ 11/02/2008, p. 1).

A aludida decisão pretoriana não apenas deu novo sentido à ação rescisória na hipótese aqui tratada, mas também conferiu nova perspectiva à sua própria jurisprudência: a de atuar como fonte material do direito. É bem verdade que, recentemente, o Supremo Tribunal Federal andou novamente abordando essa questão em um caso que, “aparentemente”, teria implicado o retrocesso à sua Súmula 343¹⁰. Trata-se do Recurso Extraordinário (RE) nº 590.809, afetado por repercussão geral e que restou assim ementado¹¹:

EMENTA

[...].

AÇÃO RESCISÓRIA – VERBETE Nº 343 DA SÚMULA DO SUPREMO.

O Verbete nº 343 da Súmula do Supremo deve de ser observado em situação jurídica na qual, inexistente controle concentrado de constitucionalidade, haja entendimentos diversos sobre o alcance da norma, mormente quando o Supremo tenha sinalizado, num primeiro passo, óptica coincidente com a revelada na decisão rescindenda.

¹⁰ “Súmula 343: Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvérsia nos tribunais (data de aprovação: sessão Plenária de 13/12/1963).”

¹¹ STF; RE nº 590.809, rel. min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 22/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-230 DIVULG 21-11-2014 PUBLIC 24-11-2014.

Ocorre que, ao se analisar o inteiro teor do referido julgado, percebe-se que não se está diante de um regresso à Súmula 343 do STF, mas de uma expansão¹² que gera o aperfeiçoamento¹³ dos precedentes do Pretório Excelso para a matéria, em especial do entendimento extraído do julgamento do RE nº 328.812 há pouco referido.

Da análise do citado RE nº 328.812 é possível perceber que o STF reconheceu a capacidade criativa das suas manifestações judicativas sem, todavia, especificar que tipo de decisão pretoriana (formalmente falando) teria o condão de fundamentar o ajuizamento de uma ação rescisória nos termos abordados no presente trabalho. Em outros termos, o referido precedente não teria solucionado a seguinte questão: qualquer decisão pretoriana posterior e contrária à coisa julgada seria suficiente para permitir o ajuizamento da ação rescisória na hipótese aqui tratada, ou estariam dotadas dessa aptidão apenas aquelas decisões do STF com caráter transsubjetivo e, portanto, capazes de traduzir a posição institucional do Tribunal para o caso?

¹² Tratando da expansão e contração dos precedentes: SHAUER, Frederick, 2015, p. 59.

¹³ E esse aperfeiçoamento citado é absolutamente válido em um modelo sério de precedentes. E isso porque uma decisão judicial, ainda que proferida pelo STF, não tem o condão de já nascer com a chancela de precedente. Esse *status* é adquirido em concreto, na medida em que aquela determinada decisão e sua *ratio decidiendi* são convocadas para resolver casos semelhantes mediante o emprego de uma analogia axiológico-problemática. Acontece que, ao realizar essa comparação analógica, é possível que o juiz do novo caso a ser decidido perceba que o caso precedente, embora se aproxime do caso decidendo, não responde, por si só, outras questões apresentadas pelo novo caso, o que demandará uma expansão – não ruptura – do precedente. Nessa oportunidade, o juiz do caso decidendo poderá convocar o caso precedente, mas também ficará encarregado de atualizá-lo a partir das questões relevantes e inauguralmente postas pelo novo caso a ser decidido.

“Em outras palavras, jamais o precedente será anunciado e forma completa e única. É a partir das distinções, das ampliações e das reduções que os precedentes são dinamicamente refinados pelo Judiciário (sempre a partir das contribuições de todos os sujeitos processuais), à luz de novas situações e contextos, a fim de se delimitar a abrangência da norma extraída do precedente. Se, de um lado, é verdade que o precedente originário estabelece o primeiro material jurisprudencial (não se ignora o texto legal e a doutrina) sobre o qual se debruçarão os intérpretes dos casos subsequentes, com o passar do tempo, uma linha de precedentes se formará a partir daquele primeiro precedente, confirmando-o, especificando-o e conferindo-lhe estabilidade, e a técnica da distinção (*distinguishing*) desempenha uma importante função no amadurecimento dos precedentes e, por que, também não, dos padrões decisórios e do direito jurisprudencial como um todo.” (HORTA; NUNES, 2015) (Grifos dos autores.)

Diante da inexistência de resposta para essa questão quando do julgamento do RE nº 328.812, e tendo o STF se deparado com um novo caso (RE nº 590.809), onde “a decisão invocada como fundamento para a ação rescisória teria sido proferida em sede de recurso extraordinário sem afetação por repercussão geral”¹⁴, teve ele (STF) que se pronunciar a respeito desse novo aspecto do problema. E, ao analisar essa nova faceta da questão, o STF aperfeiçoou a *ratio decidendi* extraída da decisão do RE nº 328.812 e decidiu que pode fundamentar eventual ação rescisória apenas com decisões pretorianas que reconhecem a constitucionalidade de uma dada norma “com efeitos abrangentes, a repercutirem fora das balizas subjetivas do processo”, nos exatos termos do voto do ministro Marco Aurélio, relator do RE nº 590.809¹⁵.

Nesse sentido, a decisão proferida no RE nº 590.809 não foi um regresso à Súmula 343 do próprio STF. A Corte Suprema continua entendendo que suas decisões têm sim o condão de servir como fundamento para eventual ação rescisória. O que o Pretório fixou foi apenas que não é qualquer decisão sua que tem essa aptidão, mas somente aquelas capazes de propagar efeitos para além dos limites subjetivos da lide, i.e., “com efeitos abrangentes”.

¹⁴ A decisão do STF que serviu de base para a aludida ação rescisória foi aquela proferida no Recurso Extraordinário nº 353.657/PR (não afetado por repercussão geral, já que anterior a tal sistemática), oportunidade em que o STF concluiu pela inviabilidade do creditamento do IPI nas hipóteses de insumo não tributado ou sujeito à alíquota zero.

¹⁵ Para ser fiel ao que fora afirmado pelo min. Marco Aurélio, convém transcrever o trecho em que essa expressão foi extraída:

“Como afirmado pela mestre Ada Pellegrini Grinover, eventual afastamento do Verbete nº 343, por envolvimento de matéria constitucional, não pode ter razão genérica, e sim especificamente para as situações em que, no ato rescindendo, determinada lei foi proclamada constitucional, **vindo, posteriormente, o Supremo a concluir pela constitucionalidade, com efeitos abrangentes, a repercutirem fora das balizas subjetivas do processo**. Para a processualista, em caso contrário, como na espécie, ‘posterior declaração incidental de constitucionalidade nada nulifica, não se caracterizando a categoria da inexistência’, pelo que devem ficar a salvo da rescisória decisões, tomadas em dissídio jurisprudencial, em sentido oposto à nova posição do Supremo (GRINOVER, Ada Pellegrini. Ação Rescisória e Divergência de Interpretação em Matéria Constitucional. *Revista de Processo, São Paulo: RT*, nº 87, p. 37-47, 1997).” (RE 590.809) (Grifo nosso.)

Ressalte-se, ainda, que embora não tenha esmiuçado o significado da expressão “com efeitos abrangentes”, quer parecer que, para o STF, as suas decisões com aptidão para dar esteio a eventual ação rescisória seriam aquelas proferidas: i) em sede de controle concentrado de constitucionalidade; e ii) em sede de controle difuso. Nesta última hipótese, “desde que” veiculada em caso afetado por repercussão geral ou julgado sob o rito de repetitivo.

Diante desse quadro, resta clara a aptidão de decisão pretoriana servir como fundamento para a propositura de ação rescisória, ação essa que, diga-se de passagem, “é imprescindível para revisitar a decisão transitada em julgado em si considerada, bem como seus efeitos”. Nesse sentido, convém destacar que o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº 730.462, afetado por repercussão geral, decidiu pela necessidade de provocação jurisdicional para que determinado órgão, imparcial e equidistante das partes, decida acerca da capacidade de um dado precedente pretoriano ser ou não capaz de rescindir um específico trânsito em julgado¹⁶. Em outros termos, o STF chancelou que a decisão pretoriana, por si só, não tem o condão de promover a rescisão de uma decisão transitada em julgado, nem dos seus efeitos, cabendo à parte interessada promover a correspondente ação rescisória para esse fim.

Em todo caso, sob uma perspectiva dogmática, a conjugação dessa plêiade de precedentes do STF traz uma importante definição acerca dos efeitos de decisão pretoriana para a coisa julgada e da sua convocação como fundamento de eventual ação rescisória. Mais do que isso, acaba por impor limites para a convocação das decisões proferidas pelo STF para fins: i) de utilização da ação rescisória em si considerada; e ii) para estancar os efeitos de decisão transitada em julgado quando atinentes à relações jurídicas de trato sucessivo.

¹⁶ STF; RE nº 730.462, rel. min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 28/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-177 DIVULG 08-09-2015 PUBLIC 09-09-2015.

2.2 Os limites da ação rescisória fundamentada em decisões do STF

Ressalte-se, desde já, que o manejo da ação rescisória aqui analisada não é absoluto, sujeitando-se, pois, a *limitações*, as quais poderiam ser divididas em quatro subespécies: i) temporal; ii) procedural; iii) metodológica; e iv) judicativa.

2.2.1. Limitação temporal

A ação rescisória na hipótese até então debatida (art. 966, inc. V do CPC/2015) está sujeita a um notório limite de caráter temporal, nos termos do que prevê o art. 975 do Estatuto Processual. Dessa feita, a referida ação deve ser proposta em até dois anos contados do trânsito em julgado da decisão a ser rescindida¹⁷. Assim, se a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal sobrevier depois do transcurso do prazo de dois anos do trânsito em julgado da decisão a ser rescindida, não seria mais possível o ajuizamento da correspondente ação rescisória. E isso porque o direito à ação rescisória não é irrestrito, razão pela qual deve sujeitar-se a determinados limites, dentre eles o temporal, sob pena de a garantia da coisa julgada ser absolutamente dizimada¹⁸.

Nessa esteira, o grande prejudicado seria o próprio direito, na medida em que se tornaria incapaz de realizar sua missão: *resolver* materialmente os problemas de convivência humana, na medida em que os conflitos gerados seriam indevidamente eternizados. Daí a necessidade de um primeiro limite pra essa ação: o temporal.

¹⁷ Nesse sentido, é possível encontrar manifestações dos Tribunais Superiores: REsp 968.227/BA (STJ); AR 2.337 (STF).

¹⁸ É verdade que a admissibilidade de ação rescisória pautada em decisão do STF posterior e contrária à decisão a ser rescindida acaba por resultar em uma mitigação da coisa julgada. Tal conclusão, todavia, não quer significar (e nem poderia) na completa e absoluta revogação da aludida garantia fundamental.

2.2.2. Limitação procedural

Não obstante, além do limite temporal, é necessário se respeitar outro balizador para o uso da ação rescisória nos termos aqui defendido, qual seja, uma restrição de cunho procedural. Isso porque, não é qualquer decisão proferida pelo STF que é suficiente para ensejar a revisão da coisa julgada, mas apenas aquelas capazes de externar um entendimento institucionalizado do referido Tribunal, o que ocorreria nas hipóteses de decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade (dotadas de efeitos *erga omnes* e revestidas de caráter vinculante), bem como naqueles casos decididos pelo STF em recursos extraordinários afetados por repercussão geral ou então julgados sob o rito de recursos repetitivos, conforme prescrito nos arts. 1.036 e seguintes CPC/2015.

Esse entendimento está respaldado no já citado precedente Pretoriano (RE 590.809), oportunidade em que a Corte Suprema externou que tem aptidão para servir de fundamento para ação rescisória apenas aquelas decisões do STF “com efeitos abrangentes, a repercutirem fora das balizas subjetivas do processo”.

Ressalte-se, ainda, que essa preocupação procedural é, em última análise, também uma preocupação de índole material. Isso porque a intencionalidade jurídica a ser construída pelo Supremo Tribunal Federal não pode ser o retrato da posição pessoal de um dos seus ministros, mas deve ser o reflexo do entendimento institucional da mais alta Corte jurisdicional do país. Só assim se garante uma estabilidade quanto à intencionalidade axiológica do direito, de modo a se garantir uma estabilidade da justiça¹⁹; “não a certeza contra a justiça, mas a justiça tomada certa (estável)” (NEVES, 1983, p. 77-78).

2.2.3. Limitação metodológica

Não obstante, existe ainda um terceiro limite imposto para o uso da ação rescisória na hipótese aqui tratada: o limite metodológico.

¹⁹ “Neste caso, a certeza é de todo compatível com a ‘justiça’, pois não é mais do que a estabilização histórico-cultural, em termos de vigência, de uma intenção normativa material – a objetivação sincrônica dessa intenção, e que sempre poderá existir, e que existirá mesmo, num direito exclusiva ou predominantemente intencionado à justiça” (NEVES, 1983, p. 77-78).

Como observado linhas acima, é possível que decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, com efeitos abrangentes, seja convocada para fundamentar ação com o escopo de rescindir uma dada coisa julgada. Ocorre que, para tanto, além da imprescindibilidade do próprio ajuizamento da rescisória, necessário se faz que a decisão a ser proferida nos autos promova uma comparação analógico-problemática entre os casos submetidos à análise, i.e., entre o caso acobertado pelo manto da coisa julgada e o caso julgado pelo STF e tido como precedente.

Não basta, portanto, a simples aplicação, lógico-subsuntiva, do pretenso precedente pretoriano ao caso a ser rescindido. Há, pois, a necessidade de se realizar um “cotejo analítico”²⁰ entre o caso a ser rescindido e o caso julgado pela Corte Suprema. E, quando se fala nessa aproximação, a comparação das circunstâncias fáticas que permeiam ambos os casos (decidendo e precedente) é fundamental.

Assim, o precedente do STF só será considerado como tal em concreto, ou seja, depois de comparado analogamente ao caso a ser rescindido e, ainda, desde que feita essa comparação se identifique uma similaridade quanto à intencionalidade jurídica de ambos. Não há, pois, uma prévia, perfeita e subsuntiva simetria entre os casos, simetria esta típica de uma razão universal, geral e abstrata. Há, sim, uma similaridade decorrente do emprego de uma racionalidade moldada pela analogia ou, por outro giro verbal, oriunda de uma “ponderação sempre atenta à identidade-diversidade própria do analógico e que, como tal, só pode considerar-se em concreto” (NEVES, 1983, p. 74).

2.2.4. Limitação judicativa

Por fim, há um último limite possível para o emprego da ação rescisória na hipótese aqui abordada, um limite judicativo, o qual é assim chamado por decorrer de atividade jurisdicional do Supremo Tribunal Federal, conforme se desenvolverá a seguir.

Como é sabido, ao realizar o controle concentrado de constitucionalidade, o Supremo Tribunal Federal tem a possibilidade de, eventualmente, modular no tempo os efeitos da sua decisão. É o que dispõe o art. 27 da Lei nº 9.868/99, o art. 11 da Lei nº 9.882/99 e também o art. 927, §3º do CPC/2015.

²⁰ Para empregar um termo mais palatável para um sistema jurídico herdeiro do *civil law*.

O mesmo ocorre na hipótese do STF veicular súmulas vinculantes, conforme prevê o art. 4º da Lei nº 11.417/2006. Não obstante, também não se pode olvidar da possibilidade do Pretório Excelso modular efeitos até mesmo na hipótese de controle difuso de constitucionalidade, conforme se depreende de emblemático julgado exarado no RE nº 197.917. Referida modulação, por seu turno, acaba por limitar a eficácia da decisão do STF, na medida em que ela fica impedida de retroagir para o passado (*efeito ex nunc*) ou pode, até mesmo, ter seus efeitos práticos postergados para momento futuro e posterior ao próprio julgamento da Corte Constitucional.

A existência de modulação de efeitos em uma determinada decisão do STF não é impedimento para o uso da ação rescisória aqui tratada. Acontece que, nesses casos, eventual decisão de procedência na ação rescisória proposta teria sua eficácia restrita, na medida em que necessariamente teria que respeitar a modulação temporal decidida pelo STF, sob pena, inclusive, de indevidamente burlar a aludida modulação de efeitos.

2.3. O regime especial da ação rescisória no novo CPC: o art. 535, §§5º e 8º do novo “Codex”

Tratando de CPC/2015, não se pode ignorar a existência de dois regimes distintos de ação rescisória: um de caráter geral, previsto no já citado art. 966, e outro de natureza especial, capitulado no art. 535, §§5º e 8º do novo “Codex”. Assim, segundo o regime especial da ação rescisória no CPC, previsto exclusivamente para a fase de cumprimento de sentença, é possível a rescisão de uma sentença transitada em julgado com base em precedente pretoriano por intermédio de: i) simples impugnação, em fase executiva; ou, ainda, ii) por meio de ação rescisória propriamente dita.

A impugnação à coisa julgada constitucional só será possível se o precedente pretoriano convocado como seu fundamento for “anterior” ao trânsito em julgado combatido. Nessa hipótese, o que a jurisprudência já consagrava²¹ e que agora está devidamente positivado no CPC, é o reconhecimento quanto ao *error in procedendo* desse tipo de decisão, o que, por sua vez, implica a existência de vício insanável.

²¹ Nesse diapasão: REsp 1.201.666.

Em contrapartida, se a coisa julgada constitucional e objeto de cumprimento de sentença se formou antes do advento do precedente do STF, a única alternativa remanescente é o ajuizamento de ação rescisória, cujo prazo de 2 (dois) anos para seu ajuizamento “será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal”. Nesta hipótese específica (cumprimento de sentença com base em título executivo judicial contrário a posterior decisão pretoriana), o prazo para o ajuizamento da referida rescisória não teria mais início com o trânsito em julgado da decisão a ser rescindida, mas com o trânsito em julgado da decisão do STF a fundamentar aludida ação rescisória.

Referida previsão, se interpretada em sua literalidade, pode acarretar em sérios problemas, na medida em que protela, no tempo, o termo inicial para o ajuizamento da ação rescisória, a qual fica à mercê do trânsito em julgado da decisão do STF. Tal fato, por seu turno, pode implicar a eternização das demandas judiciais, o completo esvaziamento da coisa julgada e, consequentemente, a ofensa ao direito enquanto modelo humano-cultural de realização de justiça em concreto²².

Como dito linhas acima, a referida disposição tem potencial aptidão de não só flexibilizar, mas de efetivamente “dizimar” a garantia constitucional da coisa julgada. Nesse sentido, o Direito deixaria de realizar a sua primordial função: realizar com justiça os necessários problemas de convivência humana. Dessa feita, entendemos que tal dispositivo seria inconstitucional e que, nessa hipótese específica, a contagem do prazo para a ação rescisória deveria seguir a regra do art. 975 do CPC/2015.

2.4. Os efeitos das decisões do STF para as relações jurídicas de trato sucessivo

Como já destaco neste trabalho, a ação rescisória fundamentada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal só pode ser manejada desde que respeitado certos limites (temporal, procedural, metodológico e judicativo). Logo, o fato de esgotar o prazo para ajuizamento da ação rescisória é impedimento para tanto e, por também, para rescindir os efeitos da decisão tanto em relação ao passado quanto também em relação ao futuro.

²² Para que o Direito possa ser visto e, mais do que isso, efetivamente sentido no âmbito prático por uma dada comunidade histórica como instrumento apto a realizar justiça em concreto, necessário se faz que ele (Direito) apresente mecanismos capazes de preservar, ainda que minimamente, as suas próprias manifestações, no caso, suas manifestações judicativas.

O decurso do aludido prazo, todavia, não é impedimento para, na hipótese de relações jurídicas de trato sucessivo, vedar o ajuizamento de outra ação com o fito de obstar os efeitos do trânsito em julgado para o futuro, ação essa fundamentada no art. 505, inciso I do CPC/2015.

Não se trata, portanto, de uma rescisão em sua inteireza eficacial, já que a ação aqui tratada não tem o condão de afetar os efeitos jurídicos produzidos no passado pela coisa julgada a ser rescindida. Pelo contrário, a eventual procedência da sobredita ação terá necessariamente efeitos prospectivos, obstando, pois, os efeitos decorrentes do trânsito julgado para o futuro.

Dessa feita, a decisão do STF proferida em controle concentrado de constitucionalidade, em recurso extraordinário afetado por repercussão geral ou submetido a julgamento sob o rito de recursos repetitivos, tem o condão de alterar o fundamento jurídico de relações jurídicas de trato sucessivo, podendo, por conseguinte, implicar novas relações jurídicas individualizadas. Percebe-se, pois, que o limite procedural pertinente à ação rescisória aqui analisada também vale para a presente ação revisional.

A ação aqui citada também deve estar sujeita ao limite metodológico abordado no presente trabalho. Isso porque, como visto, mister se faz registrar que o simples advento de decisões proferidas pelo STF, ainda que respeitados os limites procedimentais acima mencionados, não seria capaz de, por si só, resultar na automática suspensão dos efeitos da coisa julgada contrária a tal decisão²³. Além do limite procedural, também há que se respeitar o já citado limite metodológico.

²³ Não é esse, todavia, o entendimento da União, conforme se observa do Parecer PGFN/CRJ 492/2011. Segundo entendimento lá defendido, a necessidade de utilização da ação prevista no art. 471, inciso I do CPC de 1973 (e que também valeria para a ação capitulada no art. 505, inciso I do CPC/2015), só caberia de forma excepcional, i.e., naqueles casos em que há expressa previsão legal nesse sentido:

“O que de fato importa que se tenha em mente, todavia, é que a necessidade de prévio pronunciamento judicial, para que se tenha reconhecida a cessação da eficácia da decisão transitada em julgado em face da alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas sob as quais o juízo de certeza nela contido se formou, é excepcional, apenas se impondo quando expressamente exigida por lei específica. [...]. Assim, inexistindo específica previsão legal a exigir o prévio ajuizamento da ação revisional, a cessação da eficácia vinculante da decisão transitada em julgado se opera automaticamente, como mera e natural decorrência lógica do que se entende por limites objetivos da coisa julgada. Aplicando-se esses conceitos ao universo do Direito Tributário, tem-se que, ante a inexistência de lei específica prevendo o oposto, a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado face ao advento de nova circunstância jurídica – mais precisamente, face ao advento de precedente definitivo e objetivo do STF em sentido diverso do nela sufragado -, opera-se de modo automático, independentemente do prévio ajuizamento de qualquer ação, muito menos da revisional de que trata o art. 471, inc. I do CPC.” (Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011) (Grifos constantes no original.)

Nesse sentido, não é demais repisar que um precedente não atua como se lei fosse, ou seja, sua validade (materialmente falando) não se dá de forma prévia, geral e abstrata, mas de forma individual, concreta e histórica. Em outros termos, “a força gravitacional do precedente não pode ser apreendida por nenhuma teoria que considere que a plena força do precedente está em sua força de promulgação, enquanto peça de legislação” (DWORKIN, 2002, p. 176).

Portanto, a adequada utilização do precedente deve pautar-se pelo emprego de uma analogia construída em concreto e realizada entre o caso decidendo e o caso precedente, tendo por objetivo verificar a existência ou não de uma aproximação entre os sentidos jurídicos interrogados por tais casos, o que, apenas em caso positivo, justificaria a mobilização do precedente e dos fundamentos e critérios empregados na sua resolução.

Assim, o precedente – e, no caso estudado, “os precedentes do STF” proceduralmente veiculados nas hipóteses aqui tratadas – “são o ponto de partida, mas não necessariamente o ponto de chegada para a realização de um caso em concreto”. Logo, o precedente só tornar-se-á um critério válido para a resolução do caso decidendo depois do emprego da racionalidade analógico-problemática exaustivamente mencionada e, consequentemente, a constatação de que a *ratio decidendi* do caso precedente é suficiente e materialmente válida para a realização do caso decidendo.

E essa constatação não deve (nem poderia) ser feita pela parte interessada no aproveitamento do precedente para a resolução do caso decidendo. Deve ser feita pelo Estado-Juiz, equidistante das partes litigantes e que irá proporcionar o devido processo legal e, em especial, o contraditório, para ouvir as razões (favoráveis e contrárias) para a convocação ou não do precedente para a realização do caso a ser decidido. Até porque, no sistema do *stare decisis*, “não por raras vezes, haverá controvérsias acerca de quais partes da decisão são consideradas precedentes e, assim, possuem sua vinculação normativa [...]” (ABBOUD, 2012, p. 523). Daí a necessidade de um intenso contraditório²⁴ entre as partes litigantes, o que demanda, necessariamente, a ação revisional aqui tratada e a sua correlata tutela jurisdicional.

²⁴ Contraditório esse não mais limitado pelo tradicional binômio ciência/resistência, mas marcado pela já citada ideia de participação das partes litigantes, o que está em perfeita sintonia com o já citado princípio da cooperação.

Tal questão, i.e., quanto à necessidade do ajuizamento da ação revisional aqui tratada, ainda não restou decidida pelo Supremo Tribunal Federal. A Corte Constitucional apenas se manifestou positivamente quanto à necessidade de ação rescisória para afastar os efeitos “pretéritos” da coisa julgada inconstitucional. Nesse sentido²⁵:

“Ementa

CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE PRECEITO NORMATIVO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFICÁCIA NORMATIVA E EFICÁCIA EXECUTIVA DA DECISÃO: DISTINÇÕES. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS AUTOMÁTICOS SOBRE AS SENTENÇAS JUDICIAIS ANTERIORMENTE PROFERIDAS EM SENTIDO CONTRÁRIO. INDISPENSABILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO OU PROPOSITURA DE AÇÃO RESCISÓRIA PARA SUA REFORMA OU DESFAZIMENTO.

[...].

4. Afirma-se, portanto, “como tese de repercussão geral que a decisão do Supremo Tribunal Federal, declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo, não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado”.

[...].

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (Grifos nossos)

A parte final da ementa acima transcrita parece, em princípio, afastar a necessidade da ação rescisória para estancar os efeitos do trânsito em julgado na hipótese de relação jurídica de trato sucessivo. Todavia, não é isso o que se depreende da análise da íntegra do Acórdão do relator, em especial quando referido voto é lido à luz das particularidades do caso em concreto.

²⁵ STF; RE nº 730.462, rel. min. TEORI ZAVASCKI, *Tribunal Pleno*, j. em 28/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-177 DIVULG 08/09/2015; PUBLIC 09/09/2015.

Nesse sentido, insta destacar que, no caso em que proferido o sobredito procedente, o que se discutia era a possibilidade de desconstituir a coisa julgada para fixação de honorários advocatícios. Isso porque, no caso do precedente, a coisa julgada foi veiculada sem a fixação desta verba, com fundamento em uma lei que impedia a fixação de honorários advocatícios em demandas contra o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Referida lei foi posteriormente declarada constitucional pelo STF em caso com caráter transsubjetivo, o que redundou no ajuizamento da aludida ação rescisória.

Percebe-se, portanto, que, no caso em que veiculado o aludido precedente (RE 730.462), não se estava diante de uma relação jurídica de trato sucessivo, motivo pelo qual o seu relator fez questão de aclarar que a imprescindibilidade da rescisória para desfazer o trânsito em julgado para as relações jurídicas de trato sucessivo não era objeto de julgamento. Em seu voto, o saudoso ministro Teori Zavascki deixa isso mais claro quando assim aduz:

Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto, notadamente quando decide sobre relações jurídicas de trato continuado, “tema de que aqui não se cogita”. (Grifos nosso.)

Por fim, a citada ação revisional também teria que respeitar o sobredito limite judicativo, isto, é claro, na hipótese do precedente pretoriano convocado ter tido seus efeitos modulados para momento posterior ao ajuizamento da presente ação.

3. UMA ANÁLISE MULTIDISCIPLINAR DO TEMA

A análise crítico-dogmática que se fez é importante para a circunstância de os operadores do Direito, notadamente os ministros do Supremo Tribunal Federal, pretendem atuar nos limites da Ciência do Direito. Entretanto, há que se reconhecer que essa ciência não tem sido capaz de prever diversas decisões judiciais ou mesmo explicá-las (BECHO, 2016, p. 175-194), o que é o mesmo que reconhecer que o Poder Judiciário brasileiro, provocado – em matéria tributária – pelos procuradores fazendários, estaria, cada vez com maior frequência, se afastando da legalidade (BECHO, 2017, p. E-2).

Esse fato indica que os pensadores devem se afastar da Ciência Jurídica para poder equilibrar a argumentação que tem sido apresentada, notadamente pela administração tributária federal. Nesse sentido, buscamos neste tópico uma análise mais consequencialista da “cessação dos efeitos da coisa julgada”.

O CPC/2015 estimula olharmos para a Inglaterra e sua doutrina dos precedentes. Mas, além da teoria dos precedentes, o que vemos quando compararmos esses dois países, do ponto de vista jurídico? Uma primeira referência pode ser o PIB, pois se esperava, em 2011, que o PIB brasileiro passaria o inglês. Essa era a previsão. Mas a posição brasileira no Índice de Desenvolvimento Humano – IDH era a 84º e a inglesa, a 28º. Em 2016, contudo, o nosso PIB é o 9º, e o deles permanece o 7º.

Não precisaremos, para buscar os efeitos do que está acontecendo no Poder Judiciário brasileiro atual, fazer menção à “pós-verdade”, que grassa na atualidade. Basta-nos partir da “modernidade líquida”, muito bem identificada por Zygmunt Bauman (2000). A modernidade de hoje é “leve”, “líquida” e “fluída”, “infinitamente mais dinâmica do que a modernidade ‘sólida’ que suplantou”.

Na era da “modernidade líquida” brasileira, estamos vivenciando outro fenômeno, próximo ao que Marcelo Neves (2017) tratou em seu *A Constitucionalização Simbólica*. Ele identificou como grupos de *poder moderado/limitado* conseguiram colocar certos comandos na Constituição Federal, mas que vieram com *bloqueios* como “nos termos da lei”. E nem todos tiveram força para romper as barreiras posteriores. É o caso das cooperativas, cujo “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo”, passados 29 anos da Carta, ainda não vingou.

Acreditamos que o professor Marcelo Neves poderia atualizar seu livro com outro aspecto interessante: o simbolismo constitucional está com nova roupa-gem, pois estamos perdendo o que havia de “sólido” na Carta. Assim, podemos considerar o princípio da legalidade em matéria tributária como simbólico, perdido entre nossos dedos quando virou líquido. Veja-se como a súmula 435 do STJ é desconectada do art. 135 do CTN²⁶; interrupção da prescrição no ajuizamento da execução fiscal, decidido no REsp 1.120.295/SP, sem base legal²⁷; dupla incidência do IPI Importação. Isso para não tocar em um tema que é caro ao CARF: a desconsideração de atos e negócios jurídicos caracterizados como de elisão fiscal. É interessante notar que, em 2002, a Presidência da República tentou disciplinar o art. 116, parágrafo único, do CTN, via Medida

²⁶ BECHO. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.

²⁷ BECHO. “O direito natural e o REsp 1.120.295/SP”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 229, 2014, p. 145-154.

Provisória Medida Provisória nº 66, não convertida em lei. E hoje o comando legal é plenamente aplicado, ainda que não exista a lei que o regulamente. Isso ocorre porque hoje em dia a lei é uma coisa desnecessária.

O Brasil desmontou a coisa julgada ao caracterizá-la como inconstitucional. O argumento é pueril: se o ato administrativo pode ser inconstitucional e até a lei poder ser inconstitucional, por que a sentença judicial transitada em julgado também não pode ser inconstitucional? O argumento só nada diz sobre a longa dialética na formação da coisa julgada. Pensemos quantas vezes os atores envolvidos na feitura e os que sofrem os efeitos de um ato administrativo se digladiaram antes de o ato ser exarado: nada. Pensemos como são produzidas as leis quanto à participação daqueles que deverão ou deveriam aplicá-la e cumpri-la: nenhuma. E comparemos com a atuação das partes no longo processo judicial. Tenhamos em vista a desapropriação de fazendas na Serra do Mar. Quantas vezes a procuradoria do Estado de São Paulo pôde atuar? Focando apenas nas decisões mais relevantes: sentença em ação ordinária, apelação, recurso especial e recurso extraordinário; e de novo na fase de execução: sentença, apelação, recurso especial e recurso extraordinário. Quando, após todas as chances de falar nos autos – provar e combater –, chegou a conta, um governador disse: não pago! E aí transformamos o sólido princípio da “coisa julgada” em líquido, em atenção à economia e à política.

Mas esse não é um caso isolado, e a mesma lógica pode ser identificada em outras circunstâncias. Talvez exista uma regra implícita no que estamos tratando: se for para economizar algum dinheiro público, qualquer autoridade pode prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Temos que reconhecer que, com isso, perdemos nosso passado.

E nós vamos falar em Constituição Federal, art. 5º, inciso XXXVI, “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”? Não, parece que isso não é mais verdade. Ou, ao menos, parece que o comando constitucional está sendo tratado como se não valesse para o ato administrativo e para o ato judicial, em uma construção que acrescente “a lei não prejudicará [...]”, etc., mas o ato administrativo e o ato judicial sim, eles não precisarão respeitar o passado. É nesse sentido, por exemplo, o Parecer da Coordenação da Consultoria Judicial da Procuradoria Geral da Fazenda

Nacional nº 492, aprovado pelo ministro de Estado da Fazenda em 24 de maio de 2011, onde está estabelecido – contrariamente ao quanto estipulado na Constituição Federal, registre-se – que (SEN, 2011, p. 50-51):

- i) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por constitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; ii) quando sobrevier precedente objetivo e definitivo do STF em sentido favorável ao contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional em anterior decisão tributária transitada em julgado, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

A continuar prevalecendo esse Parecer, temos a seguinte situação: o legislador precisa respeitar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, mas o administrador público, em matéria tributária, e o contribuinte, não. Em outras palavras, a decisão judicial transitada em julgado vale enquanto alguma das partes envolvidas no processo que a originou entender, por si só, que nova decisão do Supremo Tribunal Federal, que ele entenda ser em sentido contrário, passa a ser aplicada a sua situação jurídica. Em suma, a decisão judicial transitada em julgado só tem valor enquanto as partes quiserem que assim o seja. Quando uma delas entender que sua “circunstância jurídica nova”, nas palavras do indigitado parecer, foi alterada, a decisão judicial transitada em julgada deixa de ter validade.

É claro que se poderia questionar se um parecer da advocacia pública tem poder para disciplinar, suplantando, uma garantia constitucional, protegido por cláusula pétrea. Dito de maneira mais direta, sabemos que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda [constitucional] tendente a abolir [...] os direitos e garantias individuais” (CF, art. 60, §4), e que o inciso XXXVI do artigo 5º da Constituição, acima reproduzido, faz parte do Capítulo 1 da Carta, que estabelece os “direitos e deveres individuais e coletivos” e que, por isso, a tendência à abolição da coisa julgada não pode ser “objeto de deliberação” por parte do legislador constituinte derivado, mas se aceita que a advocacia pública o faça!

Então, se as ferramentas de hermenêutica jurídica não se prestam mais a explicar o tratamento dado ao passado, é hora de ampliarmos o estudo da Filosofia, da Ciência Política, da Economia, etc., pois a Ciência Jurídica não se presta mais a explicar as decisões judiciais. É aqui que entra o “consequentialismo” referido anteriormente.

O que esperar, por exemplo, da suplantação absoluta do direito pela política e pela economia? O Estado brasileiro está dizendo para os brasileiros e para o mundo que trocamos o direito por alguns trocados, mas, científicamente falando, talvez seja melhorar estudarmos o livro *Por Que as Nações Fracassam*, de Daron Acemoglu, professor de Economia no Massachusetts Institute of Technology (MIT), e James Robinson, professor de Administração Pública em Harvard²⁸. Analisando cidades ou estados muito próximos geográfica, histórica e culturalmente como a cidade de Nogales na fronteira entre os EUA e o México, as Coreias do Sul e do Norte ou Berlim Ocidental e Oriental antes da queda do Muro, a conclusão é que a diferença entre países que prosperam e os que fracassam, no sentido econômico e humano, está na força de suas instituições atuarem em favor do bem-estar coletivo, não no de um pequeno grupo que está no poder. As instituições de países desenvolvidos são “inclusivas”, ou seja, podemos resumir a atuação delas, em linguagem jurídica, como promotoras do Estado Democrático de Direito. As instituições dos países que fracassam são “extrativas”, no sentido que beneficiam apenas os detentores do poder (que, em matéria tributária, é a administração pública), o que vai minando não apenas a crença no Estado e no direito, mas no próprio ânimo das pessoas, que identificam que não vale lutar por uma vida melhor, criando empresas e empregos, por exemplo, se, por atos arbitrários, seus direitos não são reconhecidos.

E não basta indicarmos ao mundo que temos instituições. Temos a tarefa de indicar que as brasileiras respeitam o Estado Democrático de Direito em seus atos. Conforme exposto por Amartya Sen (2011):

Para o entendimento do contraste entre uma visão da justiça focada em arranjos e uma visão focada em realizações, é útil invocar uma antiga distinção da literatura sânscrita sobre ética e teoria do direito. Considere duas palavras diferentes, *niti* e *nyaya*; no sânscrito clássico, ambas significam justiça. Entre os principais usos do termo *niti*, estão a adequação de um arranjo institucional e a correção de um comportamento. Contrastando com *niti*, o termo *nyaya* representa um conceito abrangente de justiça realizada. Nessa linha de visão, os papéis das instituições, regras e organizações, importantes como são, têm de ser avaliados da perspectiva mais ampla e inclusiva de *nyaya*, que está inevitavelmente ligada ao mundo que de fato emerge, e não apenas às instituições ou regras que por acaso temos.

²⁸ E-book. Ed. Elsevier/Campus. Esse livro foi indicado pelo professor Octávio Ferraz, na disciplina “Estado de Direito e Desenvolvimento” no King’s College de Londres, no primeiro trimestre de 2016, bem como em palestra para juízes federais da Ajufe em julho de 2017.

Considerando uma aplicação específica, os antigos teóricos do direito indiano falavam de forma depreciativa do que chamavam *matsyanyaya*, “a justiça do mundo dos peixes”, na qual um peixe grande pode livremente devorar um peixe pequeno. Somos alertados de que evitar a *matsyanyaya* deve ser uma parte essencial da justiça, e é crucial nos assegurarmos de que não será permitido à “justiça dos peixes” invadir o mundo dos seres humanos. O reconhecimento central aqui é que a realização da justiça no sentido de *nyaya* não é apenas uma questão de julgar as instituições e as regras, mas de julgar as próprias sociedades. Não importa quão corretas as organizações estabelecidas possam ser, se um peixe grande ainda puder devorar um pequeno sempre que queira, então isso é necessariamente uma evidente violação da justiça humana como *nyaya*.“

Mais claramente do que estamos procurando expor, refletimos sobre a superação da coisa julgada e a seguinte lição (SEN, 2011, p.112-113):

[...] temos de procurar instituições que *promovam* a justiça, em vez de tratar as instituições como manifestações em si da justiça, o que refletiria uma espécie de visão institucionalmente fundamentalista. Ainda que a perspectiva centrada em arranjos da *niti* seja muitas vezes interpretada de maneira a tornar a presença das próprias instituições adequadas para satisfazer as exigências da justiça, a perspectiva mais ampla de *nyaya* indicaria a necessidade de examinar quais realizações sociais são de fato geradas através dessa base institucional.

Sobre esse ponto, Amartya Sen cita o juiz da Suprema Corte dos EUA Stephen Breyer, que revela com *força e clareza* a necessidade de, na interpretação constitucional, prestarmos “atenção nos propósitos e consequências”, notadamente as “consequências como um importante critério para medir a fidelidade de dada interpretação a esses propósitos democráticos” (BREYER, 2005, p. 115, *apud* SEN, 2011, p. 113).

As consequências de se autorizar os advogados e os agentes do Fisco a desconsiderarem uma decisão judicial transitada em julgado, ainda que sobrevenha decisão genérica do Supremo Tribunal Federal em sentido contrário, é admitir que se possa “lançar um tributo” quando há decisão judicial vedando o Estado de fazê-lo; é autorizar o agente público a negar uma certidão negativa que reflete a sentença judicial e forçá-lo a buscar o Poder Judiciário novamente, reiniciando uma ação em que ele foi vencedor; é permitir que um procurador fazendário possa inscrever o pretenso débito no livro da dívida ativa e ajuizar uma execução fiscal, pleiteando – e, talvez, até conseguindo – uma penhora de dinheiro via BacenJud (sistema que interliga a Justiça ao

Banco Central e às instituições bancárias) antes de citado o contribuinte. Este ficará atônito ao comparar a consequência do bloqueio judicial de seu dinheiro tendo em mãos uma certidão de trânsito em julgado de uma decisão judicial em que foi vencedor e que nada mais vale no ordenamento jurídico brasileiro. E o contribuinte terá que buscar novamente o Poder Judiciário, suportando contra si todos os ônus em ser autor de uma ação, tais como recolhendo custas judiciais, tendo que levantar, primeiro, todas as provas de suas alegações, etc. A Portaria PGFN/CRJ nº 492/2011 permite aos agentes do Estado que permaneçam na cômoda situação de simplesmente desconsiderar as decisões judiciais transitadas em julgada, sem terem, eles, que arcar com os ônus de desconsiderar a decisão judicial. A fragilidade da decisão judicial transitada em julgado, entre nós, é patente. Flexibilizar a coisa julgada não pode significar a sua absoluta derrocada.

Nós temos que assumir que as nossas instituições são fracas e que o direito brasileiro hoje é líquido, que não temos sequer as garantias inscritas na Constituição Federal que tínhamos em um passado recente; que as decisões, em matéria tributária, são dadas – muitas vezes – a favor do grupo de pressão e poder organizado que é a administração tributária, notadamente nas decisões que se afasta da legalidade e da constitucionalidade; e que as consequências da atuação efetiva das instituições, nesses casos, enfraquecem a ordem jurídica e econômica.

O preço da economia que estamos fazendo ao suplantar a segurança jurídica que era dada pelo princípio da legalidade e pelo respeito ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, por exemplo, não deve ser contado pelas sentenças que reconheceram a prescrição e que foram anuladas por um recurso especial sem base legal, ou pelos tributos que serão cobrados após a flexibilização da coisa julgada. É pelo capital especulativo que se atraírá; é por sermos pouco atraentes para investimentos de qualidade, além de incentivarmos os brasileiros que podem ir embora do país, como tantos que se preparam para isso, comprando imóveis em Miami e em Portugal. Pagaremos, em juros, muito mais do que a economia que será feita nesses processos.

E, caminhando para a conclusão, estamos cada vez mais nos afastando do *Common Law*, não nos aproximando. Nele, os juízes esperam que os precedentes não mais desejados sejam superados pelo Parlamento, em nome da segurança jurídica. Não é à toa que, no quesito “cumprimento da lei” (Estado

de Direito²⁹), em 2015 os ingleses estavam em 12º lugar entre 99 nações, e o Brasil estava em 46º. Em 2016, o Projeto Justiça Global ampliou sua pesquisa para 113 países. A Inglaterra subiu para 10º lugar, e o Brasil caiu para 52º. E vai cair mais.

Por fim, pede-se vênia para discordar do ministro Roberto Barroso no RE nº 955.227/BA. O STF não vai disciplinar a flexibilização da coisa julgada para o futuro. A Corte vai dizer se teremos direito ao nosso passado. E, ao que parece, só por aceitar discutir isso, já está sinalizando que a resposta é negativa. Não, nós perdemos o direito ao passado. E, com isso, não teremos futuro como uma grande Nação.

4. CONCLUSÕES

No campo dogmático, analisando-se criticamente o assunto aqui versado, é possível concluir pela existência de um direito judicial e, portanto, gerador de expectativas jurídicas, o que, em situações excepcionais e desde que respeitados limites técnico-jurídicos, permite uma – repita-se – excepcional flexibilização da coisa julgada. Tal conclusão, entretanto, não pode implicar o completo fim da coisa julgada e de outros institutos jurídicos, cujos valores são essenciais para a manutenção do Direito enquanto instrumento de resolução de problemas de convivência humana.

Assim, não sendo a crítica dogmático-jurídica suficiente (e de fato ela não é), e, ainda, reconhecendo-se, contudo, que a experiência atual indica a falência da Ciência Jurídica em explicar diversas decisões judiciais dadas a favor da Fazenda Pública, é o momento de os operadores do Direito lançarem mão de argumentos não jurídicos para auxiliar a sociedade na compreensão dos perigos de estimular os juízes a aceitar o afastamento do Estado Democrático de Direito que está em curso. E a doutrina mais atual e mundialmente reconhecida indica que os países que adotaram esse caminho fracassaram se o objetivo foi construir um país soberano, fundado na cidadania, na dignidade da pessoa humana; nos valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa; e no pluralismo político, como consta do art. 1º da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

²⁹ World Justice Project, Rule of law. Disponível em: <https://worldjusticeproject.org/our-work/wjp-rule-of-law-index>. Acesso em: 26/08/2017.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABBOUD, Georges. Precedente judicial versus jurisprudência dotada de efeito vinculante, in *Direito jurisprudencial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.
- ACEMOGLU, Daron; Robinson, James. *Por que as nações fracassam*. E-book. Ed. Elsevier/Campus.
- BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Trad. Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Zahar, 2000. BECHO, Renato Lopes. *Cessação dos efeitos da coisa julgada*. Disponível em: <http://www.ajufe.org/artigos/iii-seminario-carf-de-direito-tributario-e-aduaneiro/> Acessado em: 19/09/2017.
- _____. *Lições de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- _____. Breves Notas Sobre a Ciência do Direito Tributário em Confronto com a Filosofia da Ciência. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. v. 1, 2016, p. 175-194.
- _____. *Juízes criando regras tributárias*. Jornal Valor Econômico de 30/08/2017, p. E-2.
- _____. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.
- _____. O direito natural e o REsp 1.120.295/SP. *Revista Dialética de Direito Tributário*. v. 229, 2014, p. 145-154.
- BREYER, Stephen. *Active liberty: interpreting our democratic constitution*. Nova York: Knopf, 2005.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- HORTA, André Frederico. NUNES, Dierle. *Aplicação de precedentes e 'distinguishing' no CPC/2015: uma breve introdução*. Disponível em: http://www.academia.edu/12353024/APLICA%C3%87%C3%83º_DE_PRECEDENTES_E_DISTINGUISHING_NO_CPC_2015. Acessado em: 20/09/2017.

MASSOUD, Rodrigo. *Coisa julgada, Rescisória, Súmula STF 343 e Parecer PGFN 492/2011: impactos com o Código de Processo Civil de 2015*. In: ARAÚJO, Juliana Costa Furtado. CONRADO, Paulo César (Orgs.). O novo CPC e Seu Impacto no Direito Tributário. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

NEVES, Castanheira. Metologia jurídica – problemas fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.

_____. Instituto dos assentos. Coimbra: Coimbra Editora, 1983.

NEVES, Marcelo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

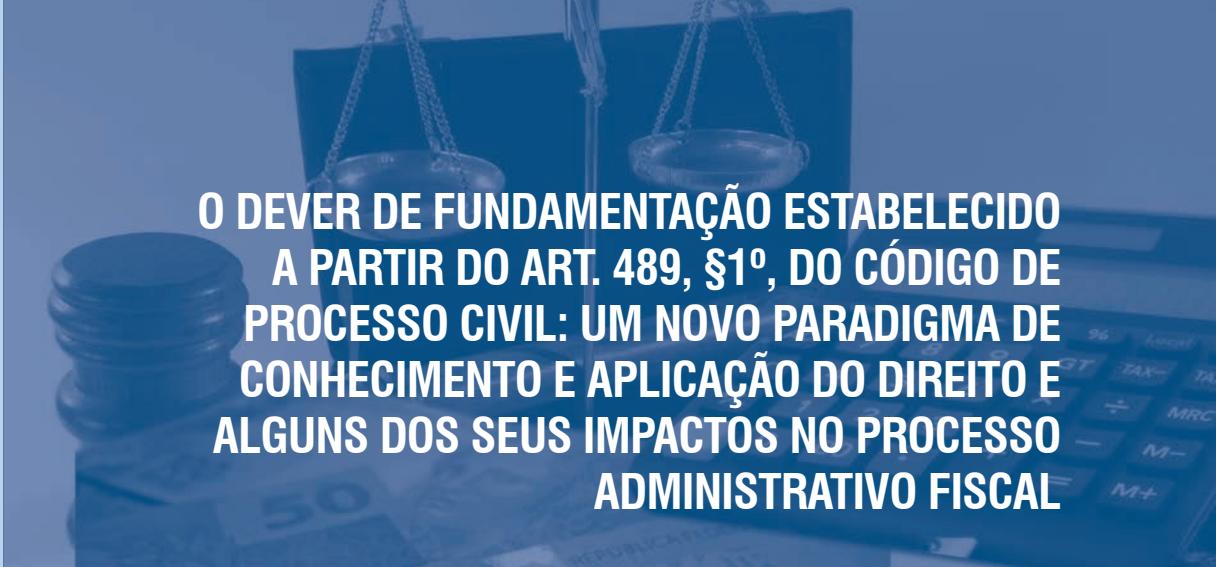
RIBEIRO, Diego Diniz. *Coisa julgada, direito judicial e ação rescisória em matéria tributária*, in Processo tributário analítico (vol. II). CONRADO, Paulo César (org.). 2^a. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. Precedentes em matéria tributária e o novo CPC, in *Processo tributário analítico* (vol. III). CONRADO, Paulo César (org.). São Paulo: Noeses, 2016.

SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. Trad. Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SHAUER, Frederick. Precedente. In *Precedentes*. Salvador: Juspodivm, 2015.

World Justice Project. Disponível em: <https://worldjusticeproject.org/our-work/wjp-rule-law-index>. Acesso em: 26/08/2017



O DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO ESTABELECIDO A PARTIR DO ART. 489, §1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL: UM NOVO PARADIGMA DE CONHECIMENTO E APLICAÇÃO DO DIREITO E ALGUNS DOS SEUS IMPACTOS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Cassiano Menke*

Resumo: O presente artigo visa demonstrar que a norma jurídica baseada no art. 489, §1º, do Código de Processo Civil (CPC) provocou uma mudança da mais alta relevância quanto à fundamentação das decisões judiciais e administrativas. Mais do que isso, a referida norma evidenciou uma importantíssima alteração de paradigma com relação ao método de conhecimento e de aplicação do Direito. Rompeu-se com as concepções formalista de interpretação e empirista de conhecimento. E foi incorporada pelo CPC de 2015 a concepção aqui denominada de estruturalista-argumentativa, segundo a qual o Direito deve ser conhecido por meio do discurso interpretativo racional e aplicado mediante a demonstração desse discurso justificatório pela fundamentação. Tais modificações geram consequências marcantes no âmbito do processo administrativo fiscal, dentre as quais se destacam a força vinculante material dos precedentes judiciais perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; a reconsideração do conteúdo do princípio jurídico da verdade material; e a vedação da prática do “voto pelas conclusões”.

Palavras-chave: Fundamentação. Conhecimento. Aplicação do Direito.

* Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professor do curso de pós-graduação em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS)/Instituto de Estudos Tributários (IET). Professor de Direito Tributário na Fundação do Ministério Público (FMP) do Rio Grande do Sul. Advogado.

Abstract: This article aims to demonstrate the highest and relevant change about the ground of judicial and administrative decisions based on the legal norm in art. 489, §1º of the Code of Civil Procedure. More than that, this norm evidenced a very important paradigm's alteration about the method of knowledge and application of the Law. It broke with the conception of the formalist's interpretation and empiricist knowledge. It was incorporated by the CPC of 2015 the conception here named structuralist-argumentative, according to the Law must be known through the rational and interpretative discourse and applied by the demonstration of that justifiable discourse through the grounding. These changes causes significant consequences in the tax administrative procedure, among which stand out about the material binding force of judicial precedents towards the Fiscal Administrative Council; the consideration of the content of the legal principle of material truth and prohibition of the practice known as "vote for conclusions".

Keywords: Grounding. Knowledge. Application of the Law.

SUMÁRIO

- 1. INTRODUÇÃO**
- 2. O DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO ESTABELECIDO A PARTIR DO ART. 489, §1º, DO CPC E O NOVO PARADIGMA DE CONHECIMENTO E APLICAÇÃO DO DIREITO:
 - 2.1 O PARADIGMA SUPERADO: FORMALISMO DESCRIPTIVISTA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973**
 - 2.2 O NOVO PARADIGMA ARGUMENTATIVO ESTABELECIDO A PARTIR DO ART. 489, §1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015****
- 3. IMPACTOS DO NOVO PARADIGMA ARGUMENTATIVO ESTABELECIDO A PARTIR DO ART. 489, §1º, NO PAF
 - 3.1 RESSIGNIFICAÇÃO DO ÔNUS DA PROVA**
 - 3.2 MODIFICAÇÕES ENVOLVENDO O SISTEMA DE PRECEDENTES****
- 4. CONCLUSÕES**
- 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

1. INTRODUÇÃO

O conhecimento e a aplicação do Direito dependem, em boa medida, do que os julgadores dizem que o Direito é. Isso porque os enunciados legais que servem de base para a construção das normas jurídicas são, em não raras vezes, marcados pela equívocidade e pela vagueza. Eles podem comportar mais de um significado. Quanto aos eventos em relação aos quais essas normas visam estabelecer consequências jurídicas, situação semelhante é verificada. Eles admitem, em muitos casos, a estipulação de significados diversos. É devido ao julgador, pois, interpretar esses enunciados normativos e esses eventos, e escolher os sentidos que devem prevalecer.

Sendo assim, a atividade jurisdicional, além de solucionar determinados conflitos, cumpre uma função interpretativa, pela qual se dá a reconstrução do Sistema Jurídico. Como resultado dessa atividade, o Direito tende a se tornar inteligível e capaz de regular outras situações que transcendem os limites do conflito especificamente solucionado.

Em que pesem essas ligeiras considerações, a fundamentação das decisões judiciais foi, por muito tempo, regulada por disposições legais que estabeleceram uma concepção precipuamente formalista de justificação. O Código de Processo Civil de 1973 é exemplo disso. Fundamentar a decisão, segundo o CPC de 1973, pressupunha, essencialmente, indicar dispositivos legais supostamente envolvidos com o caso, como se o Direito pudesse ser facilmente “encontrado” no texto desses dispositivos. Tal realidade projetou-se, inclusive, para o âmbito do processo administrativo fiscal. Não havia, no sistema processual tributário, enunciado normativo a partir do qual fosse deduzida diretamente a existência de um dever mais sofisticado de fundamentação das decisões judiciais e, consequentemente, das decisões administrativas. Não havia, por isso, norma jurídica ordenando ao julgador a demonstração detalhada do discurso justificatório, apoiado no qual ele decidisse adotar determinado significado para certo enunciado normativo e para os eventos do caso objeto de exame.

Ocorre, todavia, que o Código de Processo Civil de 2015 visou alterar radicalmente essa realidade. Ele estabeleceu, por meio do art. 489, §1º, um novo método de fundamentação das decisões judiciais. A partir do advento da regra jurídica baseada no referido dispositivo legal, não mais se considera fundamentada, por exemplo, a decisão que simplesmente

se limita à indicação de dispositivo legal ou de certo precedente. É necessário, além de citá-los, explicar o porquê de esse dispositivo e do referido precedente serem aplicados no caso examinado. É devido, pois, apresentar o processo justificativo que suporta a decisão.

A referida regra jurídica é aplicável não apenas aos processos judiciais. Sua aplicação também ocorre no âmbito do processo administrativo fiscal. Isso por disposição expressa do CPC nesse sentido, mais precisamente por força do que estabelece o art. 15 da lei instrumental civil, conforme, aliás, pode ser constatado em recentes decisões do CARF¹.

Em face dessa alteração legislativa, algumas indagações da mais alta relevância se impõem: a norma jurídica reconstruída a partir do art. 489, §1º do CPC apenas alterou a “forma” de fundamentar as decisões judiciais e, consequentemente, as decisões administrativas? Ou essa alteração normativa, além de estabelecer novas regras de fundamentação, visou à superação de paradigma quanto ao método preponderantemente utilizado até então para conhecimento e aplicação do Direito? A mudança aqui examinada provoca alguma alteração importante com relação ao processo administrativo fiscal?

São essas as principais questões que o presente trabalho se propõe a enfrentar. Com ele, pretende-se demonstrar que o art. 489, §1º, do CPC representou a mais impactante alteração provocada pelo CPC de 2015, no que se refere à concepção sobre o método de conhecimento e de aplicação do Direito. Com tal mudança, o legislador pretendeu incorporar no Sistema Jurídico brasileiro um paradigma estruturalista-argumentativo de conhecimento. E, com base nele, engendrou modificações importantíssimas quanto a algumas questões que causam repercussão no Processo Administrativo Fiscal (PAF), questões que serão destacadas adiante, especificamente quanto ao ônus da prova e com relação ao sistema de precedentes.

¹ Acórdão nº 3401-003.424, CARF, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 3ª Seção de Julgamento, sessão do dia 22 de fevereiro de 2017.

2. O DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO ESTABELECIDO PELO ART. 489, §1º, DO CPC E O NOVO PARADIGMA DE CONHECIMENTO E DE APLICAÇÃO DO DIREITO

2.1. O paradigma superado: formalismo descritivista do Código de Processo Civil (CPC) de 1973

A análise dos enunciados normativos do CPC de 1973, relativamente às decisões judiciais, permite constatar que a legislação revogada incorporava um paradigma formalista de interpretação e de aplicação do Direito. Aceitava-se como fundamentada, sem infringir qualquer regra jurídica apoiada no CPC, por exemplo, a decisão que apenas indicava dispositivos legais nos quais o magistrado baseava suas conclusões. Pressupunha-se que a norma jurídica correspondia ao texto dos enunciados normativos. Citar o texto do referido enunciado implicava, por isso, apresentar a premissa normativa a ser utilizada na operação lógica de solução de determinado caso. A tarefa do juiz marcava-se, em boa medida, por um descritivismo de dispositivos legais. Quanto aos fatos, tomavam-se como verdadeiros aqueles cuja existência era demonstrada, por correspondência, pelos meios de prova estabelecidos por lei (documentos, testemunhas, etc.). A aplicação do Direito, nesse contexto, consistia na operação lógico-dedutiva pela qual, com base na premissa normativa e na premissa fática, o juiz determinava certa conclusão. E essa conclusão, para ser correta, deveria respeitar, essencialmente, o postulado hermenêutico formal da consistência, isto é, o postulado da não contradição.

Esse paradigma formalista de decisão judicial era, na realidade, fruto do modelo “dominante” utilizado à época para conhecer o Direito – meramente verificacionalista da correspondência entre norma e texto.

Tal paradigma epistemológico verificacionalista foi desenvolvido pelo chamado Círculo de Viena e acabou sendo denominado de *empirismo lógico*. Dentro as diversas reflexões relacionadas à filosofia da ciência e ao reconhecimento da importância da lógica, ele pregava que as proposições científicas deveriam ter consequências verificáveis empiricamente. O conhecimento seria obtido essencialmente a partir da experiência (STADLER, 2010, p. 15). Ao se referir ao que denominou de “principal característica” da filosofia

da ciência da época, Carnap destacou o “método experimental”. Segundo ele, “o conhecimento empírico repousa finalmente sobre observações” (CARNAP, 1995, p. 40).

Frank igualmente destacou que o cientista é aquele que recolhe dados a partir da observação para formular as suas proposições científicas (FRANK, 2004, p. 297). Estas, por sua vez, seriam checadas e testadas a partir da experiência. Hahn, embora fazendo algumas ressalvas quanto à aplicação do empirismo lógico à matemática, afirmou que “a tese fundamental do empirismo é que a experiência é a única fonte capaz de fornecer-nos o conhecimento do mundo e dos fatos” (HAHN, 1980, p. 39). Prosseguiu o autor: “Todo esse conhecimento se origina no que é imediatamente experienciável” (HAHN, 1980, p. 39). Nesse contexto, as proposições sobre a realidade deveriam implicar certo procedimento por meio do qual fosse possível testar a sua verdade. E essas proposições, para serem cientificamente válidas, deveriam referir-se apenas a dados observacionais (PECZENIK, 2009, p. 214-216).

No Direito, tal filosofia verificacionalista da ciência significou o seguinte: o discurso científico deve se limitar a descrever, com objetividade e exatidão, o que está positivado, vale dizer, o que é apreensível por observação (FOLLO-NI, 2013, p. 203; ÁVILA, 2013, p. 182). A Ciência do Direito deve restringir-se, portanto, a enunciar proposições descritivas quanto ao conteúdo do Direito, mais precisamente quanto ao conteúdo do texto posto pela lei. O que não está positivado (escrito) não pode ser objeto do conhecimento, haja vista a impossibilidade de sua observação empírica. Kelsen construiu a sua “Teoria Pura do Direito” alicerçado nessas bases epistemológicas. Ao apresentar os propósitos dessa teoria, o autor afirmou que “Como teoria, seu propósito exclusivo é conhecer e descrever seu objeto. A teoria tenta responder a questão sobre o que e como o Direito é, não como ele deve ser. É uma Ciência do Direito, não política do Direito” (KELSEN, 1967, p. 156).

Esse paradigma empirista foi incorporado no Brasil por Lourival Vilanova, na Teoria Geral do Direito, e por Alfredo Augusto Becker e Paulo de Barros Carvalho, na Ciência do Direito Tributário. Vilanova defendeu a ideia segundo a qual o conhecimento no Direito toma como ponto de partida o “dado”, isto é, o Direito positivo, ou, como denomina o autor, o “Direito objeto” (VILANOVA, 1973, p. 191). As estruturas formais do direito positivo compõem a “experiência base” para o conhecimento científico (VILANOVA, 1973, p. 196). Segundo Vilanova, “As proposições da ciência dogmática tomam as proposições

normativas do Direito Positivo e destas enunciam predicados empiricamente verificáveis” (1973, p. 208). Quanto à atividade da qual se ocupa o cientista do Direito, Vilanova afirmou que “a uma ciência teórica do Direito Positivo cabe descrever o prescritivo” (1973, p. 208). Para Vilanova, “o ponto de partida é, sempre, a experiência da linguagem do Direito Positivo (e a experiência da linguagem com que a Ciência do Direito procede para conhecer o Direito)” (1976, p. 116). A Ciência do Direito teria, segundo Vilanova, uma função precípua mente descriptiva de uma realidade verificável pela experiência, qual seja, a estrutura formal do Direito Positivo.

Becker, por sua vez, sustentou, no Direito Tributário, que ao intérprete do Direito caberia apenas conhecer o objeto posto pelo legislador. Valorações estariam fora do campo da sua análise, como é possível verificar do seguinte trecho extraído da sua obra:

As valorações dos interesses em conflito num problema prático e o critério de preferência que inspiraram a solução legislativa (mediante a criação de determinada regra jurídica) participam da objetividade desta (da regra jurídica) e não podem ser reexaminados pelo intérprete sob o pretexto de uma melhor adequação à realidade histórica (BECKER, 1963, p. 71).

Mais recentemente, Carvalho reverberou as ideias mencionadas acima. Para ele, o Direito Positivo e a Ciência do Direito “são dois mundos que não se confundem” (2011, p. 33). À Ciência do Direito caberia descrever o Direito Positivo, ordenando-o, declarando sua hierarquia. Segundo Carvalho, “o Direito posto é uma linguagem prescritiva (prescreve comportamentos), enquanto a Ciência do Direito é um discurso descriptivo (descreve normas jurídicas)” (2011, p. 35).

Quanto à interpretação, o paradigma descriptivista em questão apregoou a atribuição de um papel neutro ao intérprete. A teoria da interpretação adotada foi a cognitivista, e o tipo de interpretação, o cognitivo. Vale dizer, foi empregada uma espécie de interpretação por meio da qual o intérprete se limita a “encontrar” significados por ato de descrição avalorativa daquilo que o texto expressamente enuncia (GUASTINI, 2011, p. 31, 37, 337 e 410). Interpretar textos jurídicos seria uma atividade de mera cognição. Ao defender a neutralidade do cientista do Direito diante do objeto da sua análise, Carvalho afirma que “as proposições normativas se dirigem para a região material da conduta, ao passo que as científicas simplesmente descrevem seu objeto, sem nele interferir” (2011, p. 36). Segundo essa matriz interpretativa, o intérprete apenas observa o texto e o descreve como um objeto dessa observação.

É levada em conta apenas a dimensão estrutural desse objeto, não os seus pressupostos materiais (FERREIRA NETO, 2012, p. 104). O indivíduo que interpreta não emite juízos críticos. Sua tarefa é notadamente caracterizada por um formalismo descriptivista (ÁVILA, 2014^a, p. 178). Fala-se apenas do ser, não daquilo que, concretamente, deve ser (FOLLONI, 2013, p. 23).

O referido paradigma teve influência marcante na atuação dos julgadores. As decisões destes seriam resultado da aplicação de textos legais às questões postas em exame. A norma a ser aplicada corresponderia, como se disse, anteriormente, ao enunciado normativo. A exaltação dessa correspondência entre texto e norma pode ser confirmada em diversos casos. Citam-se, aqui, dois julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) no que se refere à proibição de retroatividade no Direito Tributário (estabelecida pelo art. 150, III, “a”, da CF/88). No primeiro, o STF examinou situação envolvendo a majoração da alíquota do imposto de importação ocorrida depois de a importação ser contratada, mas antes de o desembarço aduaneiro do bem ser feito no país. Segundo o STF, o fato gerador do imposto de importação se considera ocorrido no momento do desembarço aduaneiro das mercadorias (momento previsto pela Legislação Tributária). Por essa razão, não haveria problema com relação à mudança de alíquota tal como ocorrido. Note-se que, ao fundamentar a decisão, o Tribunal enfatizou os aspectos textuais do artigo 150, III, “a”, da CF/88 como limites insuperáveis à análise do tema: “o que a Constituição exige, no artigo 150, III, “a”, é que a lei que institua ou que majore tributos seja anterior ao fato gerador.” É isso que está no citado dispositivo constitucional – art. 150, III, “a”².

Em outro caso, o STF afirmou que “o princípio da irretroatividade ‘somente’ condiciona a atividade jurídica do estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição”³. Ou seja, só haveria “conhecimento” do problema da irretroatividade a partir dos estritos limites dos enunciados linguísticos expressos pela CF/88, e, para fundamentar a solução do caso, bastaria citá-los na decisão. Mediante esse método de fundamentação dominante da época é que as decisões foram, por anos, proferidas e aceitas como racionalmente justificadas.

Ocorre, porém, que os textos apresentam problemas de equivocidade e de vaguença. Diante deles, interpretar e construir o sentido do texto não se resume ao ato de, meramente, “encontrar” um significado que estaria, previamente,

² RE 225.602-8, rel. min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 06.04.2001.

³ ADI 605-MC, rel. min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJ de 5.3.1993.

positivado no enunciado normativo (CHIASSONI, 2007, p. 56). Como destaca Aulis Aarnio, “o significado é dado, não encontrado” (1997, p. 53). Interpretar envolve praticar juízos de valoração e tomar certas decisões (AARNIO, 1987, p. 47; LARENZ, 1997, p. 441; PECZENIK, 2008, p. 196). Envolve decidir, de acordo com um código hermenêutico, qual dos significados alternativos e racionalmente aceitáveis é o que está mais fortemente suportado por razões relevantes, suficientes e razoáveis, construídas a partir do ordenamento jurídico (CHIASSONI, 2007, p. 80; GUASTINI, 2011, p. 27). Envolve, ainda, um discurso argumentativo para justificação da decisão acima referida. Construir, portanto, o sentido normativo de certo texto legal e a qualificação jurídica de determinados eventos (“fatos”) exige, em grande parte dos casos, um tipo de justificação mais sofisticado, que vai além da mera descrição de dispositivos legais.

Um exemplo com relação à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) expõe os problemas acima mencionados. Trata-se do caso envolvendo a definição de “insumos” para fins de creditamento na sistemática não cumulativa do aludido tributo. O art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003 assegura ao contribuinte da Cofins descontar créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como *insumos* na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Em face do texto desse enunciado normativo, pergunta-se: o significado da palavra insumo é único? Há apenas um significado possível a ser atribuído a ela? A resposta às duas perguntas é, evidentemente, não. Referida palavra admite significados alternativos, que podem ser racional e coerentemente suportados por determinadas razões.

Insumo, de um lado, pode significar aquele bem ou serviço cuja utilização em certo processo de produção implica seu consumo ou incorporação física e direta no produto final⁴. Essa definição está baseada em um critério, por assim dizer, “físico”, que privilegia o fato de o bem ou serviço em relação ao qual se quer descontar crédito efetivamente compor o produto final. De outro lado, insumo pode significar o bem ou serviço essencial, muito relevante ao processo de produção e de prestação de certo serviço, independentemente de ser incorporado fisicamente nesse produto ou nesse serviço destinado a terceiros⁵. Tal definição está baseada em um critério que privilegia o grau de

⁴ Definição de insumo de acordo com critérios estabelecidos pela legislação do IPI. Vide Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 404/2004. Nesse sentido: STJ, RESP nº 1020991/RS, 1ª Turma, rel. min. Sérgio Kukina, *Dje* 14.05.2013.

⁵ CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão nº 9303-005,457 – 3ª Turma, rel. Tatiana Midori Migiyama, sessão de 26.07.2017.

essencialidade que certo bem ou serviço apresenta para a realização de um processo produtivo. Se referido processo de produção depender da utilização desses bens e serviços, então se poderá falar em insumo.

Essas definições e esses critérios são objeto de muito debate no âmbito do Poder Judiciário, sabe-se disso. Ainda não há posicionamento definitivo e uniformizador de parte do Superior Tribunal de Justiça quanto ao tema. É preciso, contudo, ao fim, visando conferir calculabilidade e inteligibilidade ao Direito, escolher qual dos significados da palavra *insumo* deve prevalecer. E essa escolha não envolve apenas a citação de dispositivos legais, como parece ficar claro das considerações anteriormente expostas. Não basta citar o enunciado normativo do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003 para solucionar o caso e fundamentar a referida solução, seja qual for o sentido que venha a ser adotado para a palavra em exame. Ou seja, o padrão formalista de fundamentação não se ajusta à necessidade de conhecimento e aplicação do Direito que a presente hipótese apresenta.

Veja-se que os problemas de interpretação não param no dispositivo da aludida lei. Eles são verificados igualmente no campo da qualificação jurídica dos eventos concretamente praticados pelo contribuinte. Para que certo caso seja realmente regulado, normatizado, não basta saber a definição de *insumo*. É preciso verificar se os acontecimentos narrados pelo contribuinte podem ser enquadrados na definição normativa estipulada. Considerando-se, por exemplo, a definição de insumo segundo o critério da essencialidade exposto anteriormente, deve-se, na prática, investigar o grau de dependência que certo processo produtivo do contribuinte apresenta em relação aos bens e serviços a serem qualificados ou não como insumos. Essa análise, todavia, não é feita por mera correspondência entre meios de prova e eventos realizados pelo particular. Não é suficiente, em outras palavras, para enquadrar certo evento como insumo, comprovar documentalmente que o bem objeto de exame foi adquirido pelo contribuinte. É necessário mais. É indispensável interpretar tais eventos e apresentar um discurso argumentativo relativamente à essencialidade desse bem, no que se refere à execução do processo produtivo realizado pelo contribuinte. “Provar”, nesse caso, implica demonstrar, por um conjunto estruturado de razões, a essencialidade do bem.

Essas considerações parecem confirmar a constatação de que o modelo de fundamentação formalista estabelecido pelo CPC de 1973 é inadequado à solução dos problemas que o Direito apresenta. Elas acabam também confirmando a constatação de Ávila de que o modelo empírista lógico da Ciência é inadequado para a

investigação dos fenômenos que o Direito impõe. Um paradigma epistemológico meramente descritivista da realidade observacional pode servir às investigações praticadas pelas ciências naturais. Em relação a elas, descrever um objeto físico por meio de proposições lógico-formais pode ser uma tarefa apropriada e suficiente (CANARIS, 2002, p. 29-33, 38). Mas esse paradigma é inadequado para examinar o Direito, caracterizado por uma realidade discursiva visivelmente impregnada pela equivocidade e pela vaguezza (PECZENIK, 2008, p. 17-18; MACCORMICK, 2003, p. 65). O seu conhecimento não é suscetível de ser obtido por mera correspondência entre enunciados normativos e proposições descritivas. É preciso, portanto, mudar de paradigma de conhecimento e de fundamentação. E foi exatamente isso que fez o legislador por meio do CPC de 2015.

2.2. O novo paradigma argumentativo estabelecido a partir do art. 489, §1º, do Código de Processo Civil de 2015

O CPC de 2015 instituiu um novo padrão metodológico para fundamentação das decisões judiciais. Mais do isso, a nova lei, no texto do art. 489, §1º⁶, deixou clara a adoção de um novo paradigma para conhecimento e aplicação do Direito, rompendo com o modelo tradicional acima exposto. Foi incorporado um paradigma aqui denominado de *estruturalista-argumentativo*, segundo o qual a Ciência do Direito e também o julgador exercem uma atividade reconstrutiva e adscritiva (ÁVILA, 2013, p. 203-204). Essa atividade, por sua vez, visa à obtenção do conhecimento quanto ao Direito por meio do discurso interpretativo racional (AARNIO, 2011, p. 143-144). No que se refere à aplicação do Direito, apregoa que a solução de grande parte dos casos

⁶ Art. 489. São elementos essenciais da sentença: “[...] §1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: I – se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; II – empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; III – invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; IV – não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; V – se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; e VI – deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento. §2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão”.

depende da demonstração, pela fundamentação, do percurso argumentativo percorrido pelo julgador até chegar à aludida solução. Ou seja, a atividade do intérprete e do juiz se vale de um discurso capaz de reconstruir e adscriver significados por meio de proposições suportadas por razões consistentes e coerentes (MARDER, 2017, p. 102; AARNIO, 2011, p. 142; PECZENIK, 2009, p. 152). É um discurso de interpretação dos textos, dos fatos, dos atos, dos costumes, das finalidades e dos efeitos pressupostos pelas normas.

Essa modificação de paradigma é facilmente percebida a partir da leitura do referido dispositivo legal. Veja-se, por exemplo, que, ao não considerar fundamentada a decisão que: i) apenas indica enunciado normativo, súmula ou precedente, sem demonstrar sua atuação no caso; e ii) emprega conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência na causa, o legislador parece reconhecer que texto e norma são dois elementos que muitas vezes não se confundem. Admite-se que a estipulação de sentido tanto do texto quanto dos eventos que envolvem certo caso depende, em boa parte das situações, de interpretação e de argumentação.

Por argumentação entenda-se “o conjunto de razões empregadas para sustentar uma interpretação pré-escolhida” (GUASTINI, 2011, p. 14). Ela envolve, também, a demonstração dos critérios segundo os quais o intérprete classifica e valora os argumentos utilizados. Ou seja, argumentação pressupõe não apenas utilizar razões, mas estruturá-las segundo critérios de preferência controláveis, de modo que um argumento seja utilizado em detrimento de outro segundo dado parâmetro de justificação (ÁVILA, 2013, p. 204). A argumentação jurídica visa, nesse contexto, racionalizar e legitimar o discurso interpretativo e decisório.

É possível afirmar, sendo assim, que o CPC de 2015 pressupôs a necessidade de utilização, por parte do julgador, de dois níveis complementares de discurso justificatório: a *justificação interna* e a *justificação externa* (GUASTINI, 2011, p. 258; GUASTINI, 2001, p. 177-183; AARNIO, 1987, p. 198-199; GUASTINI, 2012, p. 54-55).

A *justificação interna* é aquele raciocínio dedutivo estruturado em premissas normativas, premissas fáticas e em uma conclusão (incorporado pelo CPC de 1973). Ele garante a validade lógica da conclusão. Considere-se, por exemplo, o seguinte raciocínio: i) é assegurado ao contribuinte da Cofins descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados

como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (*premissa normativa* – art. 3º, II, Lei nº 10.833/2003); ii) o contribuinte “x” utiliza o bem “j” como insumo no processo produtivo “y” (*premissa fática*); iii) o contribuinte “x” tem direito de descontar crédito de Cofins relativamente ao insumo “j” (*conclusão*).

Esse raciocínio é lógico e visa à consistência da justificação. Embora necessário, ele não é suficiente. Isso em razão dos problemas de equivocidade, de vaguezza e de suscetibilidade do conhecimento jurídico anteriormente apresentados (ALEXY, 2005, p. 247). Não basta, como se viu, escolher premissas. É preciso, além de escolhê-las, dizer o porquê de tal escolha, bem como realizar atividades reconstrutivas e adscritivas para estipular seu significado, conforme mencionado acima.

A *justificação externa*, por outro lado, é o raciocínio geralmente não dedutivo pelo qual se dá *suporte* à escolha das premissas internas e ao seu significado. É nesse nível de argumentação que são estruturadas cadeias de argumentos em que há a chamada fundamentação por suporte (PECZENIK, 2009, p. 135). Nessas cadeias, há relacionamento entre diversos elementos. Por exemplo, para se chegar à conclusão interpretativa de que insumo é o bem ou serviço essencial em determinada atividade produtiva, é preciso estabelecer conexões entre argumentos. É necessário utilizar argumentos sistemáticos (contextuais), no sentido de conectar o conteúdo da regra constitucional da não cumulatividade com a regra de competência da Cofins. É preciso, nesse contexto, considerar o conteúdo semântico da hipótese de incidência da referida contribuição (receita bruta). A identificação desse conteúdo contribui para que se determine o significado de *insumo*. Isso porque, para definir o que é, a rigor, insumo, impõe-se verificar se o bem em exame é realmente essencial ou muito relevante para certa atividade de produção e, consequentemente, para a realização do fato imponível da Cofins. Tais elementos devem ser combinados, de tal sorte que os argumentos sejam harmonizados e considerados em um todo coerente de fundamentação. Sem falar, evidentemente, nos eventos concretamente praticados pelo contribuinte, cuja análise e interpretação são necessários para que o caso seja, realmente, regulado.

Com relação, precisamente, aos fatos, é necessário fazer as seguintes considerações. Uma coisa é o evento. Outra, o fato. *Evento* é um acontecimento que se dá no tempo e no espaço. *Fato*, por sua vez, é a representação desse evento por meio da linguagem, vale dizer, a versão do evento construída

mediante a argumentação (PECZENIK, 2009, p. 149). Um exemplo muito simples esclarece a diferença entre essas entidades. Imagine-se um jogo de futebol. Um jogador de ataque do time “a”, ao chocar-se com o defensor do time adversário “b”, dentro da área deste, cai. A jogada é, então, interrompida.

Em face de tal evento, jogadores do time “a” entendem que houve penalidade máxima. Isso segundo o argumento de que o defensor teve intenção deliberada de derrubar o atacante. Jogadores do time “b”, por outro lado, entendem que não houve penalidade máxima. Isso segundo o argumento de que o atacante “se jogou” no chão, forçando a queda. Essas são duas versões de fato. O árbitro da partida, de sua parte, entretanto, ao decidir, avaliará o evento (queda do jogador na área) e estabelecerá qual das versões deve prevalecer, ou seja, se houve ou não o pênalti. O fato “verdadeiro” será, no fim, aquela versão do evento adotada pelo árbitro como prevalente. Note-se, todavia, e isso é o mais importante a ser aqui realçado, o seguinte: as expressões “que houve penalidade máxima” e “que não houve penalidade máxima” são, como afirma Peczenik, componentes dependentes da linguagem. Isto é, são resultados interpretativos que se sustentam por certos argumentos e que não se confundem com o evento em si. Tais resultados não existem ontologicamente. São fruto de construção argumentativa.

O mesmo pode ser dito com relação ao já analisado caso dos créditos de Cofins. A afirmação, por exemplo, de que o bem “j” é *insumo no processo produtivo* “y” é conclusão interpretativa que deve ser apoiada em argumentos. Trata-se, também aqui, de resultado dependente da linguagem e, mais precisamente, da argumentação. Desse modo, a demonstração da essencialidade de certo bem ou serviço relativamente à linha de produção de determinado contribuinte depende, pois, da estruturação de uma cadeia argumentativa na qual fique demonstrado, detalhadamente, que o bem “j” reúne os predicados determinados a partir da lei para ser chamado de insumo.

Exatamente no contexto de todas essas considerações é que o art. 489, §1º, do CPC estabeleceu a nova metodologia de fundamentação. Os textos e os eventos devem ser interpretados. Há vaguezza e ambiguidade em relação a eles. Há, em não raras vezes, mais de um significado possível de ser atribuído para um texto ou evento. Sendo assim, é certo dizer que grande parte das decisões judiciais são, na realidade, decisões interpretativas, haja vista estipularem significado para esses textos e para esses eventos.

Em face dessa realidade, a norma jurídica baseada no art. 489, §1º, do CPC exige que o julgador apresente o processo de justificação de sua decisão interpretativa. Qualquer que seja o pronunciamento judicial (decisão, sentença ou acórdão), este somente poderá ser considerado devidamente fundamentado se o julgador realizar um processo discursivo para *demonstrar* o percurso de *justificação interna e externa* por ele percorrido até chegar ao seu veredito. Portanto, para que haja fundamentação adequada, não basta escolher o significado de acordo com regras e argumentos. É preciso publicizar essa escolha por meio do discurso. Somente assim é que a interpretação se torna realmente controlável e racionalmente comunicativa (AARNIO, 1987, p. 189). E somente mediante essa publicização é que a regra jurídica que estabelece o dever de fundamentação é respeitada.

A adoção desse novo paradigma também realça o papel decisivo que as cortes de julgamento desempenham na construção do Sistema Jurídico. Ao interpretarem os enunciados normativos e os fatos pressupostos por esses enunciados, bem como ao demonstrarem, pela fundamentação, esse processo interpretativo, os julgadores contribuem para o aumento do grau de integridade do Direito. Isto é, eles contribuem para o conhecimento do que o Direito é. O sentido normativo dos dispositivos legais passa a ser conhecido. Com isso, promove-se, igualmente, a calculabilidade do Direito. Vale dizer, contribui-se para a criação de um estado de coisas em que os destinatários da norma consigam antecipar, o mais precisamente possível, a qualificação jurídica que será atribuída aos eventos concretamente existentes e as consequências jurídicas atribuídas pela norma em razão da prática desses eventos. Tem razão, por isso, Wróblewski, ao afirmar que os julgadores são responsáveis por colocar o “Direito em criação” e o “Direito em ação”, exatamente por praticarem, respectivamente, atos cruciais de construção normativa e de normatização de situações concretas (1992, p. 6).

Enfim, o que parece ficar claro ao fim deste ponto é que o novo CPC visou estabelecer algo que vai além do que meramente determinar a fundamentação de decisões judiciais. De acordo com a norma jurídica construída a partir do art. 489, §1º, a lei instrumental civil propõe que se passe, quanto ao *método de conhecimento do Direito*, de um modelo formalista de construção de sentido normativo para um modelo argumentativo; e, quanto ao *método de aplicação do Direito*, de um modelo lógico-subsuntivo para uma concepção discursiva baseada no controle dos argumentos mediante a fundamentação. Esse é o ponto central.

3. IMPACTOS DO NOVO PARADIGMA ARGUMENTATIVO ESTABELECIDO A PARTIR DO ART. 489, §1º, NO PAF

O presente ponto destina-se a demonstrar algumas consequências que a norma jurídica construída a partir do art. 489, §1º, do CPC deve produzir no processo administrativo fiscal (Decreto nº 70.235/72). A análise feita a seguir está centrada, fundamentalmente, em dois pontos. São enfocadas as consequências do dever de fundamentação no que se refere ao ônus da prova e no que diz respeito ao sistema de precedentes. O exame realizado a seguir parte da seguinte premissa: as normas jurídicas fundamentadas no CPC são aplicáveis, supletiva e subsidiariamente, ao processo administrativo fiscal, conforme se deduz do enunciado do art. 15 da Lei nº 13.105/2015⁷.

3.1. Ressignificação do ônus da prova

A mudança de paradigma de conhecimento e de aplicação do Direito produz consequências marcantes no processo civil, em geral, e no processo administrativo fiscal, em particular. Uma dessas consequências se refere à ressignificação da ideia de ônus da prova.

Sabe-se que aludido ônus diz respeito ao encargo das partes do processo de demonstrarem a verdade com relação aos fatos relevantes que envolvem a normatização de determinado caso. Embora ao julgador não se estabeleça, propriamente, um “ônus” de provar, é correto afirmar que seu papel na busca pela verdade é, muitas vezes, decisivo. Deve ser, nesse aspecto, um papel ativo, de colaboração com os demais sujeitos do processo. A legislação, aliás, assim o estabelece. Segundo ela, no curso do processo, a autoridade julgadora deve determinar, de ofício, a produção das provas necessárias à verificação da verdade (art. 18 do Decreto nº 70.235/72 e art. 370 do Código de Processo Civil). Ou seja, a busca pela reconstrução das circunstâncias de fato em determinada situação é, a rigor, tarefa de todos os sujeitos da relação processual, de tal sorte que a cooperação entre eles possibilite, em última análise, a promoção da justiça no caso.

⁷ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

A noção tradicional do ônus de produção da prova está relacionada ao encargo de trazer elementos ao processo, tais como recibos, contratos, depoimentos, etc. Isso visando retratar aquilo que concretamente aconteceu na questão examinada pelo julgador. Ocorre, contudo, que, sendo verdadeiras as considerações feitas no ponto anterior, é certo afirmar que o modelo tradicional de ônus da prova deve ser ressignificado. Provar envolve, em grande parte das situações, uma combinação de atividades. Mesclam-se atividades de verificação empírica da verdade sobre certos fatos com atividades demonstrativas de uma realidade que é resultado da argumentação. A presente proposta é, nesse aspecto, que se passe da ideia de ônus formalista da prova, como encargo de apresentar, principalmente, uma *relação de correspondência* entre o evento concretamente considerado e sua representação por um meio de prova, para a concepção de ônus argumentativo da prova, no sentido do encargo de, preponderantemente, demonstrar, pelo discurso racional, uma *relação de coerência e de relevância* entre a versão fática estipulada para certo evento e os argumentos que suportam essa versão.

Tal mudança se deve precisamente à razão. Provar um fato pressupõe demonstrar a verdade de determinada premissa fática em um caso concreto. Essa tarefa, em alguns casos, pode envolver apenas a verificação da correspondência entre o evento e, por exemplo, um documento que o representa. Imagine-se que se objetiva comprovar que houve o pagamento de certa quantia a título de imposto. Para tanto, na normalidade das coisas, basta que se apresente a guia de arrecadação devidamente certificada pela instituição financeira que recebeu o dinheiro. E a prova da existência do pagamento estará feita. Entretanto, em uma diversidade de casos, a busca pela verdade envolve, como se disse anteriormente, preponderantemente, uma atividade discursiva de argumentação. Os eventos são impregnados pela ambiguidade e pela vagueza. Comportam, em não raras vezes, mais de um significado possível. É preciso, pois, estipular aquele significado que deve prevalecer. Daí porque a necessidade de interpretar esses eventos.

Interpretar um evento, como explica Guastini, significa incluí-lo em uma classe de fatos definida pela norma que os disciplina (2011, p. 9). Percebe-se que a norma jurídica apresenta, em sua hipótese de incidência, a classe de fatos que ela visa regular. Essa classe, por seu turno, é identificada pela presença de certos predicados. Por exemplo, a palavra “insumo”, utilizada,

como visto, pela legislação tributária no que se refere aos créditos de Cofins, é uma classe. Sua identificação é definida a partir da verificação de predicados. Os seguintes atributos, por exemplo, são predicados da classe insumo: “bem” e “serviço” “essenciais” em “determinado processo de produção”.

Examinar se os eventos do caso realmente apresentam esses atributos implica realizar atividade de: i) seleção de circunstâncias relevantes; e ii) estipulação de significados para essas circunstâncias mediante a argumentação. Essa atividade é dirigida por normas jurídicas. O intérprete deve selecionar eventos e valorá-los segundo critérios, não aleatoriamente. Dentro os eventos disponíveis para análise, por exemplo, devem-se selecionar como relevantes aqueles que, considerando a regra de incidência da contribuição, conduzem à demonstração da essencialidade do bem ou serviço relativamente à execução do processo produtivo que visa gerar a receita bruta. Cuida-se de atividade tipicamente argumentativa, que impõe fazer avaliações quanto aos significados possíveis para um determinado evento.

Essas avaliações feitas pelo intérprete não são entidades ontológicas. Isto é, elas não existem independentemente do sujeito (AARNIO, 1987, p. 204). Não se trata, pois, de uma realidade física, passível de ser demonstrada por um meio de prova. Cuida-se, isso sim, de uma realidade argumentativa. Vale dizer, trata-se de realidade que depende de valoração, de argumentação e de decisão para que seja construída e para que se chegue à conclusão sobre qual é a versão do fato a ser tomada como verdadeira para o caso examinado. É, como se vê, realidade que resulta da ação argumentativa do intérprete, conforme foi enunciado anteriormente.

Imagine-se, por exemplo, o caso em que determinado órgão julgador deve decidir sobre a aplicação ou não da multa qualificada em um lançamento de ofício (estabelecida a partir do art. 44, §1º, da Lei nº 9.430/96). Isso em função do debate sobre se certa empresa, ao realizar planejamento tributário, praticou atos de sonegação fiscal mediante fraude (arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964). Parece muito claro que verificar se estão presentes ou não, no caso, as classes “sonegação” e “fraude” e seus respectivos predicados (como o dolo) impõe realizar atividades que ultrapassam a mera demonstração física de eventos. Não basta juntar documentos ao processo, tais como estatuto social de empresa e notas fiscais, os quais demonstram que certa empresa foi criada e que praticou operações. É preciso mais. É necessário interpretar esses eventos (criação de empresa e sua operação) à luz de outras questões. Cumpre examinar, por exemplo, questões referentes à intenção do particular, ao propósito econômico

dos negócios e à presença de eventual abuso de Direito, dentre outros pontos relevantes. Esses elementos devem, todos, ser articulados e conectados, de tal sorte que a versão da “verdade” quanto a ter havido ou não fraude e sonegação dependerá do discurso argumentativo que será realizado. E dependerá, evidentemente, que esse discurso seja demonstrado por uma fundamentação apoiada em argumentos relevantes e coerentes.

Quer-se, com isso, afirmar não que a análise de documentos e de outros meios de prova seja desnecessária. Nada disso. É importantíssimo considerá-los no caso, segundo suas particularidades. O que se quer dizer, a rigor, é que a verdade, em grande parte das situações, não é construída por “correspondência”, mas, isso sim, por coerência, por argumentação (AARNIO, 2011, p. 142 e ss; PECZENIK, 2009, p. 150). Decidir se certa proposição de fato é verdadeira significa, assim, verificar se ela está apoiada em uma rede de argumentos coerentes (PECZENIK, 2009, p. 148). Qualificar juridicamente um evento para torná-lo um fato verdadeiro é, nesse contexto, obra da ação humana, da argumentação.

Neste ponto do presente trabalho é possível, então, afirmar que “provar a verdade em dado caso é, preponderantemente, construir, por meio de processo argumentativo racional, a versão interpretada e qualificada juridicamente de um evento ou de um conjunto de eventos”. Em outras palavras, é correto sustentar que “a verdade, por coerência, é o resultado interpretativo, apoiado em argumentos e demonstrado por fundamentação, pelo qual se estipula o significado aos eventos do caso”.

Todas essas considerações servem de suporte à constatação de, pelos menos, dois efeitos da mais alta relevância que são produzidos no processo administrativo fiscal.

Primeiro, que a regra jurídica baseada no art. 489, §1º, do CPC impõe ao julgador também fundamentar sua escolha quanto ao significado dos fatos do caso. Se provar a verdade, no mais das vezes, é resultado da interpretação, então a autoridade julgadora deve demonstrar as razões pelas quais decidiu estipular certo significado aos eventos discutidos no processo. Mais do que isso, é imprescindível que, ao fazê-lo, referida autoridade também demonstre o porquê de ter rejeitado as demais versões de fato que foram eventualmente sustentadas pelas partes e que acabaram não sendo incorporadas pela decisão final. Isso mais precisamente em face do dever estabelecido a partir do inciso IV, do §1º, art. 489, do CPC. Segundo o CPC, a decisão deve enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

A imposição desse dever revela que a liberdade de convencimento do julgador é, na realidade, limitada pela fundamentação. Há, pois, o que se pode aqui chamar de *livre convencimento fundamentado, de tal sorte que essa liberdade seja racionalmente controlável* de acordo com a argumentação apresentada pela Corte judicante. Sendo assim, afirmações no sentido de que “o julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso”, muito presentes nas decisões tomadas no âmbito do CARF, devem ser reconsidernadas. Em face do que dispõe o novo CPC, deve, sim, o julgador enfrentar todos os argumentos capazes de infirmar suas conclusões, inclusive no que se refere à argumentação que visa construir a verdade em determinado caso.

Segundo, que o princípio da verdade material, muito aplicado no âmbito do PAF, deve ter seu conteúdo configurado à luz das considerações acima expostas. Tal princípio tem sido invocado, principalmente, nas situações em que se busca relativizar os efeitos da preclusão temporal relativamente à produção de prova. E mais, é invocado com conteúdo normativo que visa, fundamentalmente, tutelar os direitos do contribuinte no processo. Com base nesse princípio, por exemplo, o CARF entendeu que: i) conhece-se, em favor do contribuinte, da prova hábil, necessária e suficiente para a revelação da verdade material, ainda que juntada somente em recurso voluntário, em caso de glosa de despesas dedutíveis em matéria de imposto de renda⁸; ii) é razoável admitir a juntada, pelo contribuinte, e a realização do exame de documentos comprobatórios adicionais somente no recurso voluntário, por força da verdade material⁹; iii) devem ser apreciados os documentos juntados aos autos, pelo contribuinte, depois da impugnação e antes da decisão de segunda instância, em razão de que, no processo administrativo, predomina o princípio da verdade material, no sentido de buscar e descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador em sua real expressão econômica¹⁰; e iv) não deve ser oposta preclusão ou intempestividade em face de razões de defesa adicionais, complementares, apresentadas pelo sujeito passivo antes da decisão de 1^a Instância¹¹.

⁸ Acórdão nº 2301-004.626, CARF, 3^a Câmara, 2^a Seção, sessão de 13.04.2016.

⁹ Acórdão nº 2201-003.357, CARF, 2^a Câmara, 1^a Turma Ordinária, 2^a Seção, sessão do dia 22.09.2016.

¹⁰ Acórdão nº 2202-002.884, CARF, 2^a Câmara, 2^a Turma Ordinária, 2^a Seção, sessão do dia 02.12.2014.

¹¹ Acórdão nº 1801-001.862, CARF, 1^a Turma Especial, 1^a Seção, sessão de 11.02.2014.

Veja-se que há um elemento comum nas decisões acima citadas, qual seja: foi autorizado, ao contribuinte, praticar atos de produção de provas e de apresentação de novas razões ao processo, mesmo depois de, em tese, estar precluso seu direito quanto à realização desses atos processuais. Tudo em razão, em última análise, da busca pela verdade. Sendo assim, e considerando, como visto, que a verdade é, em muitas situações, resultado do discurso argumentativo racional, é correto afirmar o seguinte: o conteúdo do princípio da verdade material deve contemplar a possibilidade de também os julgadores inovarem quanto às questões relacionados à prova e à busca pela verdade, mais precisamente com relação à argumentação. Explica-se.

É sabido que a autoridade julgadora de primeira instância pode, de ofício, determinar a produção de certa prova no processo (art. 18 do Decreto nº 70.235/72). O mesmo pode ocorrer no âmbito do CARF. Conselheiros podem ordenar a realização de diligências que entenderem necessárias ao julgamento do caso. Contudo, discute-se sobre a possibilidade de, por exemplo, os conselheiros, ao julgarem determinado recurso voluntário, inovarem no que se refere à argumentação apresentada pelo contribuinte desde a fase da sua impugnação. Há entendimento de que “o contencioso administrativo se instaura com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante”¹². Descaberia ao CARF, nesse sentido, inovar quanto às questões não diretamente impugnadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Ocorre, entretanto, que, sendo a prova a construção, por argumentação, do resultado interpretativo pelo qual se qualificam juridicamente os eventos do caso, e considerando, ainda, como mencionado acima, que cumpre aos julgadores, de ofício, buscar a verdade em dada situação, é correto afirmar o seguinte: de acordo com o conteúdo do princípio antes mencionado, pode o CARF, visando à elucidação da verdade (por coerência), alterar os elementos e os fundamentos que embasaram a impugnação e o recurso interposto pelo particular, desde que respeitado, em tal situação, o direito ao contraditório, conforme estabelecido a partir do art. 10 do CPC¹³.

¹² Acórdão nº 2401-004.928, CARF, 4^a Câmara, 1^a Turma Ordinária, 2^a Seção, sessão do dia 5.07.2017.

¹³ Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

Ainda que determinada matéria não tenha sido expressamente impugnada pelo sujeito passivo, à autoridade julgadora é devido, com base nos elementos constantes dos autos, revisar a versão de fato estipulada pela autoridade de lançamento. E cumpre aos julgadores, se assim o entenderem, modificar a qualificação jurídica dos fatos da causa para fins de desconstituir o auto de lançamento em face da verdade material. Isso mesmo que não tenha havido argumentação expressa por parte do contribuinte nesse sentido.

Veja-se que, nesse caso, os julgadores, ao se basearem nos elementos constantes do processo, reconstroem argumentativamente a verdade com relação a certos eventos. E, ao assim fazerem, concluem diversamente do que concluirá a autoridade emitente do auto de lançamento. Esse “novo” resultado interpretativo, que produz a verdade no caso, deve ser privilegiado. Vale dizer, a “nova” versão dos fatos deve prevalecer, e a qualificação jurídica dela decorrente deve ser utilizada como razão de decidir. Isso por força do conteúdo do princípio da verdade material.

Nesse contexto, aplicar o princípio da verdade material não implica, apenas, relativizar efeitos da preclusão no que se refere à produção de novas provas. Diz respeito, igualmente, a relativizar eventuais efeitos da preclusão no que se refere à apresentação de *novos* argumentos que sustentam certa versão de fato.

Em face de todas essas considerações, parece ficar clara a necessidade de se repensar o conteúdo do princípio da verdade material. Ao que tudo indica, nesse novo paradigma de conhecimento e de aplicação do Direito, referido princípio torna possível ao julgador inovar quanto aos argumentos que dizem respeito à reconstrução da verdade em certo caso, com ciência prévia das partes pelo contraditório dialogado. Verdade material não é apenas princípio formal, no sentido de permitir a juntada de novas provas aos autos. Mais do que isso, diz respeito à possibilidade de ser reconfigurada e reestruturada a argumentação que suporta certa versão fática quanto aos eventos de um dado caso por iniciativa do julgador. Tudo visando à estipulação, no caso, da verdade por coerência.

3.2. Modificações envolvendo o sistema de precedentes

A mudança de paradigma quanto ao conhecimento e quanto à aplicação do Direito aqui demonstrada traz consequências importantes com relação aos precedentes no âmbito do PAF. No presente ponto são realçadas duas dessas consequências. Uma delas se refere à vinculação do CARF aos precedentes

emitidos pelo Poder Judiciário. A outra, à atividade de construção de precedentes exercida pelo referido Conselho, mais especificamente à fundamentação das decisões deste no caso da prática conhecida como “voto pelas conclusões”. Para a apresentação tanto de uma quanto da outra consequência, é preciso, primeiro, que se façam as seguintes considerações preliminares.

É certo, inicialmente, afirmar que decisões judiciais proferidas por Cortes Supremas, como o Superior Tribunal de Justiça (STJ) e o Supremo Tribunal Federal (STF), e por tribunais administrativos de v rtice, como o CARF, produzem efeitos que transcendem o interesse dos sujeitos da rela o processual. Essas decisões servem de base normativa para que outros indivíduos configurem o seu curso comportamental, alicerçados na confiança de que o Poder Judiciário e a Corte administrativa manterão o mesmo entendimento para os casos futuros e iguais ao que foi decidido.

Tal eficácia geral e futura de certas decisões judiciais e administrativas decorre, principalmente, das seguintes razões. A delimita o do conte udo de uma norma jurídica, conforme sustentado ao longo deste trabalho,  e resultado de um processo discursivo de interpreta o de enunciados normativos. Tal processo discursivo   realizado também pelos Tribunais e pelo CARF. O exercício da jurisdi o abrange a realiza o da atividade de reconstru o da ordem jurídica, mediante a outorga de sentido aos textos e aos elementos não textuais desse ordenamento (MITIDIERO, 2013, p. 52). Ao decidirem determinado caso, essas Cortes realizam as j a mencionadas escolhas interpretativas. Por meio dessas escolhas, as Cortes definem, dentre os possíveis sentidos que poderiam ser empregados aos enunciados normativos por elas examinados, aquele que deve ser objeto de estipula o. Nas palavras de Derzi, a “decisão judicial configura o fechamento da plurissemia da linguagem da norma legal” e, assim, cria o Direito (DERZI, 2009, p. 266 e p. 587). As decisões judicial e administrativa cumprem, nesse contexto, a fun o de precisar o sentido do enunciado normativo interpretado diante de certo quadro fático existente.

Sendo assim, as decisões proferidas pelas Cortes Supremas e pelo CARF reconstroem “normas jurídicas gerais” a serem aplicadas futuramente sobre o mesmo objeto. Trata-se dos *precedentes*, assim considerados os atos normativos com alto grau de vincula o para o Poder Judiciário, para o CARF e para a sociedade, segundo os quais  e realizada a justa interpreta o da ordem jurídica (MITIDIERO, 2013, p. 102). O precedente   delimitado, sabe-se, pela *ratio decidendi* constante do corpo da decisão.

Essa *ratio* consiste, por sua vez, na norma expressa ou implicitamente dada pelo Magistrado como razão suficiente e necessária à solução de um caso (MACCORMICK, 2003, p. 215).

Identificar a *ratio decidendi* significa formular, a partir da decisão judicial ou administrativa dada, a norma geral da qual essa mesma decisão pode ser inferida. Trata-se de induzir, de uma decisão individual, uma norma geral que a justifica e que se torna capaz de regular os casos iguais a serem examinados no futuro (GUASTINI, 2011, p. 264). É um processo de universalização que transcende a particularidade do caso (PECZENIK, 2008, p. 273; SCHAUER, 2009, pos. 2.149 e 2.150 de 3.538). Os precedentes, portanto, como universalização de razões de decidir, vinculam o Poder Judiciário e membros das cortes administrativas com relação à sua observância futura e, desse modo, criam confiança na estabilidade normativa (SCHAUER, 2009, pos. 2.166 de 3.538).

Essa eficácia vinculante e geradora de confiança dos precedentes está fundamentada no ordenamento jurídico brasileiro. Isso porque a referida vinculação visa promover a igualdade, mais precisamente a coerência temporal das manifestações do Poder Judiciário, de modo que casos iguais sejam decididos igualmente ao longo do tempo (art. 5º, *caput* e preâmbulo, da CF/88) (SCHAUER, 2009, p. 141).

Além disso, o caráter vinculante dos precedentes visa tornar a ordem jurídica “cognoscível”, “calculável” e “confiável”, isto é, visa torná-la uma ordem juridicamente segura (art. 5º, *caput* e preâmbulo, da CF/88) (MITIDIERO, 2013, p. 103). *Cognoscível*, porque os precedentes contribuem para a determinabilidade do conteúdo normativo. Sabe-se qual é a norma que regula determinada circunstância de fato; *calculável*, porque os precedentes possibilitam a previsão do espectro de consequências jurídicas a que o cidadão estará submetido no futuro por praticar, no presente, determinados atos e fatos; e *confiável*, porque os precedentes contribuem para a estabilidade e continuidade normativas. Eles permitem configurar um estado de coisas em que o tratamento dos casos é uniforme e constante. Tais considerações envolvendo a igualdade e a segurança jurídica explicam o porquê da afirmação de Larenz sobre o tema, segundo o qual:

[...] se os Tribunais interpretassem a mesma disposição em casos similares ora de uma maneira, ora de outra, tal estaria em contradição com o postulado da justiça de que os casos devem ser tratados como igual modo, assim como com a segurança jurídica a que a lei aspira,[...]

(LARENZ, 1997, p. 442; PECZENIK, 2008, p. 274)

Exatamente nesse sentido é que o art. 926 do CPC determina que os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. Objetiva-se, além da promoção da igualdade e da segurança jurídica, criar um estado de coisas propício ao exercício da liberdade individual (arts. 1º, 3º, I, 5º, XIII, da CF/88). Um ordenamento jurídico seguro é condição necessária para que o indivíduo possa fazer planos de vida e se autodeterminar como pessoa humana digna.

Todas essas ligeiras afirmações demonstram, pois, que o ideal de vinculação do Poder Judiciário e do CARF aos seus precedentes, e da vinculação deste aos precedentes daquele, é uma finalidade específica que pode ser deduzida a partir de normas jurídicas que estabelecem fins mais abrangentes, como os acima mencionados (relacionados à liberdade, à igualdade e à segurança jurídica). Demonstram, também, que, ao estabelecer o dever de fundamentação, a regra jurídica baseada no art. 489, §1º, do CPC reforçou, visivelmente, a função normativa e orientadora de condutas humanas que as decisões judiciais e administrativas visam cumprir em nosso Sistema Jurídico. Isso porque é exatamente a partir do discurso justificatório dessas decisões que os precedentes são construídos.

É no contexto dessas considerações que as duas consequências inicialmente enunciadas devem ser apresentadas.

A *primeira consequência* diz respeito à vinculação do CARF aos precedentes emitidos pelo Poder Judiciário. Mais precisamente, refere-se à “força normativa formal (vinculatividade formal)” e à “força normativa material (vinculatividade material)” das decisões judiciais.

Força normativa formal consiste no efeito vinculante do qual o precedente é dotado em decorrência de expressa disposição legal. Trata-se das situações em que enunciados normativos estabelecem vinculação de certo órgão aos precedentes. Exemplo dessa vinculatividade formal está no

art. 62 do Regimento Interno do CARF¹⁴. Veja-se que, nas hipóteses arroladas pelo aludido dispositivo, é devido aos membros do CARF seguirem os precedentes judiciais.

Força normativa material, por outro lado, decorre do conteúdo da decisão e do seu órgão prolator (ÁVILA, 2014b, p. 498). A vinculatividade do precedente, nesse caso, advém da pretensão de permanência e da definitividade que essas decisões apresentam. Isso em razão de terem conteúdo capaz de ser universalizado para solução de casos semelhantes. Advém, igualmente, da circunstância de terem sido proferidas por cortes supremas a quem cabe, segundo a CF/88, dar a última palavra em determinadas matérias. Por exemplo, as decisões proferidas pelo STF, depois de terem passado pelo teste de repercussão geral, embora não tenham força normativa formal, constituem normas jurídicas (precedentes) em razão do seu conteúdo e do órgão que a prolatou (Tribunal Pleno do STF). Como só há repercussão geral em controvérsias que vão além do interesse individual das partes, toda decisão proferida em recurso extraordinário indica a orientação a ser seguida também para o restante dos casos iguais àquele decidido pelo STF (DERZI, 2009, p. 279).

Ocorre, porém, que, no âmbito da grande maioria das decisões proferidas pelo CARF, é admitida apenas a *força normativa formal* dos precedentes judiciais. Ou seja, o CARF entende-se vinculado às decisões judiciais somente nos casos expressamente estabelecidos pelo art. 62 do RICARF¹⁵. Além das

¹⁴ 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); e II – que fundamente crédito tributário objeto de: a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; e 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). §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).

¹⁵ Acórdão nº 1802-002.287, CARF, 2ª Turma Especial, 1ª Seção, sessão do dia 26.08.2014; Acórdão nº 2202-003.172, CARF, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 2ª Seção, sessão do dia 16.02.2016.

hipóteses listadas no aludido enunciado normativo, o Conselho, segundo tal entendimento, não tem o dever de seguir a solução adotada por decisões judiciais. Se, por exemplo, houver decisão imutável e de última instância proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, o CARF não estará vinculado a essa decisão, salvo se ela for tomada de acordo com o regime dos recursos repetitivos. Ocorre, contudo, que nem sempre o regime dos recursos repetitivos é adotado. Esse entendimento (da vinculação apenas formal), conforme se passa a demonstrar, deve ser revisto. E o novo paradigma de fundamentação estabelecido a partir do art. 489, §1º, do CPC veio exatamente para reforçar a necessidade de revisão desse posicionamento. O CARF deve estar, sim, vinculado às decisões judiciais finais e imodificáveis proferidas em última instância, pelo STJ e pelo STF, nas matérias a estes competentes.

Veja-se, conforme examinado neste trabalho, que o CPC pressupôs a necessidade de utilização de um discurso argumentativo de construção dos significados das premissas de fato e de direito utilizadas em um certo caso concreto. E determinou ao julgador o dever de exposição desse discurso mediante a fundamentação. Sendo assim, é correto afirmar que o legislador processual reforçou a vinculatividade material dos precedentes judiciais. Isso porque o Direito estabelecido pelos precedentes, para ser seguido, precisa ser conhecido. E, para ser conhecido, é preciso, em grande parte das situações, que se demonstre o processo discursivo pelo qual esse mesmo Direito foi construído pelo Poder Judiciário em um dado caso. É o discurso de justificação das decisões que apresenta, na realidade, a *ratio decidendi*. Vale dizer, é com base nas razões apresentadas na fundamentação das decisões que o precedente é construído. É nesse ponto do ato normativo judicial que se dá a estipulação de significados e a escolha de argumentos para a solução do caso.

Foi também por isso, insista-se, que o legislador imputou ao juiz, de acordo com o art. 489, §1º, do CPC, o dever de demonstração do discurso justificatório de suas decisões. É esse discurso que confere inteligibilidade e calculabilidade ao Direito. É ele que, na realidade, serve de guia para os comportamentos humanos. Se, por exemplo, o particular quer orientar sua conduta sobre saber a definição de “serviços hospitalares” para fins de obtenção da redução das alíquotas do Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), então ele deve, necessariamente, dentre outras providências, fazer o seguinte: examinar o discurso

de justificação interna e externa adotado pelo Superior Tribunal de Justiça em suas decisões relativamente à matéria (tema 217 – recurso repetitivo). É no conteúdo de tais pronunciamentos que se identifica a norma geral e abstrata que deverá guiar os demais casos. É lá que estão os significados escolhidos pelo órgão de julgamento para as premissas de fato e de direito utilizadas na decisão. É também nesse conteúdo que são identificados os argumentos e as técnicas de interpretação utilizados pela corte. Ou seja, é com base nesse ponto da decisão que é construído, enfim, o precedente capaz de gerar vinculação relativamente aos casos semelhantes.

Quer-se, com tudo isso, afirmar que o que produz uniformidade e integridade à jurisprudência dos tribunais não é o fato de a lei estabelecer que os precedentes são vinculantes, e que o Direito deve ser uniforme e íntegro, mas a efetiva *demonstração* do que o Direito é em certo caso e também a *reprodução* das soluções por ele estabelecidas para os casos seguintes e semelhantes. Esse é ponto principal.

A vinculação material dos precedentes aqui defendida, diga-se, foi pressuposta pelo CPC, especificamente pelo enunciado normativo¹⁶ do art. 1.035, §5º. Ao dispor sobre o recurso extraordinário, o legislador determinou, se reconhecida a repercussão geral, a suspensão do processamento “de todos os processos pendentes”, individuais ou coletivos, que tramitam no território nacional e que versem sobre a questão em exame. Ora, ao determinar a suspensão de todos os processos com identidade de matéria, é evidente que o legislador pressupõe que a solução a ser adotada no referido recurso extraordinário também deverá ser aplicada aos processos suspensos. Ou seja, os processos suspensos têm sua solução materialmente vinculada à decisão a ser adotada, pelo STF, no recurso em julgamento.

Tal vinculação – e isso é o mais importante a ser aqui frisado – é material, não formal. A essa constatação se chega também pelo seguinte: o art. 927 do CPC, que arrola pronunciamentos judiciais formalmente vinculantes, não fez menção

¹⁶ Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo. [...] §5º Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional.

expressa às decisões proferidas em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida. Faz menção apenas aos recursos extraordinários repetitivos. Quer dizer, mesmo sem estar no rol dos atos judiciais com vinculatividade formal, as decisões do STF com a referida repercussão geral apresentam força vinculante material, conforme acima demonstrado. Sendo assim, é forçoso reconhecer, também, que o rol do art. 927 do CPC é mera exemplificação de decisões judiciais com efeito vinculante, jamais uma lista exaustiva com relação aos pronunciamentos dotados desse tipo de efeito. E é necessário admitir, igualmente, que nosso Sistema Processual estabeleceu, sim, a vinculatividade material das decisões judiciais capazes de criar precedentes.

E mais, ao determinar a suspensão de *todos* os processos em tramitação no país com identidade de matéria, é certo que a norma baseada no art. 1.035, §5º, do CPC, combinada com o disposto no art. 15 do CPC, estabeleceu a vinculação material de tais decisões do STF no âmbito do PAF. Isto é, os processos administrativos também devem ser suspensos. E a estes, igualmente, deve ser aplicada a solução que a corte constitucional vier a adotar no recurso extraordinário. Isso tudo ainda que o art. 62, §1º, do RICARF silencie quanto a essa suspensão, de tal sorte que, em face das considerações acima expostas, também “o rol do aludido dispositivo regimental deve ser entendido como exemplificativo”, jamais exaustivo. O disposto no art. 62, §1º, do RICARF tem de ser interpretado não isoladamente, mas em conjunto com as disposições do CPC e, evidentemente, em combinação com os enunciados normativos da CF/88 invocados anteriormente. O resultado dessa interpretação sistemática é o de que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais está submetido, sim, à força normativa material dos procedentes emitidos pelo Poder Judiciário.

O entendimento acima exposto, relativamente à vinculatividade material dos precedentes judiciais no âmbito do PAF, já foi adotado em decisão proferida pelo CARF. Ao examinar o caso envolvendo os limites da coisa julgada no campo tributário (em matéria de CSLL), o Conselho decidiu suspender o processo administrativo fiscal. Isso porque a questão estava em debate no STF, nos autos do RE nº 949.297, recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida¹⁷. O voto vencedor, proferido pelo conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, destacou exatamente o dever de vinculação acima exposto. Ou seja, o processo foi suspenso independentemente de disposição expressa do RICARF nesse sentido.

¹⁷ Acórdão nº 1402-000.401, CARF, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 1ª Seção, sessão do dia 06.10.2016

Referido assunto (da vinculatividade material dos precedentes judiciais) voltou a ser examinado recentemente pelo CARF. Isso no caso envolvendo a incidência de Cofins e da Contribuição ao PIS sobre receitas financeiras de instituições financeiras. Assim como no caso antes referido, neste também há recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, o RE nº 609.096. O CARF, porém, diferentemente do acima decidido, deixou, desta vez, pelo voto de qualidade, de sobrestrar o recurso voluntário examinado¹⁸. O voto vencido, proferido pelo conselheiro Diego Diniz Ribeiro, defendeu a vinculatividade material das decisões judiciais, destacando:

Busca-se, com isso, salvaguardar a unidade material das decisões de caráter judicativo e, consequentemente, o tratamento igualitário entre jurisdicionados que se encontram em situações análogas e, por fim, uma segurança jurídica de índole substancial¹⁹.

Como bem destacado no aludido voto, a igualdade e a segurança jurídica acabam tendo seu conteúdo menosprezado nos casos em que se admite apenas a vinculatividade formal das decisões judiciais. Além de prejudicá-las, tal entendimento ainda tende a restringir a garantia da duração razoável dos processos judicial e administrativo, estabelecida pelo art. 5º, LXXVIII, da CF/88. A referida norma constitucional visa assegurar a prestação de uma tutela de direitos que seja efetiva, ajustada ao caso e que não tarde a chegar. Ora, se o particular que tem seu pedido rejeitado pelo CARF sabe, contudo, que, no Poder Judiciário, o entendimento deste lhe é favorável, então o indivíduo certamente buscará a via judicial para ter seu direito tutelado. Com isso, terá de percorrer, além da via administrativa, a via judicial. E só depois de vencidas essas duas “etapas” é que contará com a tutela jurídica da qual já poderia desfrutar, não fosse o entendimento acima criticado no que se refere à vinculação do CARF aos precedentes. Isso tudo sem falar nos prejuízos que a judicialização de uma “causa perdida” tende a provocar ao Erário, haja vista o dever deste de suportar os ônus sucumbenciais inerentes às demandas que tramitam em juízo.

¹⁸ Acórdão nº 3402-004.145, CARF, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 3ª Seção, sessão do dia 24.05.2017.

¹⁹ Voto do conselheiro Diego Diniz Ribeiro, fl. 2.762 do processo.

Exemplo desses prejuízos é encontrado no já conhecido tema envolvendo a não incidência de imposto de renda sobre o lucro inflacionário. O Superior Tribunal de Justiça, desde 2002, tem entendimento firme de que não deve incidir imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) sobre a parcela correspondente ao aludido “lucro inflacionário”²⁰. Isso porque, em apertadíssima síntese, este não provoca ria acréscimo patrimonial. E, sendo assim, não se enquadraria na definição de renda. Diversas decisões no mesmo sentido passaram a ser proferidas pelo STJ ao longo do tempo, de tal sorte que o tema foi pacificado nas Turmas de Direito Público do tribunal²¹. Tal posicionamento pacífico gerou, com isso, verdadeiro precedente sobre a matéria, até pela manifestação do STF no sentido de que referida questão não ensejaria exame por parte da corte constitucional²². Ou seja, o entendimento do STJ é unificador e estável.

Ocorre, todavia, que, por ser discussão antiga, o precedente envolvendo a não incidência de IRPJ sobre lucro inflacionário acabou não sendo submetido ao procedimento formal dos recursos repetitivos (conforme art. 543-C do CPC/1973, incluído no texto da lei processual em 2008). E, exatamente por isso, considerado o entendimento predominante no CARF, no sentido de que só produzem vinculação os precedentes mencionados pelo art. 62, §1º, do RICARF, o Conselho não seguiu o entendimento do STJ quanto ao tema em diversas situações. É que, segundo o CARF, as decisões do STJ, embora uniformes e estáveis, como as acima mencionadas, não vinculam o Conselho, pois elas não estão literal e expressamente citadas no regimento interno da Corte administrativa.

Veja-se, inclusive, o que é pior, que o CARF mantém vigente a Súmula Vinculante nº 10, a qual regula o prazo decadencial para constituição de crédito tributário sobre o lucro inflacionário²³. Cuida-se de enunciado que

²⁰ STJ, RESP nº 415.761/PR, 1ª Turma, rel. min. Garcia Vieira, DJ 21.10.2002, p. 287.

²¹ STJ, RESP nº 1079313, 2ª Turma, rela. min. Eliana Calmon, DJe 30.09.2009.

²² STF, RE nº 600584, 1ª Turma, rel. min. Rosa Weber, DJe 13.09.2012.

²³ Súmula Vinculante nº 10: “O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.”

vincula toda a administração tributária federal. Fica claro, pelo texto da referida súmula, que o pressuposto do qual o CARF parte é o de que o tributo é devido em tais hipóteses. O raciocínio é simples: se o Conselho regulou o prazo para constituição do crédito tributário pelo método uniformizador de posicionamentos (a Súmula Vinculante), então é porque entende legítima a incidência de IRPJ sobre lucro inflacionário. O certo é que muitos casos envolvendo o presente tema acabaram sendo judicializados depois de passarem pelo Conselho. Isso para que, enfim, prevalecesse o entendimento judicial relativamente à não incidência do tributo em tais situações.

Sendo assim, foram produzidos prejuízos a quase todos envolvidos na questão. Perdeu o CARF, pois teve de se ocupar a proferir decisões que, sabidamente, seriam modificadas pelo Poder Judiciário. Perdeu o contribuinte, porque precisou percorrer, no mais das vezes, longo caminho para ver tutelado seu direito (processos administrativo e judicial). Isso sem falar nas despesas enfrentadas com sua defesa jurídica e nas injustas constrições de bens ocorridas em execuções fiscais visando à cobrança de crédito tributário manifestamente indevido. Perdeu a União, pois teve de suportar, nos processos judiciais propostos pelos contribuintes, os ônus de sucumbência relacionados à derrota na causa. O Poder Judiciário, de sua parte, acabou tendo de despender recursos para examinar processos e para emitir pronunciamentos em situações nas quais sua intervenção seria, a rigor, desnecessária, caso os precedentes do STJ fossem seguidos pelo CARF. E “perdeu”, por assim dizer, o Sistema Jurídico brasileiro, pois direitos como igualdade, segurança jurídica, propriedade e liberdade acabaram sendo menosprezados. Todas essas “perdas” foram causadas, em última análise e em grande parte, insistia-se, pelo entendimento de que precedentes judiciais são vinculantes apenas nos casos em que a legislação assim expressamente o estabelecer. Esse é o ponto crucial.

Todas essas considerações levam à conclusão de que é preciso mudar. Sobretudo após o reforço de razões nesse sentido provocado pelo advento do art. 489, §1º, do CPC, conforme acima exposto. “É necessário que se passe de um modelo em que os precedentes judiciais apresentam exclusivamente vinculatividade formal perante o CARF, para um modelo em que referida vinculatividade é tanto formal quanto material.” Nesse sentido, têm força normativa material as

decisões judiciais imodificáveis, proferidas em última instância, pelo STJ e pelo STF, nas matérias a estes competentes, ainda que não haja legislação a estabelecer, expressamente, essa vinculação.

A *segunda consequência* produzida pela alteração de paradigma de conhecimento e de aplicação do Direito, conforme enunciado no início deste ponto, diz respeito à fundamentação das decisões proferidas pelo CARF. Mais do que isso: refere-se à função orientadora de condutas humanas que essas decisões visam cumprir. As decisões do Conselho, sabe-se disso, são importantíssimas na reconstrução do Direito Tributário. Elas estabelecem definições quanto ao significado de textos e de eventos em diversos casos. E, por isso, conferem inteligibilidade e calculabilidade ao Direito, conforme exposto acima.

Nesse contexto, há uma questão específica que precisa ser analisada em face do dever de fundamentação estabelecido pelo CPC de 2015. Trata-se da prática denominada de “voto pelas conclusões”. Por meio dela, determinado conselheiro adere à conclusão a que chegou outro julgador do mesmo órgão de julgamento. Contudo, discorda das razões pelas quais esse outro julgador chegou à referida decisão, sem, todavia, lançar, por escrito, as razões da sua discordância. Ou seja, o conselheiro que vota “pelas conclusões” concorda com o resultado, não com o fundamento. Porém, omite-se quanto a explicitar os argumentos da sua divergência de fundamentação.

Essa prática, todavia, parece ter sido definitivamente proibida pela norma jurídica baseada no art. 489, §1º, do CPC. Entende-se, aqui, que tal procedimento já era vedado antes mesmo do advento do CPC de 2015. Isso por força do dever de fundamentação deduzido do art. 31 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 2º da Lei nº 9.784/99. Ainda assim, esse tipo de manifestação ocorria (e ainda ocorre) na tramitação do PAF. Com a vigência do CPC de 2015, porém, o voto pelas conclusões se tornou incompatível com a norma que determina a fundamentação das decisões.

É que a prática do instituto aqui criticado, além de violar diretamente a norma jurídica baseada no art. 489, §1º, do CPC, impede, especialmente, à parte sucumbente que esta conheça as razões pelas quais seu pedido foi rejeitado. E, sem se saber o porquê de ter argumentos desacolhidos, a parte prejudicada sequer pode insurgir-se contra a decisão que lhe foi desfavorável. Essa situação, em que as razões de decidir são “ocultas”,

viola, igualmente, o contraditório e a ampla defesa. Estes, como se sabe, atuando em conjunto, garantem ao indivíduo a oportunidade de reagir em face de decisões prejudiciais à sua esfera jurídica para fins de se estabelecer a defesa adequada de direitos. O voto pelas conclusões impede essa reação e essa defesa, pois não se sabe, ao certo, quais argumentos devem ser atacados, sem falar nos prejuízos trazidos à aceitabilidade do pronunciamento administrativo pelo contribuinte.

A respeito desse último aspecto (aceitabilidade), Aarnio afirma que referidos pronunciamentos só se tornam aceitáveis se estiverem suportados por razões consistentes e coerentes, e se essas razões forem publicamente divulgadas às pessoas afetadas (1987, p. 185 e ss). Sem isso, não há como falar em aceitabilidade das decisões, pois não se sabe o que o Direito é em dado caso, tampouco o porquê da adoção de certa solução jurídica. E sem se saber o que o Direito é e o porquê de certa decisão, se cria não um estado de coisas em que haja segurança jurídica, mas uma situação de incerteza e de inconformismo com os atos estatais, com a qual não se pode concordar.

4. CONCLUSÕES

Com base em todas as razões acima expostas, é possível formular as seguintes conclusões:

- I. A incorporação da regra jurídica baseada no art. 489, §1º, do CPC ao sistema processual brasileiro implicou ruptura da legislação com o método formalista de fundamentação das decisões judiciais adotado até então pelo CPC de 1973. Rompeu-se, mais do que isso, com o paradigma empírista lógico de conhecimento, muito utilizado pelos julgadores e por parte da doutrina para conhecer o Direito.
- II. O novo método de fundamentação das decisões judiciais estabelecido pelo CPC de 2015, fruto da incorporação, pela lei instrumental, do paradigma aqui denominado de estruturalista-argumentativo para conhecimento do Direito, pressupõe, em síntese, dentre outras ideias que consistem seus alicerces (ÁVILA, 2013, p. 203), que, em boa parte dos casos: texto e norma são realidades que não se confundem; e que eventos e fatos são entidades distintas.

Somente após a interpretação dos textos e eventos por meio do discurso argumentativo racional é que, como resultado, se obtém, respectivamente, o sentido normativo e a versão de fato capazes de regular determinado caso.

- III. A regra jurídica reconduzida ao art. 489, §1º, do CPC propõe que se passe, quanto ao *método de conhecimento do Direito*, de um modelo formalista de construção de sentido normativo para um modelo argumentativo; e, quanto ao *método de aplicação do Direito*, de um modelo lógico-subsuntivo para uma concepção discursiva baseada no controle dos argumentos mediante a fundamentação.
- IV. As mudanças de paradigma de conhecimento e de aplicação do Direito causam efeitos no PAF. Sendo a verdade quanto aos fatos da causa, o resultado da interpretação – apoiado no discurso argumentativo, pelo qual se estipula significado aos eventos do caso – se deve passar da ideia de ônus formalista da prova – como encargo de apresentar, principalmente, uma relação de correspondência entre o evento concretamente considerado e sua representação por um meio de prova – para a concepção de ônus argumentativo da prova. Isso no sentido do encargo de, preponderantemente, demonstrar, pelo discurso racional, uma *relação de coerência e de relevância* entre a versão fática estipulada para certo evento e os argumentos que suportam essa versão.
- V. Provar a verdade em dado caso é, preponderantemente, construir, por meio de processo argumentativo racional, a versão interpretada e qualificada juridicamente de um evento ou de um conjunto de eventos.
- VI. O princípio jurídico da verdade material assegura ao julgador, no âmbito do PAF, a possibilidade de que seja reconfigurada a argumentação que suporta certa versão fática quanto aos eventos do caso. Ainda que o sujeito passivo da obrigação tributária não tenha expressamente argumentado e impugnado relativamente a certa matéria, cabe ao julgador, com base no aludido princípio, modificar a qualificação jurídica dos fatos da causa para desconstituir o auto de lançamento, se assim o entender.

- VII. A regra jurídica baseada no art. 489, §1º, do CPC reforçou a concepção de que, no Sistema Jurídico brasileiro, os precedentes judiciais apresentam vinculatividade tanto formal quanto material. Perante o CARF, devem ter força normativa material as decisões judiciais imodificáveis, proferidas em última instância, pelo STJ e pelo STF, nas matérias em que essas cortes são competentes, ainda que não haja legislação a estabelecer, expressamente, essa vinculação.
- VIII. A prática adotada no CARF, denominada de “voto pelas conclusões”, é incompatível com o novo método de fundamentação das decisões estabelecido pelo CPC de 2015. Isso por violar diretamente o disposto no art. 489, §1º, do CPC, assim como as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa. A referida prática, por permitir que o discurso de fundamentação seja oculto, prejudica a construção de um sistema de precedentes em que o Direito seja realmente inteligível e calculável.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AARNIO, Aulis. *Essays on the Doctrinal Study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011.
- _____. *The Rational as Reasonable*. Dordrecht: Kluwer, 1987.
- _____. *Reason and Authority: a treatise on the dynamic paradigm of legal dogmatics*. Aldershot: Ashgate 1997.
- ALEXY, Robert. *Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*. Tradução de Zilda Hutchinson Schild Silva; revisão técnica da tradução Claudia Toledo. 2. ed. São Paulo: Landy, 2005.
- ÁVILA, Humberto. *Ciência do Direito Tributário e Discussão Crítica*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, nº 32, p. 159-197, 2014a.
- _____. *Teoria da Segurança Jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014b.
- _____. Função da Ciência do Direito Tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 29, p. 181-204, 2013.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002.
- CARNAP, Rudolf. *An Introduction to the Philosophy of Science*. New York: Dover, 1995.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'Interpretazione Giuridica*. Bologna: Il Mulino, 2007.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do Direito Tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

FRANK, Philipp. *Philosophy of Science: the link between science e philosophy*. New York: Dover, 2004.

FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2013.

GUASTINI, Riccardo. *Il Diritto come Linguaggio*. Torino: Giappichelli, 2001.

_____. *Interpretare e Argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011.

_____. *L'Interpretazione dei Documenti Normativi*. Milano: Giuffrè, 2004.

_____. *Teoria del Diritto: approccio metodologico*. Modena: Mucchi, 2012.

HAHN, Hans. *Empiricism, Logic and Mathematics*. Dordrecht: Vienna Circle Collection Reidel, 1980.

KELSEN. Hans. *Pure Theory of Law*. Translate from the Second (Revised and Enlarged) German Edition by Max Knight. Berkeley: University of California, 1967.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

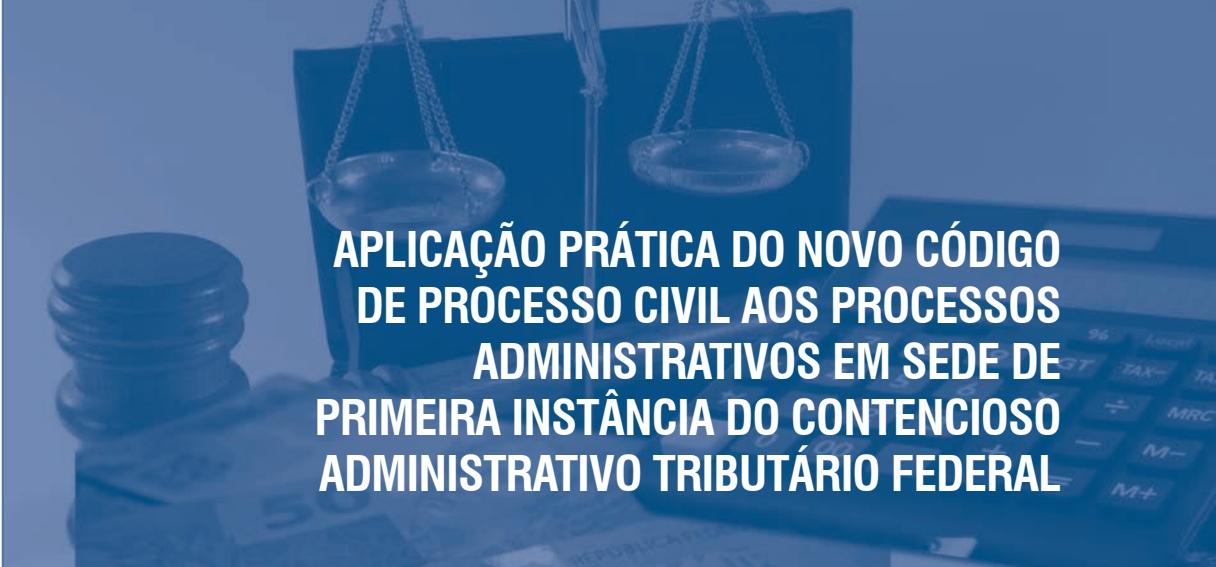
MACCORMICK, Neil. *Legal Reasoning and Legal Theory* (1978). Oxford: Oxford University, 2003.

MARDER, Alexandre. *A coerência na construção de um sistema de precedentes: deveres dirigidos às cortes competentes para formação de precedentes no Brasil*. Tese de Doutorado defendida no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2017, sessão de arguição ocorrida em 13.07.2017.

MITIDIERO, Daniel. *Cortes Superiores e Cortes Supremas: do controle à interpretação, da jurisprudência ao precedente*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

PECZENIK, Aleksander. *On Law and Reason*. 2. ed. Springer, 2008.

- _____. *On Law and Reason*. Dordrecht: Springer, 2009.
- SCHAUER, Frederich. *Thinking Like a Lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University, 2009. eBook Kindle Edition.
- STADLER, Friedrich. *El Círculo de Viena: empirismo lógico, ciencia, cultura y política*. Tradução de Luis Felipe Segura Martínez. Mexico: Universidade Autnónoma Metropolitana Fondo de Cultura Económica, 2010.
- VILANOVA, Lourival. *Lógica Jurídica*. São Paulo: Bushatsky, 1976.
- _____. Lógica, Ciência do Direito e direito. *Justitia*, v. 35, nº 81, p. 191-211, 1973.
- WRÓBLEWSKI, Jerzy. *The Judicial Application of Law*. Dorderecht: Kluwer, 1992.



APLICAÇÃO PRÁTICA DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS EM SEDE DE PRIMEIRA INSTÂNCIA DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO FEDERAL

Andréa Duek Simantob*

Resumo: Análise das alterações do Novo Código de Processo Civil (NCPC) e seus reflexos no Processo Administrativo Fiscal, em especial no Contencioso Administrativo de Primeira Instância Tributária Federal, no que tange à obrigatoriedade de fundamentação das decisões proferidas, em prestígio ao sistema de enfatização dos precedentes, em face do princípio da duração razoável dos processos.

Palavras-chave: Novo Código de Processo Civil. Processo Administrativo Fiscal. Contencioso Administrativo. Primeira Instância Tributária Federal. Fundamentação das decisões. Princípio da duração razoável dos processos.

Abstract: *Analysis of the innovations introduced by the new Brazilian Civil Procedure Code and its impacts in the administrative tax proceedings, especially in the administrative appeal in the first-tier Tax Tribunal, regarding the obligation to state the reasons of decision issued, in prestige to the system of emphasizing precedents, based on the principle of reasonable duration of the process.*

Keywords: *Brazilian Civil Procedure Code. Administrative tax proceedings, Administrative appeal. First-tier Tax Tribunal. Reasons of decision. Principle of reasonable duration of the process.*

* Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Graduada em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Atualmente, ocupa a função de Delegada da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJ).

SUMÁRIO

- 1. INTRODUÇÃO**
- 2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O ANTEPROJETO DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL (2010)**
- 3. O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E SUAS PRINCIPAIS PREMISSAS**
 - 3.1. PRINCIPAIS PREMISSAS DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL**
- 4. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL TRIBUTÁRIO**
 - 4.1. RITO ATUAL DE JULGAMENTO CONFORME O DECRETO Nº 70.235/1972 NO ÂMBITO DAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO**
 - 4.2. DELIBERAÇÃO COLEGIADA X REQUISITOS FUNDAMENTAIS DAS DECISÕES CONFORME O NCPC X DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO**
 - 4.3. REDUÇÃO DA LITIGIOSIDADE DESENFREADA E OS DESAFIOS ENFRENTADOS PELAS DELEGACIAS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE JULGAMENTO**
- 5. INICIATIVAS IMPLEMENTADAS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**
- 6. CONCLUSÕES**
- 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

1. INTRODUÇÃO

A problemática suscitada neste artigo reside em como adequar a decisão de primeira instância do contencioso administrativo tributário federal, que tem por pressuposto basilar o rito de julgamento na forma colegiada, à sistemática de enfatização dos precedentes, mola propulsora para a fundamentação das decisões proferidas no respectivo âmbito, com o advento do Novo Código de Processo Civil (NCPC), em vigor desde março de 2016.

A exposição de motivos do Anteprojeto do Código de Processo Civil¹ traz em seu bojo a busca do legislador por um sistema processual eficiente e que prestigie as garantias constitucionais de um Estado Democrático de Direito.

Neste sentido, entregar para a sociedade um novo Código de Processo Civil com potencial de gerar um rito mais célere e objetivo, prestigiando o princípio da duração razoável do processo, foi a pedra de toque na mudança de paradigma em relação ao diploma anterior de 1973.

Portanto, nos limites deste artigo, serão abordados o formato e a compilação dos precedentes no âmbito do julgamento administrativo de primeira instância, examinando-se se a enfatização de tais precedentes e o livre convencimento fundamentado se coadunariam com a resposta célere da demanda administrativa ao contribuinte. Também será analisada a questão de saber se o rito do Processo Administrativo Fiscal Tributário (Decreto nº 70.235/1972 e alterações), no âmbito da primeira instância administrativa tributária federal, está em harmonia com o Princípio do Devido Processo Legal, insculpido no capítulo dos Direitos e Garantias Fundamentais da Carta Magna de 1988, e com a aplicação subsidiária ao novo Código de Processo Civil.

2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O ANTEPROJETO DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL (2010)

Diante de um cenário em que a litigiosidade atinge um patamar altamente preocupante em relação às respostas a que a sociedade necessita para a melhoria das relações *inter partes*, clamou-se por uma

¹ Código de Processo Civil: Anteprojeto/Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. – Brasília: Senado Federal, Presidência, 2010.

quebra no paradigma no direito processual ora em vigor, cujo escopo seria a construção de alicerces sustentáveis, de modo a permitir uma forma de atuação do juiz com maior empatia junto aos litigantes.

E neste propósito trabalhou a comissão de juristas elaboradora do Anteprojeto do Novo Código de Processo Civil de 2010, presidida pelo eminentíssimo ministro do Supremo Tribunal Federal Luiz Fux. A comissão tinha por desafio minimizar o sofrimento daqueles que enxergam na justiça um ideal, um sonho de realização democrática, “um instrumento que possa enfrentar de forma célere, sensível e efetiva as misérias e as aberrações que passam pela Ponte da Justiça”².

Opiniões e sugestões não faltaram à notável comissão de juristas: foram 13 mil acessos à página na internet; audiências públicas por todo o Brasil e manifestação do meio acadêmico, da OAB, de magistrados, institutos científicos e faculdades de direito.

O NCPC é fruto de reflexões desta comissão, que tinha por objetivo, dentro do arcabouço constitucional vigente, e levando em conta o clamor popular, construir um novo rito para o processo com vista a dirimir, em prazo razoável, os conflitos.

3. O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E SUAS PRINCIPAIS PREMISSAS

O núcleo essencial para a construção deste novo paradigma deveria atender, portanto, ao que a sociedade tanto clamava: Justiça célere, ágil, sensível e efetiva.

Norte traçado, o Novo Código de Processo Civil, através da sua comissão de juristas responsável pela elaboração do Anteprojeto, trouxe como ideologia principal, nas palavras do presidente da comissão, ministro do Supremo Tribunal Federal Luiz Fux: “Dar razão a quem tem, em um prazo razoável” E prossegue o ministro: “Se a justiça de um país não se desenvolve em um prazo razoável, esse país tem uma justiça absolutamente inacessível”³.

² Código de Processo Civil: Anteprojeto/Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. – Brasília: Senado Federal, Presidência, 2010. Fux, Luiz. Ministro do Supremo Tribunal Federal.

³ Código de Processo Civil: Anteprojeto/Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. – Brasília: Senado Federal, Presidência, 2010. Fux, Luiz. Ministro do Supremo Tribunal Federal.

3.1. Principais Premissas do Novo Código de Processo Civil

Importa destacar que o NCPC pautou-se em algumas premissas basilares acerca de como encontrar um prazo razoável para solucionar uma querela processual. De que forma seria razoável enfrentar a litigiosidade desenfreada em tempo suficiente para que a sociedade se sentisse protegida pela tutela jurisdicional.

Talvez não se consiga definir, objetivamente, o que seja “prazo razoável”, mas sabe-se o que não é razoável. Um exemplo que pode ser trazido à baila é o do quantitativo de processos aguardando julgamento no Supremo Tribunal Federal (70 mil processos) à época da disseminação sobre o novo CPC. Esse não seria um número razoável no entendimento do ministro Fux. Assim, pela negação, pode-se chegar no que seria irrazoável.

Seguindo esse diapasão, traçou o NCPC o seu desenho perante a sociedade: em prestígio à duração razoável do processo, veio a lume a enfatização dos precedentes – firmados por meio das razões de decidir e não a partir do dispositivo. Prestigiando-se os requisitos fundamentais da decisão, saíram fortalecidos os direitos e garantias fundamentais do cidadão previstos na Carta da República de 1988, entre eles o do “Devido Processo Legal”⁴. Desse modo, com a constitucionalização da legislação infraconstitucional, conseguiu-se que a prestação jurisdicional perpassasse o tecido da Constituição Federal. Noutro giro, tentou-se incentivar a busca por soluções consensuais de conflitos, como a mediação e a arbitragem, objetivando conter a litigiosidade desenfreada. Buscou-se dar também maior dinamismo entre o juiz e as partes, em relação ao ônus probante. Nessa mesma toada, procurou-se aproveitar ao máximo as sentenças de mérito – primazia do julgamento de mérito, com a minoração da importância das formalidades, saneando-se as nulidades, não sendo mais utilizadas como meio de julgamento sem a análise do mérito. Enfim, o novo código, apesar do desafios enfrentados pela comissão de juristas, trilhou um novo caminho junto à sociedade, e citando Rudolf Von Jhering no seu *L'espirit du Droit Romain* (1872), “se se quiser falar da paz sem a luta, do gozo sem o trabalho, torna-se mister pensar nos tempos do Paraíso, porque nada se conhece na história que não seja o resultado de penosos e contínuos esforços.[...].”

4 Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (omissis) LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

4. O PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL TRIBUTÁRIO

O Decreto nº 70.235/1972 disciplina o processo administrativo fiscal tributário e trata de diploma relativo ao direito substantivo, de caráter processual, que toca a discussão administrativa do crédito tributário em sede das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), em primeira instância, e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), já em segundo grau.

O Decreto nº 70.235/1972 possui força de lei ordinária e abrange o processo administrativo tributário relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O cerne deste artigo gira em torno do rito adotado pelo legislador para a primeira instância administrativa no âmbito das DRJs e da influência das disposições do NCPC na rotina dos processos administrativos fiscais.

4.1. Rito atual do julgamento conforme o Decreto nº 70.235/1972 no âmbito das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento

O julgamento do processo administrativo fiscal tributário de primeira instância compete às Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJs). A partir do ano de 2001, em face do disposto pela Medida Provisória 2158-35, de 24/08/2001, em vigor conforme o art. 2º da Emenda Constitucional 32/2001, com efeitos a partir de 01/08/2001, foi alterado no dispositivo do art. 25, inciso I do Decreto nº 70.235/1972⁵, e assim a decisão de primeira instância, que era de natureza monocrática, vale dizer, do delegado de julgamento, passou a ser de natureza colegiada e de deliberação interna, sendo as respectivas DRJs subdivididas por turmas de julgamento, em que o delegado é presidente de uma das turmas. As turmas de julgamento nas DRJs são todas compostas por auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil.

⁵ Art. 25. O julgamento do processo de exigência de tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal compete: I – em primeira instância, às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos de deliberação interna e natureza colegiada da Secretaria da Receita Federal.

Assim dispunha o inciso I alterado: “I – em primeira instância: a) aos Delegados da Receita Federal, titulares de Delegacias especializadas nas atividades concernentes a julgamento de processos, quanto aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal...”

A Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 341/2011, atualmente, regula o funcionamento das DRJs em âmbito nacional.

Tais contornos trazidos para as DRJs, em razão do rito na forma colegiada e da horizontalidade das respectivas turmas julgadoras na esfera de atuação da Receita Federal do Brasil, aliada ao fato de que as DRJs não se encontram vinculadas à administração regional das Superintendências, mas ao Órgão Central da Receita Federal do Brasil, são fatores que resultaram em inegáveis ganhos de qualidade, celeridade e imparcialidade para o julgamento dos processos administrativos de primeira instância.

Vale dizer que a existência das Delegacias de Julgamento, no âmbito da Receita Federal do Brasil, confere ao julgamento administrativo de primeira instância o ambiente necessário ao exercício do Estado Democrático de Direito, no qual estão inseridos os Direitos e Garantias Fundamentais do cidadão, entre os quais o do devido processo legal, aplicável tanto ao processo judicial quanto ao processo administrativo, conforme estabelecido pela Constituição Federal no seu art. 5º, inciso LV, dispositivo já citado.

Merce especial destaque o reforço da imparcialidade dos julgamentos, notadamente de primeira instância. Em verdade, o reconhecimento da imparcialidade no âmbito da administração pública encontra-se subsumido, também, ao disposto na Carta de 1988, conforme art. 37, *caput*⁶.

4.2. Deliberação colegiada x requisitos fundamentais das decisões de acordo com o NCPC x duração razoável do processo

A maior crítica que se fazia ao Poder Judiciário, antes do advento do NCPC, era a excessiva demora na solução dos conflitos. Tal crítica pode ser estendida ao Processo Administrativo Tributário Federal, já que o estoque de processos no acervo tanto das Delegacias de Julgamento quanto no CARF e a demora no julgamento das demandas administrativas ultrapassam o que se poderia entender por razoável. Ressalte-se que, no âmbito das DRJs, atualmente, há no acervo virtual mais de 250 mil processos administrativos, e no CARF, mais de 120 mil processos aguardando solução.

⁶ Constituição Federal, art. 37: A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência...

Nesse passo, ganha corpo a necessidade de dar celeridade às decisões administrativas pelos órgãos colegiados. O rito do Decreto nº 70.235/1972 determina a realização de sessões pelas turmas de julgamento nas duas instâncias, o que, diante do crescimento exponencial da litigiosidade, no âmbito da administração tributária, acaba por inverter a lógica e, em vez de o processo traçar uma trajetória mais ágil e célere, torna-se refém e antagonista da sua própria duração razoável.

Por outro lado, sob a ótica do NCPC, objetivando, justamente, que o processo tenha um prazo de duração razoável e os estoques de processos judiciais tenham uma redução substancial, foi pensada a criação de um sistema de precedentes e uniformização da jurisprudência, através de incidente de resolução em demandas repetitivas.

Como corolário da enfatização do sistema de precedentes, o NCPC inaugurou paradigmas em relação aos requisitos fundamentais atinentes a uma decisão. Ou seja, o novo diploma adotou o princípio basilar da devida fundamentação, não mais havendo espaço para a simples motivação através do dispositivo.

No campo do Processo Administrativo Tributário Federal, o contribuinte, seguindo a linha do novo código, precisa saber porque ganhou, mas também, e sobretudo, por que perdeu.

É nesse viés que o art. 489, §1º, do atual Código de Processo Civil atua, estabelecendo que:

Art. 489. São elementos fundamentais da sentença:
(*omissis*)

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão que:

I – se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II – empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III – invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV – não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V – se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; e
VI – deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a suspensão do entendimento.

(*omissis*) (grifos nossos.)

Nesse sentido, observa-se que o artigo acima consubstanciou novo e robusto fundamento pela impossibilidade do chamado “voto pelas conclusões”, desacompanhado de qualquer motivação.

Entretanto, no caso da primeira instância administrativa, ou seja, no âmbito das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, como adequar esse novo conceito à rotina de um julgamento colegiado administrativo de primeira instância, onde 58% dos processos analisados encontram-se em faixa de valor de crédito tributário abaixo de vinte mil reais? Como conciliar essa nova exigência trazida pelo NCPC com a necessidade de oferecer julgamentos céleres, atendendo ao princípio da duração razoável do processo?

Por outro lado, em que pese a busca por uma jurisprudência estável, íntegra e coerente, o que está em cheque é saber se o rito do Decreto nº 70.235/1972 deve ser aplicado aos processos administrativos que tratam de impugnações, cujo crédito tributário não atinge vinte mil reais; ou de manifestações de inconformidade em relação a despachos decisórios eletrônicos, pelo não reconhecimento de um direito creditório advindo de um pagamento indevido ou a maior; ou mesmo de um saldo negativo, por exemplo; ou, ainda, em referência a manifestações de inconformidade contra a exclusão ou indeferimento do contribuinte da sistemática do Simples Nacional.

Ou seja, a aplicação do rito do Decreto nº 70.235/1972 aos tipos de processo acima descritos, faz com que cinco julgadores, em uma sessão de julgamento, tratem dessas matérias, podendo, ainda, haver divergência, as quais, segundo o novo CPC, devem ser todas fundamentadas. Portanto, a duração razoável dos processos não atenderia às exigências dos novos tempos, apesar desse novíssimo diploma substantivo.

O aumento das exigências relativas à fundamentação dos votos nesses tipos de processo, cuja complexidade é baixíssima, impactará de forma acentuada a celeridade e a mobilidade no julgamento desses processos, ainda mais sob a forma colegiada.

Indaga-se, por oportuno, se, nesses casos apreciados pelas DRJs, as fundamentações de todos os votos vencidos, ou simplesmente concordantes por razões diversas, de cada julgador atuante no julgamento deveriam ser trazidos para o corpo dessas decisões. Ou seja, a simples menção da discordância na parte dispositiva do acórdão, sem exposição detalhada dos fundamentos, traria algum prejuízo para os contribuintes? Em caso positivo, como reduzir a litigiosidade desenfreada em relação aos processos administrativos tributários existentes no estoque virtual na primeira instância, ou seja, no âmbito das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento?

4.3. Redução da litigiosidade desenfreada e os desafios enfrentados pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento

O Novo CPC trouxe em seu bojo soluções que facilitam dirimir de forma mais rápida as lides instauradas, tendo em vista o imenso volume de ações em trâmite no Poder Judiciário, bem como no âmbito administrativo.

O processo civil é um instrumento de realização de justiça popular e por esse viés é que a ideologia norteadora do novo código se pautou: a justiça. Ela socorre a vida dos aflitos e precisa responder com celeridade aos anseios da sociedade, ou seja, em prazo razoável.

Não diferentemente, tratando-se de matéria acerca de lides administrativas, vale dizer que os contribuintes também necessitam dessa mesma agilidade nos julgamentos de seus processos, sejam de primeiro grau ou de superior instância.

Contudo, o rito atual do Decreto nº 70.235/1972, ao determinar a forma colegiada para todos os julgamentos nas DRJs, talvez esteja ultrapassado e precise de modernização, diante de novos tempos e do cenário exposto no novo instrumento de realização de justiça popular. Como proclamava Cesare Vivante: “*Altro tempo, Altro Diritto*”⁷.

A uniformização de procedimentos dentro da primeira instância administrativa sempre foi um norte para que a litigiosidade fosse dirimida. O dever de observância, por parte dos julgadores, às normas da Receita Federal do Brasil,

⁷ Anteprojeto do Novo Código de Processo Civil, Brasília, 2010, página 7 <<https://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>>.

conforme preceituado na Portaria MF nº 341/2011, art. 7º, inciso V⁸, sempre foi uma importante vertente para o fortalecimento das decisões administrativas proferidas no contencioso da Receita Federal do Brasil. Contudo, não foi suficiente para dirimir e atenuar a litigiosidade que faz o estoque de processos no âmbito do contencioso crescer exponencialmente.

Os tempos precisam ser adequados à realidade, e a velocidade das informações traz à tona antiga discussão acerca de qual seria o caminho a ser trilhado no contencioso administrativo para que seja possível estancar o elevado número de processos que se forma no acervo, bem como atender aos contribuintes que necessitam de soluções em prazo razoável para solucionar suas pendências junto à Receita Federal do Brasil. Da mesma maneira, a Receita também precisa dessas respostas, a fim de trazer ao Estado o crédito tributário que permanece suspenso durante todo o trâmite processual, a partir da instauração da impugnação ou manifestação de inconformidade apresentada tempestivamente pelo contribuinte, ora interessado.

5. INICIATIVAS IMPLEMENTADAS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Algumas iniciativas importantes foram engendradas no âmbito da própria Receita Federal do Brasil, como tentativa para a redução das lides administrativas. Entre as mais importantes está, por exemplo, o estabelecimento de prioridades no julgamento de primeira instância, conforme definido em ato do secretário da Receita Federal do Brasil⁹. Estabelecer metas de julgamento, com foco nas prioridades, facilita a distribuição do trabalho no contencioso de primeira instância e gera resultados importantes, acelerando a apreciação de processos envolvendo créditos de alto valor (acima de quinze milhões de reais) e representações fiscais para fins penais. Isso sem perder de vista sua relevante função social, com atuação mais rápida nos julgamentos dos processos relativos aos idosos e portadores de moléstia grave, bem como nas lides atinentes ao Simples Nacional. A temporalidade dos processos prioritários, atualmente, não ultrapassa a média dos 120 dias, vale dizer.

⁸ Art. 7º São deveres do julgador: V – observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, bem como o entendimento da RFB expresso em atos normativos.

⁹ Portaria RFB nº 999/2013 – Dispõe sobre critérios de prioridade para o julgamento de processos administrativos fiscais no âmbito das delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

Outra iniciativa que deve ser citada como marco de diminuição dos conflitos administrativos gira em torno do esforço de estudar e compilar as súmulas do CARF não vinculantes às Delegacias de Julgamento, dentro de um escopo por área de tributo e em face das normas gerais, verificando aquelas que poderiam se tornar vinculantes, já em primeira instância.

Também se encontra em estudo a verificação de algumas teses divergentes que geram polêmicas não só entre Delegacias de Julgamento, mas também entre Delegacias de Julgamento e CARF. A ideia é uniformizar os entendimentos entre Turmas de DRJ e entre DRJs e CARF, prestigiando os ditames do novo CPC no que diz respeito aos precedentes e incidentes de demandas repetitivas.

Por seu turno, a iniciativa que entendo ser a mais relevante de todas, no âmbito da própria Receita Federal do Brasil, é a intensificação do diálogo com entes privados e junto ao meio acadêmico, acerca de inúmeros assuntos de interesse da sociedade, até mesmo em função da realidade atual, em face das incontáveis informações que chegam através dos canais de comunicação do órgão. Essa integração com a sociedade é fundamental para que as demandas sequer cheguem ao contencioso da Receita Federal do Brasil. Ou seja, a litigiosidade desenfreada pode ser contida também através de iniciativas como essas protagonizadas pela Receita Federal do Brasil.

Contudo, a pergunta que se deixa é: isso já seria suficiente?

6. CONCLUSÕES

William Shakespeare (1564-1616), dramaturgo inglês, trouxe-nos a lição de que o tempo é muito lento para os que esperam, e muito rápido para os que têm medo¹⁰.

Nesse passo, pode-se tomar tal premissa como norte e transportar o fator tempo à realidade, diante das incontáveis lides a que o contencioso administrativo encontra-se adstrito. O que se torna mister, portanto, são soluções objetivas para se adaptar à realidade, a fim de equacionar esse desafio.

Como vencer o volume de impugnações e recursos gerados por uma litigiosidade desenfreada, num país cuja Constituição Federal determina como direito e garantia fundamental o contraditório e a ampla defesa, tanto no processo judicial como no processo administrativo?

De que forma conseguiremos alcançar em prazo razoável a solução das lides instauradas no contencioso, especialmente, em primeira instância?

Como de sabença, apesar das inúmeras iniciativas para reduzir o estoque atual e dar celeridade aos julgamentos no âmbito da primeira instância, algumas mudanças legislativas precisam ser implementadas para flexibilizar a utilização do rito do Decreto nº 70.235/1972, sob a forma colegiada. A adoção, por exemplo, do rito monocrático para os assuntos de menor complexidade, dependendo da matéria a que se destina, seria um ponto interessante que poderia ser estudado e levado a efeito para a primeira instância administrativa.

O novo CPC trouxe alternativas importantes para, justamente, adaptar os ditames constitucionais aos novos tempos, criando institutos inspirados no direito estrangeiro, já que a época atual é de interpretação das civilizações¹¹.

A agilidade e a celeridade das decisões deve ser a pedra de toque, seja no Poder Judiciário, seja no contencioso administrativo tributário federal, pois o exercício do direito constitucional do cidadão encontra-se permeado através desse viés, e é fundamental que o exercício pleno do Estado Democrático de

¹⁰ Anteprojeto do Novo Código de Processo Civil, Brasília, 2010, página 7 <<https://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>>.

¹¹ Anteprojeto do Novo Código de Processo Civil, Brasília, 2010, página 33 <<https://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>>.

Direito seja constantemente revisado e adaptado, a fim de que a sociedade tenha resposta aos seus anseios, no que tange às discussões tributárias no âmbito do contencioso da Receita Federal do Brasil.

Certo é que a solução da lide administrativa em prazo razoável traz benefícios a sociedade *lato sensu*. Se a decisão for favorável ao contribuinte que interpôs a impugnação ou recurso, ele terá sua pretensão satisfeita; e se for a ele contrária, a sociedade como um todo também se beneficiará, pois o dinheiro que porventura será arrecadado e garantido pela Receita Federal do Brasil tem por escopo basilar ser vertido para os cidadãos. Portanto, ganham todos.

Na esperança de que o processo administrativo no âmbito da primeira instância tenha uma adaptação adequada ao novo CPC, de forma a modernizar e atender com eficiência e qualidade às demandas sociais, esse breve estudo se finda, deixando para reflexão as palavras do filósofo francês Albert Camus (1913-1960): “O tempo é sábio e sabe que não pode separar o inseparável”¹².

¹² CAMUS, Albert. “O tempo é sábio e sabe que não pode separar o inseparável”, afirma Luis Fux. Conferência Inaugural – A Tutela Provisória no Novo CPC (Ministro Luis Fux) <<https://youtu.be/hny35R4Jk1k>>.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, *Anteprojeto do Novo Código de Processo Civil*, Brasília, 2010. Disponível em: <<https://www.senado.gov.Br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>>.

_____, *Constituição da República Federativa do Brasil*, promulgada em 05.10.1988, Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituciona/constituicao.htm>

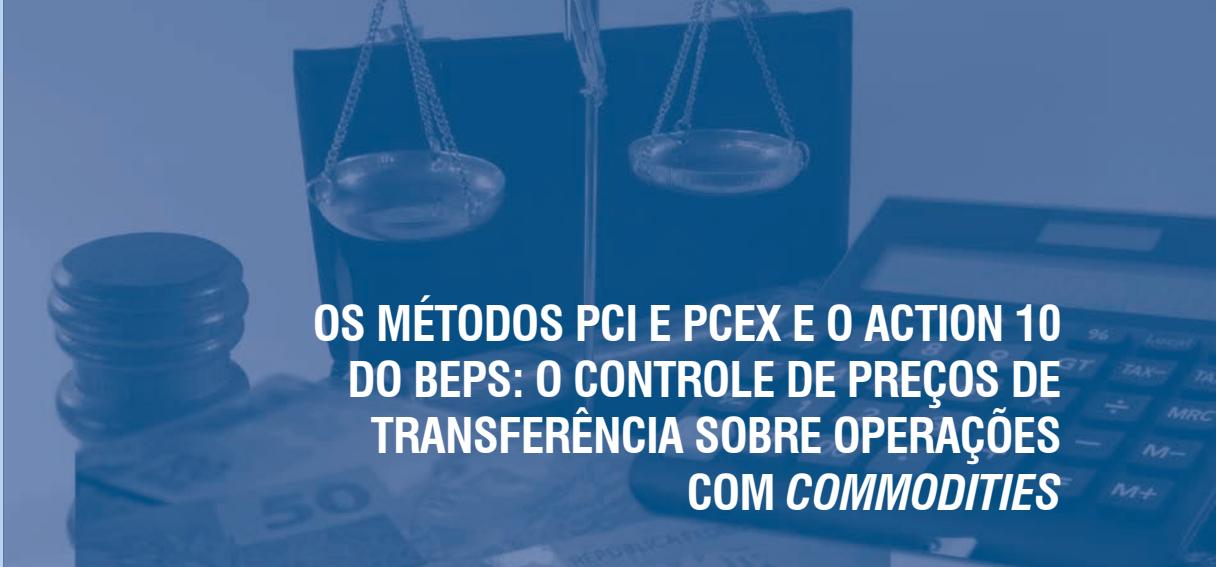
FUX, Luis. Conferência Inaugural – *A Tutela Provisória no Novo CPC*. Centro de Estudos Judiciários (CEJ) do Conselho da Justiça Federal (CJF). 2016. disponível em: <<https://youtu.be/hny35R4Jk1k>>.

PAULSEN, Leandro; BERGMANN ÁVILA, René. *Direito Processual Tributário: processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 2003.

VON JHERING, Rudolf. *A Luta Pelo Direito* [1872]. Tradução: Tavares Bastos. Versão para eBook. Disponível em: <<http://www.ebooksbrasil.org/eLibris/luta.html>>

PARTE 2

TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS



OS MÉTODOS PCI E PCEX E O ACTION 10 DO BEPS: O CONTROLE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA SOBRE OPERAÇÕES COM *COMMODITIES*

Marcus Lívio Gomes*

Débora Ottoni Uébe Mansu**

Resumo: O presente artigo tem por objetivo analisar os principais aspectos dos métodos de controle de preços de transferência para operações com *commodities* no Brasil, os chamados PCI e PCEX, introduzidos pela Lei nº 12.715/2012, apontando suas mais relevantes peculiaridades. Promove, ainda, um cotejo entre tais métodos brasileiros e as diretrizes indicadas pela OCDE por meio da Ação 10 do Plano BEPS relativas às operações com *commodities*, sob a perspectiva do princípio *arm's length*.

Palavras-chave: Preços de transferência. *Commodities*. Métodos brasileiros. Action 10, BEPS, *Arm's Length*.

Abstract: This article aims to analyze the main aspects of Brazilian methods for transfer pricing in commodities transactions, called PCI and Pceex, brought by Law 12.715/2012, emphasizing their most relevant features. Besides, it considers such Brazilian methods from the perspective both of OECD guidelines for commodities transactions indicated by BEPS Action 10 and *arm's length* principle.

Keywords: Transfer Pricing. *Commodities*. Brazilian Methods. Action 10, Beps, *Arm's Length*.

* Pós-doutorando na University of London (SAS/IALS). Professor Adjunto de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ). Juiz Federal.

**Mestra em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ).

SUMÁRIO

- 1. INTRODUÇÃO: PROJETO BEPS E CONTROLE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA COMO INSTRUMENTOS DE COMBATE À EROSÃO DE BASES TRIBUTÁRIAS NAS OPERAÇÕES COM *COMMODITIES***
- 2. AS *COMMODITIES*: A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA SOBRE SUAS OPERAÇÕES E SUAS PECULIARIDADES**
- 3. A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA INCIDENTE SOBRE AS OPERAÇÕES COM *COMMODITIES*: OS MÉTODOS PCI E PECEX**
- 4. ACTION 10 DO PLANO BEPS E SUAS DIRETRIZES ACERCA DAS OPERAÇÕES COM *COMMODITIES***
- 5. CONFRONTANDO A ACTION 10 DO PLANO BEPS E O MODELO NACIONAL SOB A PERSPECTIVA DO PADRÃO ARM'S LENGTH**
- 6. CONCLUSÕES**
- 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

1. INTRODUÇÃO: PROJETO BEPS E CONTROLE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA COMO INSTRUMENTOS DE COMBATE À EROSÃO DE BASES TRIBUTÁRIAS NAS OPERAÇÕES COM *COMMODITIES*

Em um mundo cada vez mais globalizado, diminuem as distâncias físicas e fica mais fácil a circulação de informações, pessoas, capitais. As relações comerciais, que há muito ultrapassaram as fronteiras dos países, são alçadas a um novo patamar, constituindo verdadeiros modelos operacionais de escala global, envolvendo diversos países e várias configurações empresariais, muitas vezes dentro de um só grupo econômico, sob as formas de multinacionais, conglomerados ou demais arranjos associativos. As intrincadas relações comerciais realizadas no bojo de tais modelos movimentam altas cifras que circulam por diferentes jurisdições tributárias, demandando a aplicação de múltiplas legislações e impondo uma interação entre os diversos sistemas tributários.

Esse contexto acaba por impor limites às pretensões tributárias dos estados nacionais, cujas legislações – em geral preparadas para operações internas ou munidas apenas de acordos bilaterais de tributação em nível internacional – são incapazes de tributar eficazmente operações em escala global, mormente diante do sofisticado planejamento tributário das Multinational Enterprises (MNEs). O resultado são a redução das bases tributárias de aludidos países e a consequente perda de arrecadação.

Aproveitando-se de lacunas decorrentes de acordos internacionais firmados justamente para evitar dupla tributação, por meio do chamado *planejamento tributário alcunhado como “agressivo”*, ou se utilizando da crescente integração econômica e comercial entre os agentes envolvidos nas relações do comércio global que o Direito Tributário internacional não foi capaz de acompanhar, as grandes multinacionais adotam condutas que tendem à redução dos tributos incidentes sobre suas operações, seja diminuindo os recursos oferecidos à tributação, seja por meio da transferência de lucros para jurisdições de menor tributação. Trata-se de fenômeno que vem sendo conhecido internacionalmente como Base Erosion and Profit Shifting, ou simplesmente BEPS.

Na tentativa de conter esse fenômeno e ajustar o Direito Tributário internacional à realidade das relações globais diante da qual parece ter ficado obsoleto, a fim de evitar a dupla não tributação e conferir mais transparência a tais relações, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), mediante provocação do G20, publicou em 2013 estudo intitulado *Endereçando a erosão da base tributável e a transferência artificial de lucros*, que deu origem a 15 planos de ação traçados e desenvolvidos no âmbito da própria OCDE, com o fito de analisar e atacar as distintas formas de erosão da base tributável. A discussão no bojo de referido estudo culminou na publicação, em 2015, do *Final Report BEPS*, sob a forma de 15 recomendações finais específicas que estabelecem prazos e identificam recursos necessários e metodologia adequada para sua implementação, assentada sobre três pilares: introduzir coerência nas regras domésticas com potencial para afetar as relações comerciais entre jurisdições tributárias diferentes; reforçar a necessidade de que padrões internacionais de tributação estejam alinhados com a substância econômica e criação de valor e aperfeiçoar a transparência e certeza nas relações (OECD, 2015, p. 5).

Dentre as 15 chamadas ações do BEPS, quatro – as *Actions 8, 9, 10 e 13* – versam sobre operações sujeitas ao controle de preços de transferência, tratando a *Action 10*, que particularmente interessa ao presente estudo, de disposições acerca de *Transfer Pricing (TP)* em operações com *commodities*.

Tal como o próprio Plano BEPS e suas recomendações, o controle legal de preços de transferência consiste em instrumento de combate à erosão de bases tributárias, decorrente de eventual manipulação dos agentes econômicos envolvidos em relações comerciais internacionais realizadas entre pessoas vinculadas¹ mediante a celebração de negócio jurídico – venda ou outra transferência de bens, serviços ou mesmo propriedade imaterial – a preços artificiais ou que teoricamente não seriam praticados entre partes independentes, em prejuízo da arrecadação tributária.

¹ A ideia de *partes vinculadas* ou *partes relacionadas*, essencial ao estudo de preços de transferência e à compreensão do princípio *arm's length*, decorre de ser justamente a ligação econômica ou jurídica entre as partes envolvidas em um negócio – sejam elas pessoas físicas ou jurídicas – momente se submetidas a regimes tributários diversos, que provoca eventuais distorções nos preços praticados em relação àqueles normalmente praticados na ausência de tais condições. Em outras palavras: é o interesse comum das partes vinculadas e a ausência de livre concorrência entre elas que tende à prática de distorção de preços. O art. 23 da Lei nº 9.430/96, diploma doméstico acerca de preços de transferência, elenca, em seus 10 incisos, as hipóteses de pessoas físicas ou jurídicas que são consideradas vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Os preços de transferência constituem igualmente objeto de preocupação da OCDE, que tem diretrizes sobre o tema para os países signatários, as chamadas diretrizes OCDE para Preços de Transferência ou OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises². A tais diretrizes foram adicionados cinco parágrafos versando especificamente acerca das operações com *commodities* pelo aludido OECD Final Report BEPS.

As atividades de compra e venda de *commodities*, ao lado de sofrerem, em regra, a incidência da legislação de controle legal de preços de transferência – por envolverem negócios jurídicos entre jurisdições tributárias diversas realizados por partes relacionadas, em geral multinacionais –, respondem por importante fatia nas operações comerciais internacionais, tendo relevância ímpar na balança comercial de países em desenvolvimento – as *commodities* representam 65% da pauta de exportações brasileira³.

Por outro lado, países em desenvolvimento muitas vezes dependem do investimento estrangeiro privado para explorar, desenvolver e extrair recursos naturais que constituem *commodities* e a administração e a aplicação do controle legal de preços de transferência são importantes na manutenção das receitas dos recursos naturais para os governos de tais países (SHAY, 2017, p. 42). Não por acaso, as operações com *commodities* foram identificadas como importante foco de atenção especialmente para os países da América Latina em relação à erosão de bases tributáveis, motivo pelo qual foram tratadas na Action 10 do Plano BEPS.

No âmbito nacional, a preocupação com a erosão de bases tributárias nas relevantes operações com *commodities* reflete-se em nossa legislação de preços de transferência. A Lei nº 9.430/96, que versa acerca de preços de transferência, sofreu importantes mudanças com a vigência da Lei nº 12.715/2012, destacando-se a criação de dois métodos novos e específicos – os chamados PCI e Pecex – justamente para as operações com *commodities*.

² As diretrizes OCDE TP, ou OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises, decorrem de estudos realizados por referida organização desde a década de 1970, datando os primeiros relatórios publicados tratando, dentre outros temas, acerca dos preços de transferência, de 1979 e 1980 (ÁVILA, 2010, p. 03).

³ Fonte: United Nations Conference on Trade and development. New York and Geneva, 2015. Disponível em: http://unctad.orr/en/PublicationsLibrary/wir2015/_en.pdf. Acesso em: 01/04/2016.

O objetivo do presente artigo é analisar os métodos PCI e Pecex para as operações com *commodities* em cotejo com as diretrizes para elas estabelecidas pela *Action 10* do BEPS, a fim de aferir se nossa legislação está em linha com as diretrizes apontadas pela OCDE, principalmente no que concerne à obediência ao prestigiado padrão *arm's length*⁴ como critério de alocação de lucros nas transações entre partes relacionadas, bem como se é eficiente no escopo final de combater a erosão de bases tributárias.

Para isso serão apresentadas algumas peculiaridades das operações com *commodities*; os principais elementos da legislação brasileira acerca do controle de preços de transferência sobre aludidas operações, a partir dos métodos PCI e Pecex para a apuração do preço parâmetro; e as diretrizes do BEPS inscritas na *Action 10*, para, em seguida, proceder ao estudo analítico e comparativo.

2. AS COMMODITIES: A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA SOBRE SUAS OPERAÇÕES E SUAS PECULIARIDADES

As operações com *commodities* são de suma importância para as receitas dos chamados países em desenvolvimento, constituindo, em regra, relevantes itens em sua pauta de exportações. Os recursos naturais, muitos deles internacionalmente negociados como *commodities*⁵, alcançaram em 2012 a monta de 22,7% de todas as transações comerciais globais, compondo parte das maiores fontes de receitas para muitos de tais países (SHAY, 2017, p. 42).

Por outro lado, é corrente para referidos países que dependam do investimento estrangeiro privado para explorar, desenvolver e extrair recursos naturais que constituem tais *commodities*, ordinariamente realizados por multinacionais estrangeiras e destinadas, em grande escala, à exportação.

⁴ Ricardo Marozzi Gregório salienta que não somente a OCDE, mas também a ONU, por meio de seu comitê de especialistas (*Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*), já deixou clara sua posição favorável ao *arm's length*, acrescentando que tal padrão foi sendo incorporado paulatinamente, explícita ou implicitamente, na legislação interna de vários países (GREGÓRIO, 2011, p. 64).

⁵ Tais como duas das mais importantes *commodities* brasileiras – petróleo e minério de ferro.

Aludidas multinacionais são, em regra, verticalmente integradas e realizam todas as operações da exploração da *commodity* enquanto recurso natural, até a venda final do produto. Tal integração unida à peculiar e pesada tributação sobre a indústria extrativa, baseada, sobretudo, nos lucros obtidos por tais operações, ajudam a criar ambiente favorável ao abuso de preços de transferência (CALDER, 2016, p. 80). É item comum do planejamento tributário das Multinational Enterprises (MNEs) a manipulação de preços de transferência a fim de, tanto quanto possível, reduzir a tributação sobre suas atividades.

Assim, o controle legal de preços de transferência, nos países que têm na comercialização de *commodities* relevante fator econômico, deve atender ao importante desafio de proteger suas bases tributárias enquanto cria um ambiente propício para o investimento estrangeiro (SHAY, 2016, p. 43).

A comercialização internacional de *commodities* tem peculiaridades que se refletem no controle de preços de transferência sobre elas incidente. Comentando a importância do controle legal sobre preços de transferência, especialmente na comercialização de *commodities*, Stephen E. Shay (2017, p. 52) aduz haver três objetivos principais a que visam os governos ao aplicar tal controle: i) promover um tratamento fiscal neutro a transações livres e transações entre partes relacionadas, de modo que estas não sejam tributadas em menor monta em relação às transações entre partes não vinculadas em razão da manipulação de preços de transferência, e tampouco que haja um sentimento geral de que transações entre partes vinculadas recebem qualquer tipo de tratamento fiscal privilegiado⁶; ii) perceber um resultado justo das receitas da atividade econômica nacional e seus recursos; e iii) sinalizar aos investidores externos, seguindo diretrizes internacionais ao aplicá-las e interpretá-las razoavelmente, um objetivo geral de evitar a dupla tributação da renda.

Considerando os atributos das *commodities* como ativo financeiro, bem como as diretrizes da OCDE acerca do tema, assim como os métodos brasileiros de controle de preços de transferência sobre tais bens – que levam em consideração o preço das *commodities* cotadas em bolsa como parâmetro

⁶ Nas precisas palavras de Stephen E. Shay (2015, p. 52) “[...] Neutral treatment of controlled and uncontrolled transactions is necessary so that multinational business is not perceived to have a tax advantage over domestic business. If multinational business is allowed to a systemic advantage as a result f the country's tax treatment of transfer pricing, there are multiple sources of risk to the tax system. [...]”

para comparação das transações livres e transações entre partes relacionadas –, tem-se que é relevante destacar algumas de suas características a fim de melhor instrumentalizar a análise dos aludidos métodos nacionais e diretrizes OCDE BEPS.

Não há uma definição específica para o que seja uma *commodity*. Significando, em tradução literal, simplesmente “mercadoria”, a expressão *commodity* nas relações comerciais internacionais refere-se tradicionalmente a matérias-primas, bens em estado bruto ou pequeno grau de industrialização, vendidas em lotes padronizados e cotadas em bolsa. Como destaca Schoueri (2013, p. 193), no entanto, o reconhecimento de produtos industrializados como etanol na categoria de *commodities* exigiu maior adequação de mercado. Considerar, portanto, que todas as *commodities* são matérias-primas não corresponde mais com precisão à realidade, podendo o conceito abranger também produtos manufaturados usados na fabricação de outros⁷.

Pode-se, destarte, definir as *commodities*, em termos livres e gerais, como bens diferenciáveis, dotados de características praticamente uniformes, produzidos em grandes quantidades, por diferentes produtores, passíveis de serem vendidos em lotes padrão e mediante contratos para entrega futura, a preços internacionalmente semelhantes e cotados em bolsas de valores. Mais relevante que o conceito em si, todavia, é o fato de serem as *commodities* bens ou mercadorias tratados de modo uniforme e negociados em bolsas de mercadorias e futuros – ou mesmo mercados financeiros não organizados – como ativos financeiros, possuindo cotação e negociabilidade globais.

Constituindo as *commodities* ativos financeiros, os respectivos contratos de compra e venda, chamados derivativos, são valores mobiliários e assumem valor financeiro em si (NEWDER; JUNQUEIRA, 2013, p. 250). Tais contratos constituem os próprios objetos de negociação e não visam, no mais das vezes, à entrega do produto, mas à formação de capital por meio da especulação de contratos futuros, de operações que viabilizem a transferência de risco das flutuações de preços.

⁷ Luís Eduardo Schoueri (2013, p. 194), aludindo ao conceito de *commodity* trazido pelo *The Commodity Exchange Act*, que regula a negociação de *commodities* futuros nos Estados Unidos, ressalta não se restringir tal conceito a bens corpóreos, mas *abranger também serviços, direitos e interesses*. De fato, ao mencionar os bens que podem ser considerados *commodities*, referido *Act* inclui todos “os serviços e interesses em cujos contratos para entrega futura eles são negociados”.

Importante destacar, ainda, para os fins do presente, que os contratos de promessa de compra e venda de *commodities* negociados em bolsa de mercadorias e futuros nos termos referidos, são, em regra, contratos padrão, sendo padronizados também os bens por meio deles negociados. A regra da padronização atende a imperativo de ordem prática: “somente por meio de um denominador comum quanto ao objeto da cotação, as bolsas podem operar livres de discussões entre as partes negociantes, e inclusive garantir e realizar as liquidações dos contratos, sejam elas físicas ou financeiras” (OLIVEIRA, 2013, p. 333). Assim, cada bolsa especifica as condições dos contratos, as características dos bens negociados, publicando as cotações correspondentes.

A título de exemplo, a New York Mercantile Exchange – NYMEX, uma das mais importantes bolsas de negociação de *commodities* do mundo, negocia minério de ferro – um dos mais importantes produtos na pauta de exportações brasileiras⁸ – em pelo menos quatro especificações distintas, cada uma delas com preços, condições contratuais e características peculiares⁹.

Destacadas as características das *commodities* e de sua negociação como ativo financeiro, passa-se ao estudo da legislação nacional de preços de transferência sobre elas incidente.

3. A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA INCIDENTE SOBRE AS OPERAÇÕES COM *COMMODITIES*: OS MÉTODOS PCI E PECEX

Desde sua edição, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que disciplina o controle de preços de transferência no Brasil¹⁰, vinha sofrendo algumas alterações em seu conteúdo, não havendo, entretanto, mudanças mais relevantes

⁸ Segundo dados do Ministério da Indústria e Comércio, no período compreendido entre 2000 e 2010, a exportação brasileira de minério passou de 163 milhões de toneladas para 321 milhões de toneladas, o que em termos econômicos significou um aumento de US\$ 3,2 bilhões (5,9% das exportações) para US\$ 30,8 bilhões (15,3% das exportações) (MDIC, 2013).

⁹ A lista de produtos da NYMEX, com as respectivas especificações e condições contratuais, é encontrada em: <<http://www.cmegroup.com/designated-contract-market.html#nymex>>. Acesso em: 01/04/2017.

¹⁰ A Lei nº 9.430/96 teve explícita inspiração nos trabalhos da OCDE, conforme consta de sua exposição de motivos, sendo certo que os métodos previstos em referido diploma para o cálculo do preço parâmetro têm o mesmo ponto de partida daqueles previstos pela OCDE, embora apresentem algumas importantes diferenças.

desde 2008¹¹. Em 2012, no contexto do Plano Brasil Maior do governo federal, foi publicada a Medida Provisória 563/2012, posteriormente convertida na Lei nº 12.715/2012, que atualizou as regras dos preços de transferência, como resultado de longas discussões entre a Receita Federal do Brasil e as entidades representantes de contribuintes¹² (MANSUR, RESENDE, ALVES, 2016, p. 219).

Dentre as alterações promovidas pela Lei nº 12.715/2012, destaca-se a inclusão dos arts. 18-A e 19-A, por meio dos quais foram criados dois métodos de controle de preços de transferência para as hipóteses de importação ou exportação de *commodities* com cotação internacional em bolsa de mercadorias ou congêneres.

Assim, as *commodities*, até então objeto de planejamento tributário com base nos três métodos de cálculo de preço parâmetro previsto para importação e nos quatro para exportação, disponíveis segundo as disposições dos arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96, passaram a se sujeitar aos novos e obrigatórios métodos introduzidos pela Lei nº 12.715/2012, os denominados Preço sob Cotação na Importação (PCI) e Preço sob Cotação na Exportação (Pecex), regulamentados pela Instrução Normativa 1.312/2012.

A legislação brasileira de preços de transferência apresenta algumas peculiaridades, que afastam suas disposições do que se observa no direito comparado. A primeira delas, e talvez a mais significativa, consiste em não adotar de modo expresso o princípio *arm's length*. Embora se tenha que este

¹¹ Desde sua edição, a Lei nº 9.430/96 sofreu alterações promovidas pelas Leis nº 9.959/00, 10.451/2002, 11.196/05, 11.281/06, 11.727/08, 12249/10 e 11.24/11. Além disso, em 2009 foram editadas as MPs 472, 476 e 478, introduzindo, à época, algumas mudanças relevantes. As MPs 476 e 478, todavia, perderam sua eficácia pelo decurso do prazo, sem a respectiva conversão em lei, de modo que as mudanças por elas trazidas não produziram efeitos para todos os fins.

¹² Nos termos da exposição e motivos da MP 563/2012, seu fito consistiu em aperfeiçoar a legislação aplicável ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no tocante aos negócios transnacionais entre pessoas ligadas, visando “reduzir litígios tributários e contemplar hipóteses e mecanismos não previstos quando da edição da norma, atualizando-a para o ambiente jurídico e de negócios atual”.

decorra dos princípios da igualdade¹³ e seu corolário direto na seara tributária, a capacidade contributiva¹⁴, e a legislação pátria de preços de transferência tenha, como consta de sua exposição de motivos, declarada inspiração no modelo OCDE que o prestigia como base para o controle de TP, o fato é que o *arm's length* por vezes cede espaço, em nossa legislação, a disposições que prestigiam a praticabilidade, por meio da simplificação¹⁵.

O regramento nacional de preços de transferência adotou um modelo que estabelece métodos predeterminados para a definição do preço parâmetro, com margens fixas de lucro preestabelecidas pela lei, sem a possibilidade de que o Fisco ou os contribuintes demonstrem o real preço de mercado na data da operação. Mitigando, no aspecto, o afastamento ao *arm's length*, a Lei nº 9.430/96 prevê, todavia, nos termos de seus arts. 20 e 21, §2º, o procedimento de mudança de margens^{16,17}.

Nossa legislação tem, ainda, a particularidade de, não seguindo o chamado *best method rule* e se distanciando da diretriz OCDE – pela qual cabe ao contribuinte demonstrar por que um determinado método é mais

¹³ A clara ligação entre *arm's length* e igualdade é refletida nas palavras de Stephen E. Shay (2017, p. 50). Ao comentar a importância do controle de preços de transferência para a igualdade no tratamento entre os contribuintes, ele aduz que “[...] another reason transfer pricing is important is that, if one taxpayer engages in non-arm's length pricing and another one does not, the differences in outcomes can result in unfair disparities between taxpayres”.

¹⁴ Nesse sentido, ver Luís Eduardo Schoueri (213, p. 11-17), para quem o *arm's length* decorre não somente da igualdade e da capacidade contributiva, mas também do próprio conceito de renda.

¹⁵ Ricardo Marozzi Gregório, ao cotejar a obediência ao padrão *arm's length* e a praticabilidade em nossa legislação de preços de transferência, pondera que um dos fatores de ter o legislador nacional prestigiado esta em detrimento daquele consiste na própria atuação necessariamente vinculada do auditor fiscal, cujo eventual arbítrio na definição de critérios de ajuste e margens aceitáveis de lucro careceria de amparo legal (GREGÓRIO, 2011, p. 170).

¹⁶ Assim dispõe o art. 21, §2º da Lei nº 9430/96: “Art. 21 [...] §2º Admitir-se-ão margens de lucro diversas das estabelecidas nos arts. 18 e 19, desde que contribuinte as comprove, com base em publicações, pesquisas ou relatórios elaborados de conformidade com o disposto neste artigo.”

¹⁷ Sobre as regras brasileiras de preços de transferência, Rodrigo Caldas de Sá (2015, p. 22), “aduz ser o Brasil conhecido por ter um sistema legal que fiscaliza e tributa preços de transferência de maneira diversa dos principais métodos dos países da OCDE, no que se refere a determinar o *arm's length price* para transações controladas. Em vez de seus métodos de comparação, na prática, muitos contribuintes brasileiros têm aplicado regras que impõem margens fixas de lucros”.

adequado que outro –, permitir a adoção do método mais favorável ao contribuinte, estabelecendo a aplicação daquele que permita a maior margem de abatimento de custos para as importações e a menor margem de lucros para as exportações¹⁸.

Peculiar à Lei nº 9.430/96 é, outrossim, estatuir, segundo qualquer dos métodos, a confrontação dos preços das operações controladas com o preço do mercado livre a ser obtido por média anual. A utilização de média anual, todavia, constitui presunção que somente por acaso coincide com a realidade, porquanto preço obtido por média anual obviamente pode não corresponder ao preço de mercado no dia da transação (OLIVEIRA, 2013, p. 329).

Tais idiossincrasias, desde sempre objeto de debates por potencial distanciamento ao princípio *arm's length*, sofreram relevantes mudanças com a introdução dos métodos PCI e Pecex.

Em linhas gerais, os novos métodos estatuem que, para as importações de *commodities*, o preço parâmetro – aquele que, nos termos do art. 18, *caput*, é o máximo de dedução para fins de apuração do lucro real – deve ser obtido pelo método PCI, pelo qual devem ser levados em conta os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas. Por outro lado, para as exportações, deve ser utilizado o método Pecex para obter o preço parâmetro mínimo. Por tal método, o preço parâmetro é alcançado pelos valores médios diários de cotação dos bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

¹⁸ Conforme art. 18, § 4º e art. 19, § 5º da Lei nº 9.430/96.

Em ambos os casos, destarte, o preço do bem ou serviço importado ou exportado por pessoa física ou jurídica domiciliada no Brasil de pessoa vinculada, ou de pessoa residente ou domiciliada em países de regime fiscal privilegiado¹⁹, deve ser comparado com os valores médios diários da cotação de bolsas de mercadorias internacionalmente reconhecidas, e, se necessário, ajustado para mais ou menos do prêmio médio de mercado na data da transação.

Na hipótese de ausência de cotação disponível na data da transação, deve ser adotada a última cotação conhecida. Não havendo identificação da data da transação, a conversão será efetuada conforme a data de embarque do bem, mais especificamente data do conhecimento de embarque, o chamado *Bill of Landing*, quando exportado, ou a data do registro da Declaração de Importação da mercadoria, a depender do caso.

Assim, a primeira peculiaridade a ser destacada em relação ao PCI e ao Pecex é a previsão do cálculo do preço segundo média diária, em oposição ao tradicional e ficcional preço médio anual. Trata-se de inovação positiva que, adotando a identidade temporal entre a data da transação e o preço de mercado, aproxima os novos métodos da realidade, porque embora se utilize, tanto quanto os demais métodos, de um valor médio, leva em conta a média de preços no *dia da transação* sujeita ao controle dos preços de transferência.

A utilização da média diária prestigia o princípio *arm's length* e afasta as distorções entre o preço médio anual e o preço da transação, que inevitavelmente ocorrem nos demais métodos previstos na legislação nacional, ora em favor dos contribuintes, ora em favor do Fisco.

¹⁹ A Lei nº 9430/96 determina a aplicação do controle legal de preços de transferência a operações realizadas sob *regime fiscal privilegiado* entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior, assim como a operações realizadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida. O art. 24-A, parágrafo único da própria lei define regime fiscal privilegiado com aquele que “I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento); II – conceda vantagem de natureza fiscal à pessoa física ou jurídica não residente: a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência; III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território; e IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas”. Países ou dependências com tributação favorecida, por sua vez, são, no dizer do art. 24, *caput* e §4º da lei em comento, aqueles que que não tributam a renda ou o fazem à alíquota máxima inferior a 20%. A Instrução Normativa INSRF 1037/2010 elenca os países considerados de tributação favorecida, assim como os regimes fiscais reputados privilegiados nas legislações de países estrangeiros.

Não obstante, gera outro problema, qual seja, as operações serão comparadas transação a transação, e não com base na média diária, ajustando o preço de cada transação com o preço parâmetro. Rodrigo Caldas (2015, p. 24) destaca, nesse sentido, que se o preço de exportação for feito abaixo do preço cotado na respectiva bolsa de *commodities* ou do preço parâmetro definido na legislação, a diferença deve ser adicionada à base de cálculo do Imposto de Renda. Além das dificuldades práticas em controlar o preço, transação por transação, com o preço parâmetro, a novel legislação não somente exclui a possibilidade de uma avaliação fiscal adequada durante todo o período tributável quanto à alocação de custos, como também impõe a tributação definitiva e exclusiva dos ajustes adicionados à base de cálculo do Imposto de Renda.

Por outro lado, embora a utilização da média no dia da transação seja positiva, a doutrina ainda aponta impropriedade legal consistente na ausência de discriminação para o que se deve entender por data da transação.

A disposição acerca do ajuste de preço segundo o prêmio médio de mercado é, também, particularidade a merecer menção. Nos termos da Instrução Normativa IN/SRF 1.213/2012, o valor do prêmio é decorrente da avaliação de mercado, positiva ou negativa, que deve ser adicionado ou diminuído à cotação da bolsa para se obter o preço recebido pelo exportador ou pago pelo importador, devendo ser consideradas variações na qualidade, características e teor da substância vendida²⁰.

A ideia de prêmio, comum no mercado, existe para compensar eventuais diferenças entre o produto negociado e aquele em que se baseia a cotação média, levando a sobrepreços ou descontos cobrados em função das peculiaridades da transação e do bem. Trata-se de espécie de contrapartida em razão de o produto não corresponder de modo preciso ao negociado em bolsa de mercadorias e futuros. As variações a ensejarem adequação de prêmio podem se dar em função da região onde está o comprador ou vendedor, da safra dos produtos, etc., correspondendo a valores que, em função de sua natureza, não podem ser padronizados (SCHOUERI, 2013, p. 197-198).

Embora a adoção de ajuste em função do prêmio médio de mercado tenha o mérito de, mais uma vez, tentar alcançar um preço *arm's length* mais

²⁰ Arts. 16, §6º e 34, §7º, IN/SRF nº 1.312/2012.

próximo do que de fato seria praticado entre partes não relacionadas, não está livre de críticas. O legislador não cuidou de definir o que seria “prêmio” para fins dos novos métodos, trazendo incerteza à nova sistemática.

As operações de compromisso de compra e venda de *commodities*, negociadas em bolsas de mercadorias e futuros, seguem uma padronização relativa à quantidade e à qualidade dos bens negociados, data e condições para a entrega, que tendem a uniformizar critérios para a formação do preço e facilitar as relações comerciais entre as partes. Trata-se de padrões fora dos quais as mercadorias negociadas não são *commodities*. Assim, a ausência de definição de quais ajustes podem ser adotados para fins de prêmio tem potencial para, a depender das variações consideradas, permitir que haja descaracterização do próprio produto e a consequente aplicação dos métodos PCI e Pecex a bens que não sejam *commodities* sujeitas a cotação em bolsas de mercadorias e futuros reconhecidas internacionalmente²¹.

Ao lado do prêmio, o sistema brasileiro permite, por meio das disposições da IN SRF 1.312/2012, o ajuste de preços em função dos custos de intermediação. A intermediação e, em especial, os *traders* têm particular importância nas operações com *commodities*, dadas as distâncias físicas e culturais que separam compradores e vendedores em tais negócios.

Desde sua redação original, a IN SRF 1.312/2012 reconheceu a importância dos custos de intermediação no controle de preços de transferência, permitindo ajustes para sua adequação para as regras gerais relativas às receitas de exportação²², bem como na regulamentação do método Preços Independentes

²¹ A respeito, Luís Eduardo Schoueri é categórico ao defender terem as disposições da Instrução Normativa IN/SRF 1.213/2012, extrapolado os limites legais, ao admitir, para fins de prêmio, variações de qualidade, características e teor (SCHOUERI, 2013, p. 198).

²² Nos termos do art. 22, §1º, VI da IN: “Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo. § 1º No caso de bens, serviços ou direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com: [...] VI – custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços [...].”

Comparados (PIC)²³. A partir da modificação introduzida em suas disposições pela IN/SRF 1.395/2013, a previsão de ajuste em função de custos de intermediação foi estendida ao PCI e ao Pecex, tendo, contudo, seu âmbito de aplicação sido reduzido pela IN/SRF 1.568/15, publicada em junho daquele ano²⁴.

Assim, hoje, a IN SRF 1.312/12, com redação atualmente conferida pela IN prevê em seu art. 16, §§8º e 9º, para o PCI, e no art. 34, §§ 9º e 10, para o Pecex, a possibilidade de ajustes no valor da *commodity* em função de variáveis inerentes ao contrato padrão estabelecidas pela bolsa de mercadorias e futuros ou condições específicas de negócios, destacando-se as adequações decorrentes dos “custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas”, que ficam restritos, todavia, aos “custos de intermediação cobrados pelas bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas”.

²³ O artigo 9º, §1º, inciso VI de referida IN SRF dispõe que “Os valores dos bens, serviços ou direitos serão ajustados de forma a minimizar os efeitos provocados sobre os preços a serem comparados, por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo. § 1º No caso de bens, serviços e direitos idênticos, somente será permitida a efetivação de ajustes relacionados com: [...] VI - custos de intermediação, nas operações de compra e venda, praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas, consideradas para efeito de comparação dos preços [...]”

²⁴ O art. 16, §9º, inciso IV da IN SRF nº 1.312/2012, que trata dos ajustes possíveis no valor da *commodity* para aplicação do método PCI, com redação conferida pela IN SRF nº 1.395/2013 dispunha que “§9º As variáveis que podem ser consideradas nos ajustes mencionados no §8º são: [...] (*Instrução Normativa RFB nº 1312, de 28/12/12 - § 16. NA HIPÓTESE EM QUE O PREÇO PRATICADO FOR - Inclusão*) (*Instrução Normativa RFB nº 1312, de 28/12/12 - II - PROCEDIMENTO NORMAL DE MERCADO. - Inclusão*) IV – custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas; [...].” A IN SRF nº 1.568/2015, no entanto, modificou a redação do dispositivo referido, restringindo-o. O art. 16, §9º, IV da IN SRF nº 1.312/2012, com redação conferida pela IN SRF nº 1.568/2015, passou a permitir ajustes em função somente dos “custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas não vinculadas, assim entendidos os custos de intermediação *cobrados pelas bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas*”. De modo semelhante, o art. 34, §10, IV da IN SRF nº 1.312/2012, com redação conferida pela IN nº 1.395/2013, permitia dentre as variáveis passíveis de consideração nos ajustes “[...] os custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas”. A partir da IN SRF nº 1.568/2015, todavia, somente podem ser considerados “[...] IV – custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas pessoas jurídicas não vinculadas, assim entendidos os custos de intermediação *cobrados pelas bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas*”.

A disposição, no sentido de que os custos com intermediação limitem-se àqueles cobrados diretamente por bolsas de mercadorias e futuros, representa claro distanciamento à realidade do mercado e ao padrão *arm's length*, na medida em que a participação de *traders*, distribuidores e agentes, embora correntes na comercialização global de *commodities*, é absolutamente desconsiderada, restando os contribuintes impossibilitados de considerar a real cadeia de comercialização de seus produtos para fins de definição do preço parâmetro fiscal (GOMES, 2016, p. 21). Trata-se de disposição que se afasta do *arm's length* e, bem assim, das disposições da OCDE acerca da remuneração de intermediários²⁵, tendo, curiosamente, entrado em vigor pouco antes da publicação do *Final Report BEPS*, em 2105²⁶.

Outra inovação a ser sublinhada consiste na mandatória e específica aplicação do PCI e Pecex para as importações e exportações com *commodities*, respectivamente, não sendo possível para tais operações a escolha pelo contribuinte do método que mais lhe favoreça, nos termos dos arts. 16, §1º e 34, §1º da IN/SRF 1.312/2012.

Nesse ponto, é importante destacar que embora a obrigatoriedade da aplicação de tais métodos para as *commodities* possa ser colhida da interpretação da Lei nº 9.430/96²⁷, o fato é que tal instrumento normativo não é expresso em sua prescrição. A aplicação cogente do PCI e do Pecex para operações

²⁵ Tal como será visto no item seguinte, as diretrizes do Action 10 do BEPS indicam, em disposições em tudo aplicáveis às funções exercidas por intermediários como *traders*, que devem ser tomadas em consideração na formação do preço e devidamente compensadas as contribuições sob as formas de funções exercidas, ativos empregados e riscos assumidos por outras entidades na cadeia de comercialização.

²⁶ Paulo Ayres Barreto e Hugo Marcondes observam que a limitação dos ajustes aos custos de intermediação cobrados pelas bolsas de mercadorias e futuros, nos termos da Instrução Normativa, atende aos interesses do Fisco Nacional, tendo em vista que o valor pelo qual as *commodities* são vendidas a seus clientes finais, em qualquer parte do mundo, é integralmente tributado no Brasil, não sendo atribuído a qualquer outra entidade que participe da cadeia de comercialização das *commodities* (BARRETO; MARCONDES, 2016, p. 208).

²⁷ Embora não expressa, tem-se que a obrigatoriedade da aplicação do PCI e do Pecex, com a exclusão dos demais métodos, para operações com *commodities* possa ser extraída não somente de terem tais novos métodos sido acrescentados à Lei nº 9.430/96 em artigos diversos e separados dos demais, bem como em razão das disposições do art. 20-A, que se refere à opção pelos métodos somente previstos nos arts. 18 e 19, não contemplando os dispositivos 18-A e 19-A, introdutores do PCI e do Pecex.

com *commodities* e a impossibilidade de escolha do melhor método pelo contribuinte são imposições decorrentes da letra inequívoca da instrução normativa, nos termos referidos.

Assim, a despeito da ausência de previsão legal expressa, o contribuinte está seguro de serem o PCI e o Pecex métodos independentes e distintos dos demais, que ficam excluídos, com suas regras e detalhes quando se tratar de importação ou de exportação de *commodity* cotada em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, para cujas operações quais devem ser aplicados o PCI e o Pecex (OLIVEIRA, 2013, p. 333).

Questão bastante tormentosa a ser tratada a respeito do PCI e do Pecex consiste no seu próprio âmbito de aplicação. A lei determina a aplicação de tais métodos a *commodities* sujeitas a cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

Embora não tenha o legislador definido o que se entende por *commodity*, tampouco sendo seu conceito comum capaz de gerar unanimidade – tal como exposto no item 2, o que, por si só, pode levar a dubiedades –, a letra da lei traz dois requisitos para que o controle sobre preços de transferência de um bem seja feito mediante a aplicação do PCI e do Pecex: i) que o bem seja um *commodity*; e ii) que tal *commodity* esteja sujeita a cotação em bolsa de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecida.

Aludidos balizamentos, contudo, não encontram correspondência na Instrução Normativa IN/SRF 1.312/2012. Com efeito, a norma administrativa, dispondo serem consideradas *commodities* para fins de aplicação do PCI e do Pecex quaisquer dos produtos listados no Anexo I ou negociados nas bolsas constantes no Anexo II, ou ainda sujeitas a preços públicos nas instituições do Anexo III²⁸, amplia consideravelmente o âmbito de aplicação

²⁸ Assim dispõe o §3º do art. 16 da IN/SRF 1.312/12, em relação ao PCI “Art. 16 [...] §3º Consideram-se *commodities*, para fins de aplicação do PCI, os produtos: I – listados no Anexo I e que, cumulativamente, estejam sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II, ou que estejam sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais, internacionalmente reconhecidas, listadas no Anexo III, todos Anexos a esta Instrução Normativa; e II – negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II a esta Instrução Normativa”. Em relação ao Pecex, o art. 34, §3º encerra “Art. 34 [...] §3º Consideram-se *commodities*, para fins de aplicação do Pecex, os produtos: I – listados no Anexo I e que, cumulativamente, estejam sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II, ou que estejam sujeitos a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais, internacionalmente reconhecidas, listadas no Anexo III, todos Anexos a esta Instrução Normativa; e II – negociados nas bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II a esta Instrução Normativa”.

dos novos métodos em relação às prescrições da Lei nº 9.430/96, com a redação conferida pela Lei nº 12.715/2012, porquanto permite seu emprego sobre quaisquer bens sujeitos a cotação nas bolsas descritas no Anexo II ou Anexo III, ainda que não listadas no Anexo I, ou seja, ainda que não sejam *commodities*.

Evitando a digressão acerca da legitimidade das disposições infralegais claramente ampliadoras dos meros limites de regulamentação normativa, inegável que a IN em questão traz problemas de ordem prática aos contribuintes, diante da aludida obrigatoriedade do emprego dos métodos PCI e Pecex.

Não parece haver alternativa ao contribuinte, senão fazer uso do PCI e Pecex nas hipóteses de bens descritos nos Anexos I, ou de bens comercializados em mercados listados nos Anexos II ou III da IN 1.312/2012. Embora eventualmente a aplicação desses métodos não lhe seja favorável, o contribuinte nesses casos goza de alguma segurança.

Por outro lado, em relação às *commodities* não listadas no Anexo I e não cotadas nas bolsas listadas nos Anexos II ou III, não há qualquer segurança para o contribuinte, sendo certo que, até que os primeiros casos concretos cheguem ao Fisco e que este, por meio de suas decisões, indique como será a interpretação das mencionadas disposições, caberá àquele, reputando exemplificativas ou taxativas as listas dos Anexos, I, II e III, aplicar ou não os métodos das *commodities*²⁹.

Traçadas em linhas gerais as principais características do regramento nacional acerca do controle de preços de transferência para as operações com *commodities*, passa-se a analisar as diretrizes da Action 10 do Plano BEPS.

4. ACTION 10 DO PLANO BEPS E SUAS DIRETRIZES ACERCA DAS OPERAÇÕES COM *COMMODITIES*

O relatório final da Action 10 do BEPS é um documento conjunto para os Planos de Ação 8, 9 e 10, que acrescenta cinco parágrafos ao OECD Transfer Pricing Guidelines acerca de *commodities*.

²⁹ Sobre a interpretação de tais dispositivos, e concluindo pela taxatividade dos anexos da Instrução Normativa nº 1.312/2012, vide a minuciosa análise de Ricardo Mariz de Oliveira (OLIVEIRA, 2013, p. 328-347).

Seu objetivo geral e declarado é alinhar os preços de transferência à criação de valor, de modo a evitar que o rendimento das atividades econômicas não seja transferido para estados com tributação reduzida, mas permaneça na jurisdição tributária onde foi criado. Reafirmando o princípio *arm's length* como norte e o reconhecendo como eficiente parâmetro para o controle de preços de transferência para administrações tributárias e contribuintes³⁰, bem como para evitar a dupla tributação, o relatório conjunto das *Actions 8, 9 e 10* admite, por outro lado, que a alocação contratual de riscos, ativos e funções pode levar a resultados que não correspondam à criação de valor subjacente à atividade econômica dentro de um grupo, e que o controle de preços de transferência não tem sido suficiente para evitar tal desvio (OECD, 2015, p. 10).

Acerca desse primeiro e mais geral objetivo das diretrizes presentes nas *Actions 8-10*, consistente no alinhamento das regras de preços de transferência à geração de valor, importante destacar pertinente crítica no sentido que, embora o critério de criação de valor para alocação de receitas tributárias seja incontestável, há que se considerar não somente as atividades exercidas pelos envolvidos na cadeia de produção, venda e distribuição, riscos e ativos empregados, mas também o mercado consumidor como fundamental para a criação da riqueza (SCHOUERI, 2016, p. 44).

A adição do fator consumo – não considerado nas diretrizes em questão, e sem o qual a produção é incapaz de gerar riqueza – na cadeia de criação de valor implicaria alocação de recursos – sob a forma de tributos – para os estados consumidores ou chamados estados da fonte. Seu não reconhecimento, por outro lado, acarreta inegável prejuízo na partilha da arrecadação tributária decorrente das relações comerciais internacionais para os países com tradição de consumo.

Impossível não notar, assim, que os elementos considerados na cadeia de criação de valor, a serem protegidos pelas diretrizes BEPS, prestigiam os estados de residência, aqueles onde estão localizados os principais agentes da economia internacional, maiores formuladores da política BEPS e mais representativos membros do G20.

³⁰ Acerca do alinhamento das regras de *trasnfer pricing* ao *arm's length*, a fim de que estas reflitam a cadeia de criação de valor, o relatório final das ações 8-10 enuncia os objetivos específicos de desenvolver regras para: i) evitar a transferência de risco entre membros do grupo ou alocação excessiva de capital que impliquem não alinhamento com a cadeia de criação de valor; ii) evitar erosão de bases tributárias em transações que não ocorreriam ou raramente ocorreriam entre partes independentes; e iii) explicitar situações nas quais as operações podem ser requalificadas (OECD, 215, p. 13).

Especificamente acerca de *commodities*, que particularmente interessam a este estudo, o relatório final da *Action 10* ficou bastante aquém do que se esperava.

Embora as discussões em torno do regramento de preços de transferência sobre tais operações tenham formado um documento de mais de 200 páginas de comentários, o *Comments Received on Public Discussion Draft Beps Action 10: Transfer Pricing Aspects of Crossborder Commodity Transactions*, no relatório final, publicado em 2015, apenas cinco páginas foram dedicadas às *commodities*.

Nos termos da própria *Action 10* do Plano BEPS, o resultado do trabalho, incluído no Capítulo II das diretrizes acerca de preços de transferência da OCDE – (OECD Transfer Pricing Guidelines), tem o fito específico de conferir maior consistência ao modo a Administração Tributária e os contribuintes determinam o preço *arm's length* para transações com *commodities*, além de dever assegurar que os resultados estejam alinhados à criação de valor (OECD, 2015, p. 10).

Tais diretrizes apontam o método Comparable Uncontrolled Price (CUP) como o método, em geral, mais apropriado para o controle de preços de transferência sobre operações com *commodities* entre partes relacionadas. Ressalta-se que, sob tal método, os preços cotados podem ser utilizados para determinar o preço *arm's length* para a transação controlada.

O relatório final aponta, no entanto, que para que o método CUP seja aplicado de modo confiável às relações com *commodities*, ajustes de comparação razoáveis devem ser feitos, quando necessário, para assegurar que as características economicamente relevantes das transações livres e de transações entre partes relacionadas, ou mesmo das transações representadas por cotações, sejam suficientemente comparáveis. Ressalta que tais características incluem, entre outras, atributos físicos e qualidade das *commodities*, termos contratuais da transação entre as partes relacionadas, volume transacionando, tempo e termos da entrega, transporte, seguro das mercadorias, variação cambial. Para algumas *commodities*, tais características econômicas relevantes podem representar prêmio ou desconto.

O relatório, menciona, ainda, que devem ser levadas em consideração e devidamente compensadas, para fins de comparabilidade de preços, as contribuições sob as formas de funções exercidas, ativos empregados e riscos assumidos por outras entidades na cadeia de comercialização.

Sobre a transparência, e perseguindo o padrão *arm's length* de preços, o relatório indica que os contribuintes devem colaborar com a Administração Tributária, fornecendo, como parte de seus documentos de preços de transferência, evidência confiável que justifique os preços adotados, como formulas utilizadas, acordos entre clientes e terceiros, prêmios ou descontos aplicáveis, data de precificação, etc.

Ressaltando a importância da data da precificação nas relações com *commodities*, o relatório indica, ainda, que devem ser adotadas medidas no sentido de evitar que as partes relacionadas utilizem em seus contratos datas de precificação artificialmente mais vantajosas. Assim, nas situações em que o contribuinte pode fornecer evidência confiável da data acordada pelas partes relacionadas no negócio jurídico, e tal informação for consistente com seu real procedimento demonstrado por meio de documentos, as autoridades devem ratificá-la. Se, por outro lado, a data da precificação em qualquer documento escrito for incompatível com a efetiva conduta das pessoas relacionadas ou com o que partes independentes teriam acordado em circunstâncias semelhantes, a autoridade fiscal pode considerar outra data, mais alinhada à realidade, com base nas evidências disponíveis. Pode ser considerada, a título de exemplo, a data do embarque, constante no *Bill of Landing* ou documento equivalente (OECD, 2015, p. 54).

Por fim, dentre os parágrafos incluídos no Capítulo II da OECD TP Guidelines encontram-se orientações no sentido de que devem ser entendidos como *commodities* os produtos de existência física, para os quais uma cotação é usada como referência por partes não relacionadas na indústria para fixar preços em transações não controladas³¹.

Cotação, por sua vez, deve ser entendida como o preço da *commodity* em um período relevante em bolsa de mercadorias e futuros nacional ou internacional, podendo, ainda, corresponder a preços obtidos de agências de informações ou estatísticas reconhecidas e transparentes, ou de agências governamentais de fixação de preços³².

³¹ No original, em inglês, “*commodities shall be understood to encompass physical products for which a quoted price is used as a reference by independent parties in the industry to set prices in uncontrolled transactions*” (OECD, 2015, p. 55).

³² No original, “*coted price refers to the price of the commodity in the relevant period obtained in an international or domestic commodity exchange market. In this context, a quoted price also includes prices obtained from recognised and transparent price reporting or statistical agencies, or from governmental price-setting agencies, where such indexes are used as a reference by unrelated parties to determine prices in transactions between them*” (OECD, 2015, p. 55).

5. CONFRONTANDO A ACTION 10 DO PLANO BEPS E O MODELO NACIONAL SOB A PERSPECTIVA DO PADRÃO ARM'S LENGTH

Vistas as principais características do regramento nacional acerca do controle de preços de transferência sobre *commodities* e das diretrizes presentes principalmente na Action 10 do Plano BEPS, propõe-se uma análise comparativa de tais modelos e em cotejo com o princípio *arms's length*³³.

O primeiro e mais importante ponto a ser destacado consiste na inequívoca aproximação de nossa legislação ao padrão *arm's length*, pela adoção dos métodos PCI e Pecex para o cálculo do preço parâmetro nas operações com *commodities*, por quanto eliminou, nos termos expostos, alguns critérios de praticabilidade presentes nos demais métodos em favor de regras mais firmemente alinhadas com preços reais de mercado, permitindo, no mínimo, relativização à crítica usualmente feita ao modelo nacional dos preços de transferência.

Há que se advertir, contudo, que tal aproximação deu-se em termos gerais e em comparação às regras relativas aos demais métodos domésticos de TP, ainda que, em diversos pontos, nosso regramento mantenha peculiaridades não alinhadas ao *arm's length*.

A adoção de média de preços na data da transação, em oposição à média de preços anual presentes nos demais métodos; a compulsoriedade no emprego do PCI e do Pecex e a impossibilidade de utilização do método que mais favorece ao contribuinte, prestigiam a determinação de preços com base no princípio *arm's length*.

Tem-se, ainda, que a adoção do PCI e Pecex como métodos aplicáveis às operações com *commodities* alinha-se às diretrizes OCDE, no sentido de ser o método CUP, ou *Comparable Uncontrolled Price* – com a especificidade de utilização de preços cotados como parâmetro de comparação –, como o mais adequado para tais espécies de transações.

Com efeito, embora diversos, a nossos PCI e Pecex podem ser reputados desdobramentos do método de comparação brasileiro Preços Independentes Comparados (PIC), inspirado, por sua vez, em referido CUP. Em comum

³³ Sobre uma interpretação mais moderna, menos absoluta do padrão *arms length*, e as vantagens que poderia trazer para o Direito Tributário internacional, principalmente no que concerne a uma distribuição mais justa dos resultados da tributação para as diferentes jurisdições, ver Luis Eduardo Schoueri, em "Arm's Length: Beyond the Guidelines of the OECD", e Ulf Andresen, em "Comments on Professor Schoueri's Lecture "Arm's Length: Beyond the Guidelines of the OECD".

aos métodos nacionais e às diretrizes da OCDE, está a utilização de preços cotados em bolsas para a confrontação dos preços das operações controladas com o preço do mercado nas operações com *commodities*.

Sobre tal utilização de preços cotados, adotado por nossa legislação assim como pelas diretrizes da OCDE, há que se consignar a possibilidade de que surjam algumas dificuldades de ordem prática, que podem acabar afastando o método da diretriz *arm's length*.

A título de exemplo, Rodrigo Caldas (SÁ, 2015, p. 25) menciona a hipótese em que as *commodities* são as mesmas ou similares, mas o lugar dos atores obrigados ao controle dos preços de transferência em suas operações na cadeia de produção é diferente³⁴. Embora em posições diversas na cadeia, e assim praticando preços diversos, que incluem sua margem de lucro, ou preços de revenda, as partes têm que aplicar o mesmo preço no controle de seus preços de transferência, sem flexibilidade, o que tem grande potencial para provocar a distorção de nos ajustes de TP, por vezes contra o Fisco, por vezes contra os contribuintes³⁵.

Ainda acerca do emprego de preços cotados, impõe-se mais uma – tão breve quanto relevante – observação.

A adoção de preços sob cotação em bolsas traz ínsita a ideia de que tais preços, em geral, são aptos para mostrar se o preço praticado entre as partes relacionadas está em linha com o padrão *arm's length*. Não obstante os valores cotados em bolsas de mercadorias e futuros, sejam, de fato, ao lado de públicos, preços livremente pactuado – motivo pelo qual sua utilização como parâmetro para as operações com partes não relacionadas com *commodities* represente avanço –, há que se considerar as abissais diferenças entre as transações físicas realizadas com *commodities* e aquelas que geram os preços cotados em mercados de derivativos, tal como exposto no item 2.

³⁴ O autor elenca, ainda, como possíveis problemas de ordem prática na aplicação do método, as hipóteses em que o produto é listado em mercado de *commodities*, mas não realmente comercializado; em que a transação envolve um produto listado em mercado de *commodities*, mas tal mercado nunca foi usado pelo sujeito passivo ou seus clientes; ou, ainda, quando os preços estão listados em institutos não aceitos pelo próprio mercado por utilizarem critérios diferentes de precificação (SÁ, 2015, p. 23).

³⁵ O problema aparece principalmente nas hipóteses em que são incluídos no conceito de *commodities*, porque descritos em institutos de pesquisa listados no Anexo III da IN 1213/12, determinados produtos e seus derivados, como petróleo e alguns tipos de gasolina (SÁ, 2105, p 25).

Em outras palavras, não se trata somente de comparar transações entre partes livres e partes relacionadas, mas comparar transações de naturezas potencialmente diversas: compra e venda de derivativos em bolsas de mercadorias e futuros, com fins especulativos, e compra e venda de mercadorias físicas. Os mercados de onde se colhem as cotações utilizadas nas comparações são mercados de derivativos. Ele não substituem os mercados tradicionais, onde os bens físicos são transacionados, mas os complementam, mitigando ou assumindo riscos.

Assim, ainda que, de fato, os preços nas transações físicas com *commodities* sejam, em geral, baseados em cotações, e que quando o preço utilizado nas operações com derivativo se afasta do preço real na data do vencimento, o contrato, em regra, é liquidado, o que aproxima os preços real e “especulativo”. O fato é que os preços praticados nas transações físicas dependem de inúmeros outros fatores ausentes nas transações com fins exclusivamente especulativos, como dinâmica de oferta e demanda, distâncias e custos com frete, além do próprio poder de barganha entre as partes.

Inequívoca, portanto, a importância de que os ajustes – indo além de prêmios e descontos a tomar em consideração a características físicas das *commodities* e termos contratuais – ponderem a diferença da própria natureza das relações comerciais cujos preços são comparados, a fim de que o preço considerado realmente se aproxime de um valor justo de mercado e alcance o padrão *arm's length*³⁶.

Sob esse aspecto, apesar de as diretrizes OCDE terem acatado a possibilidade de ajustes, assim como a legislação pátria, deixaram de considerar importantes fatores.

Ainda acerca dos ajustes, há a importante questão dos *traders*.

Conquanto o relatório final da *Action 10* não tenha se estendido ao tratar das possibilidades de ajustes de preços em função de intermediários, admitiu a necessária consideração, para fins de comparabilidade de preços, das contribuições de outras entidades na cadeia de comercialização, sob as formas de funções exercidas, riscos assumidos e ativos utilizados, permitido que nesse dispositivo fossem enquadrados os *traders* e demais intermediários.

³⁶ Rodrigo Caldas (2015, p. 26) faz importante ressalva em relação especificamente ao Pecex, mas que se aplica igualmente ao PCI, aduzindo que o prêmio e demais ajustes permitidos pela legislação pátria aparentemente trazem um elemento justo de flexibilidade, levando a um preço mais alinhado ao *arm's length*, mas também adicionam complexidade à aplicação do método.

Se as disposições da OCDE, ainda que pouco expressivas, abrem espaço para ajustes decorrentes da participação de intermediários, a normatização doméstica, limitando, como exposto no item 3, os custos de intermediação aos cobrados pelas bolsas de mercadorias e futuros, foi inequívoca em se afastar do *arm's length*.

Com efeito, desconhecendo a distância física e muitas vezes cultural que separa as partes nos negócios, bem como a existência de um elemento que as conecte, fazendo a necessária intermediação, a legislação nacional ignora a figura dos *traders* e acaba por assumir que a mera existência de preços cotados em bolsas de mercadorias e futuros é suficiente para assegurar uma transação física de *commodities*, no que se distancia das diretrizes OCDE e, bem assim, da realidade.

Por fim, relevante tecer uma última consideração sobre o alinhamento ao *arm's length*, relativo à data da precificação.

A legislação doméstica considera que, não havendo identificação da data da transação, a comparação com preços cotados nos casos de exportação ou importação deve ser efetuada de acordo com a data do chamado Bill of Landing e a data do registro da Declaração de Importação, respectivamente. As diretrizes BEPS constantes do *Final Report Action 10*, por outro lado, apontam que, havendo indicativo da não correspondência entre a data utilizada pelas partes relacionadas com a realidade, a autoridade pode considerar outra data, inclusive a data do embarque da mercadoria, a depender do caso.

Tais dispositivos denotam a importância conferida pela legislação brasileira e – ainda que com maior temperamento – pelas diretrizes BEPS à data do envio da mercadoria como sendo a data da transação utilizada pelas partes não relacionadas. A realidade das transações com *commodities*, no entanto, infirmam a presunção de que, em geral, elas tendem a ser precificadas mediante referência ao preço cotado próximo da data de envio.

Com efeito, em comentários ao *Draft On The Transfer Pricing Cross-Border Commodity Transactions* – cuja pertinência se destaca em razão de ser a Argentina país que, como o Brasil, transaciona *commodities* –, a Associação Argentina de Estudos Fiscais acertadamente ressalva que o preço em transações entre partes independentes, em regra, é fixado em algum ponto no horizonte temporal entre a data do contrato e a data do envio, ou mesmo em momento posterior a esta – quando o negócio é realizado com bens *on board* ou mesmo quando os bens exportados

ainda passarão por processo de modificação. A Associação também acrescenta haver pelo menos três diferentes maneiras de especificar transações com *commodities*³⁷ não consideradas pela Action 10 do plano BEPS (OCDE, 2015, p. 06).

Assim, em relação à legislação nacional, a data de envio como parâmetro para data de precificação consiste em mais uma ficção que prestigia a praticabilidade e, fugindo ao que se tem dito acerca da aproximação entre PCI e Pecex e *arm's length*, afasta, no ponto, nosso diploma de referido padrão.

No que concerne à OCDE e às diretrizes BEPS, considerar como comportamento padrão das partes independentes a adoção da precificação mediante referência ao preço cotado próximo na data de envio não traz clareza ao processo de precificação das operações com *commodities* e significa tomar como regra situações que mais tendem à excepcionalidade.

6. CONCLUSÃO

O planejamento tributário alcunhado como “agressivo” no bojo do Projeto BEPS, por meio do envio de lucros a jurisdições de baixa tributação, é uma realidade contra a qual todos os países onde se desenvolvem atividades econômicas significativas lutam, utilizando-se de instrumentos tal como os definidos nas Actions 8, 9 e 10 do *OECD BEPS Plan*.

Dentre tais diretrizes destaca-se a Action 10, que, acrescentando cinco parágrafos ao OECD Transfer Pricing Guidelines com o fito de robustecer o controle sobre preços de transferência nas operações com *commodities*, reafirma o padrão *arm's length* e indica o método CUP, mediante comparação com preços em cotação, como o mais adequado para comparar os preços das operações livres com aquelas realizadas entre partes relacionadas.

O controle legal de preços de transferência sobre operações com *commodities* representa especial desafio para os países em desenvolvimento, tradicionais

³⁷ São elas: i) *flat prices*, referentes aos preços estabelecidos no momento da celebração do contrato; ii) *unpriced transactions*, alusivas às operações em que, por ocasião da celebração do contrato, as partes ajustam um prêmio ou desconto a ser adicionado ou deduzido do preço cotado, que será fixado no futuro e iii) *long term agreements*, em que na data do contrato as partes acordam somente o produto e seu volume, a ser entregue em data futura. A determinação da data ou datas de preços cotados são usados apenas como uma referência (OECD, 2015, p. 06).

negociadores de *commodities* e para os quais tais operações constituem significativa fonte de receita não somente decorrente das próprias transações comerciais, como também tributárias.

Na condição de destinatários de relevantes investimentos estrangeiros de conglomerados internacionais para a exploração de recursos naturais transacionados como *commodities* – conglomerados para os quais a manipulação de preços de transferência, de modo a reduzir a tributação sobre suas atividades, constitui parte corrente do planejamento tributário –, aos países em desenvolvimento cabe combater a erosão de bases tributárias ao tempo em que se estimula um ambiente interno propício ao investimento externo.

A reposta para a compatibilização de tais objetivos parece estar assentada sobre a aplicação de um controle de preços de transferência sob uma administração disciplinada, alinhado às diretrizes internacionais a fim de gerar segurança jurídica e que, conquanto firme, seja igualmente justo do ponto de vista da capacidade contributiva e isonomia.

O tratamento justo em matéria de preços de transferência não pode ser alcançado senão pela tentativa de, tanto quanto possível, adotar-se o princípio *arm's length* como diretriz, a fim de que, convertendo-se os preços praticados por partes relacionadas em preços equivalentes aos realizados segundo condições livres de mercado, promova-se um tratamento fiscal neutro a transações livres e transações controladas.

A despeito da legislação brasileira sobre preços de transferência não adotar expressamente o princípio *arm's length*, os métodos específicos para as operações com *commodities* PCI e Pecex, introduzidos pela Lei nº 12.715/2012, representam inequívoca aproximação à aludida diretriz, mormente se comparada às disposições gerais do regramento doméstico, em muito prestigadoras da praticabilidade.

Aproximando-se do padrão *arm's length* pela adoção de métodos específicos para *commodities*, a legislação nacional acabou por se alinhar às diretrizes que OCDE mais tarde estipulou acerca de preços de transferência incidente sobre tais bens no bojo do Plano BEPS.

As diretrizes OCDE BEPS acerca de preços de transferência em *commodities*, por sua vez, ficaram muito aquém do que poderiam ter representado para o Direito Tributário internacional, tendo ignorado importantes aspectos. Os objetivos de prover conhecimento, melhores práticas e ferramentas para os países tratarão o controle legal de preços de transferência com *commodities* não podem, destarte, ser reputados plenamente atingidos.

A pouca expressão do *Final Report* acerca de TP em *commodities* não foi ignorada pela própria OCDE, que, ao apresentá-lo, dispõe claramente acerca da complementação posterior decorrente de trabalho do grupo de desenvolvimento do G20, seguindo relatório da OCDE acerca do impacto da erosão de bases tributárias em países em desenvolvimento³⁸, aguardados ansiosamente pela comunidade internacional.

³⁸ No original, em inglês: “*This new guidance will be supplemented with further work mandated by the G20 Development Working Group, following reports by the OECD on the impact of base erosion and profit shifting (BEPS) in developing countries*” (OECD, 2015, p. 52).

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANDRESEN, Ulf. *Comments of Professor Schoeuri's Lecture "Arms 's Length: Beyond the Guidelines of the OECD"* Bulletin For International Taxation. IBDF: dez, 2015.
- ÁVILA, Márcio. *Preços de Transferência na Indústria do Petróleo*. Rio de Janeiro: Interciência, 2010.
- _____, Márcio. *A Constitucionalização do Direito Tributário Internacional*. 1^a ed. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015.
- ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. Os *Métodos PCI e Pecex: Análise do Critério Arm's Length à luz do princípio da Praticabilidade*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 226. São Paulo: Dialética, 2014
- BARRETO, Paulo Ayres; COSTA, Hugo Marcondes Rosestolato da. BEPS e o plano de ação nº. 10. Considerações sobre serviços de baixo valor agregado, método de commodities e o método da divisão de lucros transacionais. In: GOMES, Marcus Lívio e SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). *A tributação internacional na Era pós Beps: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. vol. 2. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 191-2015.
- BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. *Preços de Transferências: aspectos fiscais*, São Paulo: Caderno de Estudos, 2000. Disponível em: <www.scielo.br/pdf/cest/n23/n23a02.pdf>. Acesso em 21/10/2015.
- CALDER, Jack. Transfer Pricing – special extractive industry issues. An overview of transfer pricing in extractive industries. In: DANIEL, Philip; KEEN, Michael; THURONYI, Victor; SWISTAK, Artur. *International Taxation And The Extractive Industries: Resources without borders*. Routledge, 2016.
- CAMPOS, Fabrício Resende Campos de; LIRA, Fernanda Vasconcelos Silva. *Preços de Transferência no Brasil e os Impactos Econômicos das Novas Margens de Safe Harbour*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 221. São Paulo: Dialética, 2014.
- FERRAZ, Luis Felipe Centeno e CASTELANO, Gabriela Salomão. Preços de Transferência no ano de 2012: Alteração Legislativa e Jurisprudência sobre o tema. In: *Sinopse Tributária 2012-2013*. São Paulo: Impressão Régia, 2013.

FERRAZ, Luis Felipe Centeno e GIORDANO, Maria Elisa Sabatel. Preços de Transferência – Tendências e Propostas para Alteração da Legislação atual. In: *Sinopse Tributária 2010-2011*. São Paulo: Impressão Régia, 2013.

GOMES, Marcus Lívio. Relatório do Projeto de Pesquisa Coletiva “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS).” In: GOMES, Marcus Livio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). *A tributação internacional na Era pós Beps: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. vol. 1. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2016. p. 1-27.

GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. *Preços de transferência: arm's length e praticabilidade*. Série doutrina tributária. v. 5. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

MANSUR, Débora Ottoni Uébe; RESENDE, Gabriel Gervason; ALVES, Natália Babosa. Preços de Transferencia: Os métodos PCI e Pecex nas mais importantes commodities brasileiras e seu alinhamento à ação 10 do BEPS. In: GOMES, Marcus Livio e SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). *A tributação internacional na Era pós Beps: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. vol. 2. Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2016. p. 191-2015.

MDIC (2013). Aliceweb. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Acesso em 24 Jul 2013. Disponível em: <aliceweb2.mdic.gov.br> Acesso em: 11/09/ 2015.

OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>. Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>> Acesso em: 02/02/2017

OECD (2015), *Comments Received on The Public Discussion Draft. BEPS Action 10: Transfer Pricing Aspects Of Cross-Border Commodity Transactions*. OECD Publishing, Disponível em: <http://www.oecd-ilibrary.org/10.1787/9789264241244-en> Acesso em 02/10/2017.

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

OLIVEIRA, Márcio. Questões de *transfer pricing* relacionadas ao afretamento de embarcações utilizadas do petróleo. In: CARNEIRO, Daniel Dix; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (org.) *Aspectos Tributários Relacionados a Indústria do Petróleo e Gás*. São Paulo: MP Editora, 2011.

SÁ, Rodrigo Cesar Caldas de. *Developments regarding the Transfer Pricing Method for Exports of Commodities*. International Transfer Pricing Journal, IBDF: jan/fev, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência do Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

_____. O Projeto Beps: Ainda uma Estratégia Militar. In: GOMES, Marcus Livio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord). *A tributação internacional na Era pós Beps: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. vol. 1. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 29-50.

SHAY, Stephen E. An overview of transfer pricing in extractive industries. In: DANIEL, Philip; KEEN, Michael; THURONYI, Victor; SWISTAK, Artur. *International Taxation And The Extractive Industries: Resources without borders*. Routledge, 2016.



ASPECTOS SOCIETÁRIOS DAS REORGANIZAÇÕES EMPRESARIAIS: REFLEXOS TRIBUTÁRIOS RELACIONADOS À AMORTIZAÇÃO/DEDUÇÃO DO ÁGIO

Ricardo Antonio Carvalho Barbosa*

Resumo: O presente artigo tem o objetivo de analisar os reflexos tributários relativos à amortização ou à dedução do ágio nas reorganizações empresariais. Delimitando o tema às situações alcançadas pelas disposições contidas no Decreto-lei nº 1.598/77 e nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, vigentes antes da edição da Lei nº 12.973/2014, o artigo analisa o tratamento tributário do ágio apurado na aquisição de participações societárias, debruçando-se sobre o chamado “ágio interno” e sobre o tratamento tributário do ágio na subscrição e incorporação de ações, além de avaliar a licitude da incorporação reversa tendente à transferência do ágio da empresa investidora para a investida

Palavras-chave: Ágio. Aquisição de participações societárias. Ágio Interno. Subscrição e Incorporações de ações. Incorporação reversa.

Abstract: This article aims to analyze the tax effects related to the amortization or deduction of goodwill in corporate reorganizations. Delimiting the article's matter to the situations reached by the provisions contained both in Decree-Law No. 1598/77 and art. 7 and 8 of Law 9532/97 in force prior to the publication of Law 12973/14, this article examines the tax treatment of goodwill calculated on the acquisition of shareholdings, studies the so-called “internal goodwill”, as well as the tax treatment of goodwill on the subscription and merger of shares. Moreover, it studies the lawfulness of the reverse merger to transfer the goodwill from the investing to the invested company.

Keywords. Goodwill. Acquisition of shareholdings. Internal Goodwill. Subscription and Incorporation of Shares. Reverse merger.

* Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB). Delegado de Julgamento DRJ/FOR. Pós-Graduado em Direito Processual Tributário pela Universidade de Brasília (UnB). Professor da Escola de Administração Fazendária – (ESAF) e dos Cursos de Pós-Graduação em Auditoria na Universidade Federal do Ceará (UFCE).

SUMÁRIO

- 1. ÁGIO - CONCEITO**
- 2. DELIMITAÇÃO TEMPORAL DO TEMA**
- 3. ESPÉCIES DE ÁGIO**
 - 3.1. ÁGIO CONTÁBIL X ÁGIO FISCAL**
- 4. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ÁGIO APURADO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS**
 - 4.1. REGRA GERAL**
 - 4.2. INCORPORAÇÃO, FUSÃO OU CISÃO**
 - 4.2.1. ART. 34 DO DECRETO-LEI Nº 1.598/77**
 - 4.2.2. OS ARTS. 7º E 8º DA LEI Nº 9.532/97**
- 5. ÁGIO INTERNO**
- 6. SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES**
- 7. INCORPORAÇÃO DE AÇÕES**
- 8. INCORPORAÇÃO REVERSA. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO**
 - 8.1. DO PONTO DE VISTA TRIBUTÁRIO**
 - 8.2. ANÁLISE DO PROCEDIMENTO SOB O PONTO DE VISTA CONTÁBIL**
 - 8.3. A QUESTÃO ANALISADA SOB O PONTO DE VISTA SOCIETÁRIO**
 - 8.4. SOBRE A LICITUDE DO ATO PRATICADO**
- 9. DIREITO COMPARADO. ANÁLISE DO CASO GREGORY VS. HELVERING**
- 10. EMPRESA-VEÍCULO. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA**
- 11. CONCLUSÕES**
- 12. REFERÊNCIAS BIOGRÁFICAS**

1. ÁGIO - CONCEITO

O *Dicionário Aurélio* define o vocábulo ágio como sendo a “diferença que o comprador paga a mais sobre o valor nominal de um título”.

Nesse mesmo sentido, De Plácido e Silva (1991, p. 110) estabeleceu que o ágio pode ser entendido como:

[...] desconto ou bonificação que se concede ou se obtém na aquisição de um título de crédito ou da dívida pública (apólice). E, aí o ágio se mede pela diferença havida entre o valor da oferta ou da aquisição e o valor nominal do título. A dedução do ágio estabelecido sobre o valor do título, resulta na cotação dele, ou seja, o preço exato ou líquido por que é vendido.

A Instrução CVM 01, de 27 de abril de 1978, ao dispor sobre as normas e procedimentos para contabilização e elaboração de demonstrações financeiras, relativas a ajustes decorrentes da avaliação de investimento, tratou o ágio ou deságio como sendo representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial¹. Cerca de quatro meses antes da edição da referida Instrução CVM, a legislação tributária, por intermédio do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 20²,

¹ XX - Para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado e os valores resultantes desse desdobramento contabilizados em subcontas separadas:
a) equivalência patrimonial baseada em balanço patrimonial ou em balancete de verificação levantado até, no máximo, sessenta dias antes da data da aquisição pela investidora ou pela controladora, consoante o disposto no Inciso XI
b) ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.
XXI - o ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:
a) diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;
b) diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros;
c) fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.

² Art. 20 - O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:
I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e
II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o número I.
[...]

já havia positivado entendimento idêntico, ao definir o ágio como sendo a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido na época da aquisição.

Segundo Sérgio de Iudícibus e outros (2003, p. 180), “o conceito de ágio ou deságio, aqui, não é o da diferença entre o valor pago pelas ações e seu valor nominal, mas a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, e ocorre quando adotado o método da equivalência patrimonial”.

O ágio surge como preço adicional, quando participações societárias ou ativos de uma empresa são adquiridas por um custo de aquisição superior ao valor patrimonial registrado nas demonstrações financeiras.

Portanto, o conceito de ágio ou deságio que será tratado no presente trabalho deve ser entendido como sendo a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações, ocorrendo quando adotado o Método da Equivalência Patrimonial (MEP).

Ressalte-se que, contabilmente, é possível que o ágio seja reconhecido em outros tipos de operações, que não envolvam a aquisição de investimento avaliado pelo MEP. É o caso, por exemplo, da obtenção do controle de um ou mais negócios (Combinação de Negócios³).

A operação definida pelos pronunciamentos contábeis como Combinação de Negócios (CPC 15), apesar de envolver a aquisição do controle de um negócio por intermédio de participações societárias, alcança, também, outros tipos de operações, como é o caso, por exemplo, da aquisição de um conjunto de ativos líquidos de outra empresa, que constituem um negócio.

No presente artigo abordaremos exclusivamente o ágio ou o deságio apurado em operações que envolvam a aquisição de participações societárias.

³ A Combinação de Negócios, da forma como definida pelos pronunciamentos contábeis (no caso, CPC 15), representa um evento por meio do qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação.

2. DELIMITAÇÃO TEMPORAL DO TEMA

Na abordagem sobre os efeitos tributários do ágio apurado a partir da aquisição de participações societárias, é necessário que se estabeleça um marco temporal, dividindo as aquisições societárias adquiridas até 31/12/2014, cuja operação de incorporação, fusão ou cisão ocorra até 31/12/2017, dos demais casos. As que ocorrerem no período referenciado estão sujeitas às disposições contidas na legislação anterior à vigência da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Tal entendimento decorre de expressa determinação contida no art. 65 da Lei nº 12.973/2014, a saber:

Art. 65. As disposições contidas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e nos arts. 35 e 37 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, continuam a ser aplicadas somente às operações de incorporação, fusão e cisão, ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014.

No presente artigo restringiremos nossa análise às situações alcançadas pelas disposições contidas no Decreto-lei nº 1.598/77 e nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, vigentes antes da edição da Lei nº 12.973/2014.

3. ESPÉCIES DE ÁGIO

De acordo com o item XX da Instrução CVM 01/1978, para efeito de contabilização, o custo de aquisição de investimento em coligada ou em controlada deverá ser desdobrado, e os valores resultantes desse desdobramento, contabilizados em subcontas separadas como:

- a. equivalência patrimonial; e
- b. ágio ou deságio na aquisição, representado pela diferença para mais ou para menos, respectivamente, entre o custo de aquisição do investimento e a equivalência patrimonial.

O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou:

- a. diferença para mais ou para menos entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na coligada ou na controlada;
- b. diferença para mais ou para menos na expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios, futuros; e
- c. fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas.

A legislação tributária, ao disciplinar os efeitos tributários do ágio, adotou idêntica classificação, o que é por demais óbvio, pois, em regra, não é do interesse do legislador tributário alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado (art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN). Vejamos, pois, o art. 20, §2º, do Decreto-lei nº 1.598/77:

Art 20 – [...]

§2º – O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico:

- a) valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade;
- b) valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

A Instrução CVM 247, de 27 de março de 1996 (posteriormente alterada pelas Instruções CVM 269/1997, 285/1998, 464/2008 e 469/2008), modificou esse entendimento, passando a reconhecer somente dois tipos de ágio/deságio: i) decorrente da diferença entre o valor de mercado dos bens e respectivo valor contábil; e ii) em função de expectativa de resultado futuro (art. 14, §§1º e 2º). Ficou estabelecido que, a existência de ágio por fundo de comércio, intangíveis, etc., está diretamente relacionada à expectativa de rentabilidade futura, não devendo ser reconhecido isoladamente. (Nota a Instrução CVM 247/1996.)

Essa alteração não foi acompanhada pela legislação tributária, permanecendo em vigor a redação original do Decreto-lei nº 1.598/1977 até o advento da Lei nº 12.973/2014.

Assim, para os fatos geradores ocorridos entre 1997 e 2014 seria teoricamente possível a existência de um lançamento tributário que desconsiderasse os efeitos provocados pelo ágio classificado pelo contribuinte como de rentabilidade futura, mas que teria como fundamento econômico um intangível. No entanto, não se tem registro de autos de infração com essas características.

3.1. Ágio Contábil x Ágio Fiscal

Existiria um “ágio fiscal” diferente do ágio a que se referem as normas, pronunciamentos e interpretações contábeis?

Para respondermos essa pergunta, é necessário que se aprofunde a análise das disposições tributárias sobre o assunto, em especial o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977.

Nesse diapasão, várias questões precisam ser enfrentadas.

A primeira delas diz respeito ao fato de que o §2º do citado art. estabelece que o lançamento com os fundamentos do ágio “deverá ser baseado em demonstração que o contribuinte arquivará como comprovante da escrituração”.

Quando tratou dos fundamentos econômicos do ágio o fez de forma idêntica do estabelecido pelas normas contábeis (Instrução CVM 01/1978, já citada). Se os fundamentos econômicos são os mesmos, os laudos necessariamente têm que ser.

Só faria sentido a existência de dois ágios distintos se fossem baseados em fundamentos diversos, um para a apuração contábil, e o outro para o fiscal. A legislação tributária não estabelece condições específicas para elaboração desse suposto demonstrativo, que, partindo-se dessa tese, seria exclusivo para fins fiscais. Aliás, não existe nenhum pressuposto lógico para que se adote dois demonstrativos diferentes.

O segundo aspecto se refere ao fato de que a norma tributária não disciplina o ágio a partir de adições ou exclusões do lucro líquido. O lucro real, recordese, deve ser determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais. Assim, se não existe determinação legal para a realização de ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), mediante adições ou exclusões, prevalece o valor registrado na contabilidade (art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/1977)⁴.

No caso específico do ágio, somente são previstas adições ou exclusões quando são disciplinados os efeitos decorrentes da contrapartida de sua amortização/redução. É o que ocorre normalmente com os demais lançamentos contá-

⁴ Art. 7º O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.

beis que afetam o lucro líquido, para os quais a legislação do Imposto de Renda não reconhece os efeitos do seu resultado na apuração do lucro líquido ou o momento de seu registro.

Uma despesa, por exemplo, não passa a ser denominada de fiscal simplesmente pelo fato de a legislação aceitar ou não a sua dedutibilidade. Essa é a questão.

Terceiro, o art. 7º da Lei nº 9.532/1997, em seu inciso I⁵, expressamente permite, após o evento de incorporação, fusão ou cisão, que o ágio com fundamento no valor de mercado seja registrado em contrapartida ao bem ou direito que lhe deu causa. Ora, a adoção de tal regramento só faz sentido se estivermos tratando do mesmo tipo de ágio.

Portanto, se o ágio a que se refere a legislação tributária é apurado a partir do lucro líquido do exercício, sem qualquer adição ou exclusão, ele é baseado no mesmo laudo utilizado pela contabilidade; pode sofrer as mesmas mutações contábeis; e definitivamente é o mesmo registrado na contabilidade. Aliás, como já dito, que sentido faria para o legislador tributário a adoção de um conceito diverso?

É certo que, tributariamente, é possível a adoção de conceitos distintos quando se objetiva, por exemplo, algum efeito fiscal diferente do contábil. É o que ocorre, por exemplo, com o lucro real, que é apurado a partir de adições e exclusões ao lucro líquido do exercício. Nessa hipótese, é indubiatável que estamos diante de um “lucro fiscal” diferente do “lucro contábil”.

Quanto ao fato de a legislação tributária não acompanhar na mesma velocidade as alterações nos métodos e critérios contábeis, ou no caso de existência de eventuais lacunas, tal problema deve ser resolvido a partir da utilização dos meios de interpretação e integração da legislação tributária.

Por tais motivos, não considero correta a adoção da nomenclatura “ágio fiscal”, pois sugere que estaríamos tratando de um instituto distinto do ágio apurado na contabilidade, o que definitivamente não é verdadeiro.

⁵ Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I – deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “a” do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;
[...]

4. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DO ÁGIO APURADO NA AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

4.1. Regra Geral

A legislação tributária determinava originalmente que a amortização do ágio (ou deságio) por diferença de valor de mercado dos bens fosse dedutível, no caso de ágio, ou tributável, no de deságio. Tal disciplinamento, constante do art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77, vigorou no período entre a data de sua aplicação, 01/01/1978, e 31/12/1979, em função de alteração promovida pelo Decreto-lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979.

A partir de então, e até a edição da Lei nº 12.973/2014, esteve em vigor a nova redação do art. 25, consolidado no art. 391 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, a saber:

Art. 391. As contrapartidas da amortização do ágio ou deságio de que trata o art. 385 não serão computadas na determinação do lucro real, ressalvado o disposto no art. 426.

Parágrafo Único. Concomitantemente com a amortização, na escrituração comercial, do ágio ou deságio a que se refere este artigo, será mantido controle, no LALUR, para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

Por sua vez, estabelece o art. 426 do RIR/99 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):

Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores:

I – valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;

II – ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real; e

III – provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior. (Grifos nossos.)

Como se observa, a legislação tributária estabeleceu, a partir de 1980, como regra, a impossibilidade de reconhecimento dos efeitos da redução do ágio, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

No entanto, permitiu que essa perda (ágio) ou ganho (deságio) fosse reconhecida(o) para efeito de determinação do ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação do investimento.

Para melhor compreensão, consideremos o seguinte exemplo:

1. Empresa Alfa adquire 100% das ações de Beta. Os proprietários de Alfa não estão relacionados com os proprietários de Beta. A forma de liquidação é pela transferência de dinheiro.

As partes concordaram que o preço das ações era de R\$ 32 milhões na data do negócio (valor patrimonial = R\$ 15 milhões).

2. Contabilização na data da aquisição da participação societária (valores hipotéticos):

D – Investimento em Beta	R\$ 15.000.000,00	
D – Ágio Valor de Mercado	R\$ 10.000.000,00	
D – Ágio rentabilidade futura	R\$ 7.000.000,00	
C – Bancos		R\$ 32.000.000,00

3. A empresa investida teve um lucro de R\$ 1 milhão, passando o PL para R\$ 16 milhões. Consideremos que, quando da realização do MEP, verifica-se a necessidade de se reconhecer a amortização do ágio no valor R\$ 500 mil. A contabilização seria similar a seguinte:

Ajustes decorrentes do MEP:

Pela Participação no Resultado no final do PA:

D – Investimento em Beta	
C – Resultado Equivalência Patrimonial	R\$ 1.000.000,00

Amortização do Ágio:

D – Resultado Equivalência Patrimonial	
C – Ágio Valor Mercado	R\$ 500.000,00

- Para fins de aplicação do disposto no art. 391 do RIR/99, é necessário que se proceda uma adição ao lucro líquido, no valor de R\$ 500 mil, o que anulará os efeitos do reconhecimento da perda contábil no mesmo valor. Deverá ser mantido controle na parte B do LALUR.
- Continuando o exemplo anterior, consideremos que a participação societária foi vendida por R\$ 33 milhões:

Contabilização:

D – Bancos	R\$ 33.000.000,00	
C – Investimento em Beta		R\$ 15.000.000,00
C – Ágio Valor Mercado		R\$ 9.500.000,00
C – Ágio Rentabilidade Futura		R\$ 7.000.000,00
C – Ganho Alienação Investimento		R\$ 1.500.000,00

Art. 33 DL 1.598/77:

Ganho de Capital para fins tributários = R\$ 33 milhões – R\$ 15 milhões – (R\$ 9,5 milhões + R\$ 500 mil) – R\$ 7 milhões = R\$ 1 milhão

Valor Reconhecido contabilmente = R\$ 1,5 milhão

Diferença = R\$ 500 mil (Exclusão do Lucro Líquido)

Note-se que, num primeiro momento (item 4), a contrapartida de amortização do ágio não pode ser considerada na apuração do lucro real (adição ao lucro líquido – controle na parte B do LALUR). Por sua vez, quando da alienação da participação societária (item 5), os efeitos daquela amortização poderam ser reconhecidos para fins fiscais, mediante exclusão do lucro líquido.

4.2. Incorporação, Fusão ou Cisão

4.2.1. Art. 34 do Decreto-lei nº 1.598/77

Antes do advento da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, a legislação tributária não tratava expressamente da possibilidade de utilização ágio apurado na aquisição de participação societária, em decorrência do evento de incorporação, fusão ou cisão. Assim, prevalecia a regra geral de indedutibilidade, conforme prevista pelo art. 391 do RIR/99 (art. 25 do Decreto-lei nº 1.598/77) e a exceção prevista no mesmo dispositivo.

No entanto, de uma certa forma era possível que o contribuinte se beneficiasse, em termos tributários, do valor do ágio, quando da apuração do ganho ou perda de capital, relacionado à participação extinta, em decorrência de incorporação, fusão ou cisão.

Essa “vantagem tributária” era obtida a partir da aplicação do disposto no art. 430 do RIR/99 (art. 34 do Decreto-lei nº 1.598/77), a saber:

Art. 430. Na fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou cotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou cotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será computada na determinação do lucro real de acordo com as seguintes normas (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 34):

I – somente será dedutível como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado, e o contribuinte poderá, para efeito de determinar o lucro real, optar pelo tratamento da diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de dez anos;

II – será computado como ganho de capital o valor pelo qual tiver sido recebido o acervo líquido que exceder ao valor contábil das ações ou cotas extintas, mas o contribuinte poderá, observado o disposto nos §§1º e 2º, diferir a tributação sobre a parte do ganho de capital em bens do ativo permanente, até que esse seja realizado.

§1º O contribuinte somente poderá diferir a tributação da parte do ganho de capital correspondente a bens do ativo permanente se (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 34, §1º):

I – discriminar os bens do acervo líquido recebido a que corresponder o ganho de capital diferido, de modo a permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração; e

II – mantiver, no LALUR, controle do ganho de capital ainda não tributado, cujo saldo ficará sujeito à atualização monetária até 31 de dezembro de 1995 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

§2º O contribuinte deve computar no lucro real de cada período de apuração a parte do ganho de capital realizada mediante alienação ou liquidação, ou através de cotas de depreciação, amortização ou exaustão e respectiva atualização monetária até 31 de dezembro de 1995, quando for o caso, deduzidas como custo ou despesa operacional (Decreto-lei nº 1.598, de 1977, art. 34, §2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 6º, e parágrafo único).

As disposições contidas no referido artigo foram objeto de análise pela antiga Coordenação do Sistema de Tributação (CST), por intermédio do Parecer Normativo CST 51/79.

O referido ato normativo tratou da forma como deveria ser determinado o valor contábil da participação societária para efeitos de determinação do ganho ou perda de capital, relacionado à participação extinta, decorrente de incorporação, fusão ou cisão. Do seu conteúdo, destacam-se as seguintes conclusões:

- 1º O dispositivo se aplicava tanto às participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, quanto às avaliadas pelo valor do patrimônio líquido (art. 248, Lei nº 6.404/76).
- 2º O ganho ou perda de capital poderia ser apurado no caso de investimentos avaliados pelo custo de aquisição ou investimento avaliado pelo MEP, nessa hipótese, desde que a incorporação (fusão ou cisão) fosse realizada a valores de mercado.
- 3º No caso específico do MEP, o Parecer destaca que o valor contábil a considerar era o definido no artigo 33 do Decreto-lei nº 1.598/77, composto da soma algébrica do valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estivesse registrado na contabilidade do contribuinte, “do ágio ou deságio na aquisição do investimento” e provisão de perdas.
- 4º O contribuinte poderia optar em reconhecer a perda de capital apurada imediatamente ou tratar a diferença como ativo diferido, amortizável no prazo máximo de dez anos.

Retornemos ao art. 430. O inciso I do seu *caput* permitiu que fosse deduzido como perda de capital a diferença entre o valor contábil e o valor do acervo líquido avaliado a preço de mercado. O Parecer Normativo CST 51/79 manteve o entendimento de que o valor contábil da participação societária incluiria o valor do ágio.

Assim, considerando-se a possibilidade de apuração de uma perda de capital, quando o valor do acervo líquido avaliado a preço de mercado era inferior ao valor contábil, resta claro que era possível que o contribuinte recuperasse, nesse momento, o valor do ágio pago na aquisição da participação societária.

Dependendo do valor do ágio e da avaliação a preço de mercado, essa “vantagem tributária” poderia ser bem mais interessante, em comparação com a prevista no art. 7º da Lei nº 9.532/97 (item seguinte).

4.2.2 – Os Arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97

Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 1997, alterados pela Lei nº 9.718, de 1998 (art. 386 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999), estabeleceram disciplinamento específico aos efeitos tributários da ex-

tinção das ações ou cotas de capital, que representavam investimentos relevantes adquiridos com ágio ou deságio, quando a pessoa jurídica absorvesse o patrimônio de outra em virtude de incorporação, fusão ou cisão, nos seguintes termos:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977:

I – deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “a” do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;

II – deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “c” do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;

III – poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998); e

IV – deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do §2º do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

§1º O valor registrado na forma do inciso I integrará o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

§2º Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido, na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora, esta deverá registrar:

a) o ágio, em conta de ativo diferido, para amortização na forma prevista no inciso III; ou

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma prevista no inciso IV.

§3º O valor registrado na forma do inciso II do caput:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital; e

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência do fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

§4º Na hipótese da alínea “b” do parágrafo anterior, a posterior utilização econômica do fundo de comércio ou intangível sujeitará a pessoa física ou jurídica usuária ao pagamento dos tributos e contribuições que deixaram de ser pagos, acrescidos de juros de mora e multa, calculados de conformidade com a legislação vigente.

§5º O valor que servir de base de cálculo dos tributos e contribuições a que se refere o parágrafo anterior poderá ser registrado em conta do ativo, como custo do direito.

Art. 8º O disposto no artigo anterior aplica-se, inclusive, quando:

a) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido; e

b) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária.

O comando legal aplica-se aos casos de extinção de investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, situações em que a baixa há que ser precedida do ajuste da equivalência. Como consequência, a perda de capital, se houver, será no exato valor do ágio registrado quando da aquisição do investimento.

A alteração significativa envolveu o fato de a perda não poder mais ser reconhecida na data do evento. Os reflexos tributários passaram a estar em consonância com os registros contábeis.

Por exemplo, no caso do ágio que tinha como fundamento o valor de mercado, após o evento de incorporação, a legislação tributária passou a permitir que integrasse o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão, exatamente como era efetuada a escrituração.

Por sua vez, para o ágio com base em rentabilidade futura, registrado, àquele época, em conta do Diferido, permitiu-se o reconhecimento dos efeitos de sua amortização, da mesma forma como ocorria na contabilidade, com variação apenas no prazo (até cinco anos, no lugar de dez).

A exposição de motivos da Medida Provisória (MP) 1.602/1997, convertida na Lei nº 9.532, de 1997, indica que o dispositivo (originalmente art. 8º da referida MP) teve o seguinte fundamento para sua edição:

O art. 8º estabelece o tratamento tributário do ágio ou deságio decorrente da aquisição, por uma pessoa jurídica, de participação societária no capital de outra, avaliada pelo método da equivalência patrimonial.

Atualmente, pela inexistência de regulamentação legal relativa a esse assunto, diversas empresas, utilizando dos já referidos “planejamentos tributários”, vêm utilizando o expediente de adquirir empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária.

Com as normas previstas no Projeto, esses procedimentos não deixarão de acontecer, mas, com certeza, ficarão restritos às hipóteses de casos reais, tendo em vista o desaparecimento de toda vantagem de natureza fiscal que possa incentivar a sua adoção exclusivamente por esse motivo.

Destaque-se, desde logo, que ao contrário do que foi apregoado, o motivo que ensejou a edição da regra que redundou nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 não estava relacionado ao processo de desestatização, embora àquela época efetivamente esse procedimento estivesse ocorrendo com as empresas do governo. A única identidade entre eles é essa contemporaneidade. Na realidade, buscou-se evitar planejamentos tributários que consistiam na aquisição de empresas deficitárias, pagando ágio pela participação, com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante a incorporação da empresa lucrativa pela deficitária, resultando numa perda de capital no montante do ágio.

A razão dessa vedação era evidente. Conforme comentado no item anterior, o art. 34 do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 430 do RIR/99) possibilitava que a perda de capital relativa à diferença entre o valor contábil (que incluía o ágio) e o valor do acervo líquido avaliado a preços de mercado, fosse reconhecida imediatamente ou amortizada no prazo máximo de dez anos.

A nova redação buscou ajustar os efeitos tributários, a partir do que efetivamente ocorria na contabilidade. Assim, o ágio com fundamento em valor de mercado pode integrar o custo do bem ou direito que lhe deu causa, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão. Da mesma forma, o ágio por rentabilidade futura pode ser amortizado no prazo de cinco anos (aqui pode-se afirmar que a legislação tributária foi benevolente com o contribuinte, dado que, de acordo com as normas da CVM, esse ágio deveria ser amortizado em até dez anos – Instrução CVM 285/1998).

Podemos ilustrar da seguinte forma o tratamento tributário estabelecido pelo art. 34 do Decreto-lei nº 1.598/77 e o art. 7º da Lei nº 9.532/97:

Art. 34 DL 1.598/77:

Ganho/Perda de capital = "Acervo Líquido Pço. Mercado" - "Vr. Contábil PS"

↑
incluir o ágio

Perda - renhecimento imediato ou amortizável em 10 anos

Art. 7º da Lei nº 9.532/1997 (art. 20/22 da Lei nº 12.973/2014):

Investidora

Ágio Vr. Mercado

200

Ágio Rent. Futura

300

PJ Resultante

Equipamento

Diferido

300 → Dedução 1/60

Investida

Equipamento

1000

Apesar de o art. 7º em referência ter buscado evitar a realização de planejamento tributário ilícito, o passar dos anos demonstrou que tal objetivo não foi alcançado, conforme facilmente se deduz a partir da análise dos inúmeros processos administrativos sobre a matéria, que se encontram em litígio nas instâncias administrativas.

A dedutibilidade do ágio para fins de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido conforma-se às disposições relativas ao IRPJ.

5. ÁGIO INTERNO

Os estudiosos da ciência contábil definem o “Ágio Interno” ou “Falso Ágio” como o decorrente de transações entre empresas sob controle comum, ou gerado internamente pela própria entidade.

Normalmente, ocorre em articulações societárias artificiais e meramente formais. As ações continuam, de fato, as mesmas, sobre o mesmo patrimônio e pertencentes aos mesmos proprietários – ainda que indiretamente. A riqueza que cada acionista possuía antes é exatamente igual à riqueza que continuou a possuir após as movimentações, daí não ser admissível o seu reconhecimento contábil.

Esse entendimento está fundamentado no Princípio do Registro pelo Valor Original, consoante art. 7º da Resolução Conselho Federal de Contabilidade (CFC) 750/1993, em sua redação original (destaques acrescidos):

SEÇÃO IV

O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes; e

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais [...]. (Grifos nossos.)

O Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução CFC 1.110/2007 para aprovar a NBC T 19.10 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, aplicável aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2008, cujo item 120 determina expressamente:

O reconhecimento de ágio decorrente de rentabilidade futura gerado internamente (*goodwill* interno) é vedado pelas normas nacionais e internacionais. Assim, qualquer ágio dessa natureza anteriormente registrado precisa ser baixado.

Posteriormente, em 25/11/2010, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC TG 04 – Ativo Intangível, que tem por base o Pronunciamento Técnico CPC 04 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no qual foi definido o tratamento contábil de ativos intangíveis e determinado que o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo:

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente *não deve ser reconhecido como ativo*.

49. Em alguns casos, incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente, o qual *não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável* (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) *controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo* (grifos nossos).

Destaque-se que no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP 01/2007, de 14 de fevereiro de 2007, em conformidade com outros atos anteriores, a CVM condenou taxativamente o reconhecimento de ágio em operações realizadas dentro do mesmo grupo econômico, esclarece que preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros (destaque acrescido):

[...]

20.1.7 Ágio Gerado em Operações Internas

A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de ágio.

Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utilizar-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.

Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.

Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente os requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.

Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como arm's length.

Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

Ao manifestar-se contrariamente ao ágio gerado em operações internas, a CVM contou com o respaldo das seguintes entidades: Associação Brasileira de Companhias Abertas (Abrasca); Associação dos Profissionais de Investimentos (Apimec), Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi/USP).

Desta forma, a observância de meras formalidades previstas na lei societária não é condição suficiente para reconhecer o ágio surgido em uma determinada operação, sendo necessário observar, também, os requisitos materiais, como existência de substância econômica, independência entre as partes, pagamento e um efetivo ambiente concorrencial.

Um sobrepreço apurado dessa forma equivale apenas a um mero registro escritural, que não resulta de qualquer ganho concreto, mas de uma simples atribuição de novo valor na transferência de ações dentro do mesmo grupo econômico, não podendo ser classificado como ágio.

O art. 7º do Decreto-lei nº 1.598/77 (base legal do art. 251 do RIR de 1999), determina que o “*lucro real*” será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, *com observância das leis comerciais e fiscais*. (Grifei.) Portanto, se as normas pertinentes não aceitam um determinado registro contábil, salvo disposição expressa em contrário, ele também é rejeitado para fins de apuração do lucro real.

Por tais motivos, não há como se admitir a exclusão do lucro líquido, de valores que corresponderiam à contrapartida de amortização de um ágio com base em expectativa de rentabilidade futura, decorrente de uma operação rejeitada pela própria contabilidade (ágio interno).

Aliás, no caso específico do ágio que tinha como fundamento o valor de mercado de bens (§2º, letra “a”, do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/77), a apuração do valor passível de exclusão seria inusitada. Ter-se-ia que projetar o valor a integrar o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão, mesmo não tendo havido o registro na escrituração. Definitivamente, não faz sentido.

6. SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES

Uma das maneiras de as empresas obterem recursos é por intermédio da operação denominada de subscrição, que corresponde a um aumento de capital com emissão de novas ações. Os acionistas recebem o direito de adquirir essas novas ações emitidas (Direito de Subscrição), na proporção das que já possuem e por preço definido pela companhia. Há data limite, predefinida pela companhia, para que o acionista demonstre o interesse em exercer o direito.

De acordo com o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações:

[...] não faz sentido lógico que o novo acionista ou mesmo o antigo, ao fazer a integralização do capital, registre seu investimento pelo valor patrimonial das suas ações e reconheça a diferença como perda não operacional. Na verdade, nesse caso, o valor pago a mais tem substância econômica bem fundamentada e deveria ser registrado como um ágio”. FIPECAFI (item 11.7.6, da 7ª ed., 2008),

Se os métodos e critérios contábeis reconhecem esse registro, salvo disposição expressa em contrário, ele também deve ser aceito para afins de apuração do lucro real, esse é o princípio por diversas vezes comentado neste artigo.

Apesar de divergências iniciais em decisões administrativas, as decisões mais recentes do CARF confirmam esse entendimento, conforme se pode constatar no Acórdão nº 1302002.013, 24/01/2017 – 3^a Câmara/2^a Turma Ordinária:

ÁGIO NA SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES.

Se o efetivo pagamento em moeda foi acordado e comprovado, por empresas associadas entre si, como contrapartida pela alienação das participações acionárias, devem ser consideradas dedutíveis as despesas com a amortização do ágio contabilizado.

7. INCORPORAÇÃO DE AÇÕES

É chamada de incorporação de ações a situação em que uma determinada companhia adquire ações ou cotas dos demais acionistas de outra, transformando-a em subsidiária integral, conforme definido pelo art. 251 da Lei nº 6.404/76. A forma de pagamento é mediante a emissão de ações (ou cotas) da adquirente aos ex-sócios da companhia adquirida.

De acordo com o art. 252 da mesma lei, a operação de incorporação de ações deve ser submetida à deliberação da assembleia geral das duas companhias, mediante protocolo e justificação.

A assembleia geral da companhia incorporadora, se aprovada a operação, deverá autorizar o aumento do capital, a ser realizado com as ações a serem incorporadas, e nomear os peritos que as avaliarão. Os acionistas não terão direito de preferência para subscrever o aumento de capital, mas os dissidentes poderão retirar-se da companhia, mediante o reembolso do valor de suas ações (§1º, art. 252 da Lei nº 6.404/76, com redação dada pela Lei nº 9.457/97).

Segundo o jurista e escritor cearense Fran Martins (1975, p. 316):

[...] na verdade, a conversão de uma sociedade anônima em subsidiária integral mediante a chamada incorporação das ações da primeira no patrimônio da segunda nada mais é do que um aumento de capital da sociedade controladora, ou, na expressão da lei, incorporadora, com a subscrição das ações desse aumento pelos acionistas da sociedade que vai tomar-se subsidiária integral, sendo o pagamento dessas ações feito não em dinheiro, mas com as ações dos acionistas da sociedade que vai ser incorporada.

Modesto Carvalhosa (2002, p. 130) esclarece:

[...] negócio *sui generis*, a que, por lei, está permanentemente sujeito o acionista minoritário da incorporada: ter suas ações vendidas à incorporadora independentemente de sua vontade. Entretanto, se o acionista for contrário a tal desapropriação, terá o direito de recesso. Por outro lado, esta desapropriação não é confiscatória, uma vez que o controlador, ao vender ações dos minoritários da incorporada, faz com que estes recebam o número de ações da incorporadora que correspondem ao valor – avaliado pelos peritos.

De início, cabe analisar que tipo de operação ocorre no caso de uma incorporação de ações: alienação ou de permuta.

Conforme De Plácido e Silva (1991, p. 132-133):

Alienação, também chamada alheação e alheamento, é o termo jurídico, de caráter genérico, pelo qual se designa todo e qualquer ato que tem o efeito de transmitir o domínio de uma coisa para outra pessoa, seja por venda, por troca ou doação. Essa transmissão da propriedade de uma coisa ou de um direito, processa-se voluntariamente ou forçadamente.

Por sua vez, assim conceitua a Permuta (1991, p. 357/358):

[...] derivado de permutar, do latim *permutare* (permutar, trocar, cambiar), na significação técnica do Direito exprime o contrato, em virtude do qual os contratantes trocam ou cambiam entre si coisas de sua propriedade. Na permuta não há propriamente um preço (*pretium*), isto é, uma contraprestação em dinheiro, de modo a se distinguirem comprador e vendedor, em consequência, a coisa vendida e a coisa comprada. Ocorrem duas entregas de coisas de igual valor, ou que se estimam equivalentemente. E assim, quando há um excesso de valor, de modo que se cumpra um pagamento, ou seja, haja uma entrega efetiva de dinheiro, não haverá permuta, mas venda.

Entendo que, a incorporação de ações, por ensejar uma transferência de titularidade jurídica em que é possível identificar o comprador e o vendedor, com valoração a preço de mercado das ações dadas em conferência de capital, se enquadra no gênero “alienação”.

Nesse sentido, se expressou a Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF Ac. 9101-001.657, de 15/05/2013: “A operação societária de subscrição de ações equipara-se a uma aquisição. A subscrição de

ações é uma forma de aquisição, e o tratamento do ágio apurado nessa circunstância é o previsto na legislação em vigor (arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997) ”.

Ressalte-se que tal distinção não terá grandes efeitos práticos na análise do tema em estudo, conforme se verá em seguida.

A operação de incorporação de ações provoca dois reflexos tributários de grande relevância:

1. Para a companhia que adquire as ações, é possível que seja apurado ágio. Assim, se ocorrer uma posterior confusão patrimonial entre a investidora e a investida, num operação de incorporação, por exemplo, poderá ser deduzido para fins de apuração do lucro real e da CSLL, na forma prevista no art. 7º da Lei nº 9.532/97.
2. Por sua vez, para os ex-sócios da companhia que passou a ser subsidiária, é possível a apuração de ganho de capital, desde que o valor das ações recebidas seja superior ao das ações vendidas.

Não restam dúvidas de que a contrapartida da amortização do ágio apurado na operação é passível de ser reconhecida para fins de determinação do lucro real, desde que sejam observadas as condições da legislação vigente (em especial, o art. 7º da Lei nº 9.532/97).

Sobre o ganho de capital, deve-se observar o seguinte:

1. Alienante Pessoa Jurídica – o art. 31 do Decreto-lei nº 1.598/77 estabelece que serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, inclusive por desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo. Assim, resta evidente a possibilidade de tributação desse ganho de capital, no período de apuração de determinação do IRPJ/CSLL, lucro real, presumido ou arbitrado (nos casos desses dois últimos, em decorrência do que dispõem os arts. 25, II, e 27, II, ambos da Lei nº 9.430/96).

A partir do advento da Lei nº 12.973/2014, a questão está regulada em seu art. 17, que prevê a possibilidade de diferimento do computo do ganho de capital, para quando ocorrer a absorção do patrimônio da investida, em virtude de incorporação, fusão ou cisão.

2. Alienante Pessoa Física – deverá ser observado o art. 3º, §3º, da Lei nº 7.713/98, que dispõe:

Na apuração do ganho de capital serão consideradas as *operações que importem alienação, a qualquer título*, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por *compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.* (Grifei.)

Mesmo se considerássemos que a natureza da operação fosse de permuta, o resultado tributário seria o mesmo, dado que o art. 121, inciso III do RIR/99, somente faz ressalva de exclusão de tributação, nessa hipótese, quando envolver unicamente unidades imobiliárias, objeto de escritura pública, sem recebimento de parcela complementar em dinheiro, denominada torna, exceto no caso de imóvel rural com benfeitorias.

Ainda sobre o assunto, assim se manifestou a Procuradoria da Fazenda Nacional, por intermédio do Parecer PGFN/CAT 1.722/2013:

39.1.1 é possível tributar pelo imposto sobre a renda a diferença positiva, via ganho de capital, existente entre o custo de aquisição e o valor dos bens mobiliários permutados no momento em que é feita tal operação, independentemente da existência de torna;

39.1.2. é correto o entendimento de que a permuta, por encontrar-se no conceito de alienação, previsto no art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, via de regra é tributada, não tendo as desonerações previstas na legislação, como a tratada no art. 121, II do RIR/99 (permute de imóveis), o condão de serem aplicadas para situações diversas daquelas especificamente ali disciplinadas;

39.1.3. a determinação de que a apuração do ganho de capital recairá apenas sobre a torna, nos termos do §2º do art. 121, do §3º do art. 123 e do inciso III do parágrafo único do art. 138, todos os RIR/99, aplica-se exclusivamente às permutas de ativos imobiliários.

A jurisprudência administrativa recente tem convergido no entendimento sobre a possibilidade de tributação imediata do ganho de capital na pessoa física, conforme se observa nos recentes julgados do CARF:

Ac. 2401-005.023, sessão de 09/08/2017

GANHO DE CAPITAL. INCORPOERAÇÃO DE AÇÕES. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. Na operação de incorporação de ações,

a transferência das ações para o capital social da companhia incorporadora caracteriza alienação em sentido amplo. A diferença positiva entre o preço efetivo da operação e o respectivo custo de aquisição das ações constitui ganho de capital passível de tributação pelo imposto sobre a renda. Há efetiva realização de renda no momento em que a pessoa física recebe as novas participações emitidas pela companhia incorporadora, tornando-se proprietário das ações.

Ac. 2401-005.024, sessão de 09/08/2017

GANHO DE CAPITAL. TRANSFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS PARA INTEGRALIZAÇÃO DE AÇÕES EM VALOR MAIOR DO QUE O CONSTANTE DA DECLARAÇÃO DE BENS E DIREITOS. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA.

As pessoas físicas que transferirem a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos por valor superior àqueles registrados na Declaração de Ajuste Anual, estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda sobre a diferença entre o valor atribuído à integralização e o valor constante declaração para os respectivos bens e direitos.

Ac. 9202-005.618, sessão de 25/07/2017

INCOPORAÇÃO DE AÇÕES. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. A incorporação de ações constitui uma forma de alienação. O sujeito passivo transfere ações, por incorporação de ações, para outra empresa, a título de subscrição e integralização das ações que compõem seu capital, pelo valor de mercado. Sendo este superior ao valor de aquisição, a operação importa em variação patrimonial a título de ganho de capital, tributável pelo Imposto de Renda, ainda que não haja ganho financeiro.

No entanto, deve-se registrar a existência de decisão da CSRF, contrária a Fazenda Nacional, que resultou no Ac. 9202.003.579, de 03/03/2015, nos seguintes termos:

IRPF – OPERAÇÃO DE INCOPORAÇÃO DE AÇÕES – INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL.

A figura da incorporação de ações, prevista no artigo 252 da Lei nº 6.404/76, difere da incorporação de sociedades e da subscrição de capital em bens. Com a incorporação de ações, ocorre a transmissão da totalidade das ações (e não do patrimônio), e a incorporada passa a ser subsidiária integral da incorporadora, sem ser extinta, ou seja, permanecendo com direitos e obrigações. Neste caso, se dá a substituição no patrimônio do sócio, por idêntico valor, das ações da empresa incorporada pelas ações da empresa incorporadora, sem sua participação, pois quem delibera são as pessoas

jurídicas envolvidas na operação. Os sócios, pessoas físicas, independentemente de terem ou não aprovado a operação na assembleia de acionistas que a aprovou, devem, apenas, promover tal alteração em suas declarações de ajuste anual. Ademais, nos termos do art. 38, parágrafo único, do RIR/99, a tributação do imposto sobre a renda para as pessoas físicas está sujeita ao regime de caixa, sendo que, no caso, o contribuinte não recebeu nenhum numerário em razão da operação autuada. Não se aplicam à incorporação de ações o art. 3º, §3º, da Lei nº 7.713/88, nem tampouco o art. 23 da Lei nº 9.249/95. Inexistência de fundamento legal que autorize a exigência de imposto de renda pessoa de física por ganho de capital na incorporação de ações em apreço. Recurso especial negado.

Apesar da existência dessa decisão, entendo, com a devida vénia, que a tributação imediata do ganho de capital da pessoa física em uma operação de incorporação de ações não configura qualquer irregularidade, estando devidamente lastreada na legislação vigente (art. 31 do Decreto-lei nº 1.598/77).

Também não vislumbo qualquer transgressão ao nosso Código Tributário Nacional, uma vez que a definição do fato gerador do imposto de renda envolve a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (art. 43). Além disso, a operação não ocorre à revelia do acionista, sendo aprovada em assembleia geral, com a faculdade de os dissidentes retirarem-se da companhia, nos termos do art. 252, §2º, da Lei nº 6.404/76.

Destaque-se, por fim, a necessidade de haver equilíbrio em termos de tratamento tributário no caso de incorporação de ações. Como a operação envolve uma espécie de substituição de ações, sem dispêndio financeiro, na hipótese de o valor atribuído à transação estar majorado, poderíamos ter um valor de ágio fictício, passível de amortização, enquanto que a tributação do ganho de capital poder-se-ia dar por um valor bem inferior, caso só ocorresse numa futura alienação dessas ações recebidas.

Da mesma forma, não é correto em situações dessa natureza reconhecer o ganho de capital e rejeitar o ágio apurado, sob o argumento de que o valor atribuído à operação estaria indevidamente majorado.

8. INCORPORAÇÃO REVERSA. UTILIZAÇÃO DE EMPRESA-VEÍCULO

Nos últimos anos, a fiscalização tributária tem desconsiderado procedimentos que envolvem uma série de reorganizações societárias, cujo objetivo final é possibilitar a amortização do ágio pela empresa investida, no lugar da investidora. Nesses casos, o investidor não pretende incorporar a coligada ou controlada e, assim, não poderia teoricamente se beneficiar da amortização do ágio, da forma como prevista nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

A operação consiste basicamente na adoção dos seguintes procedimentos:

1º MOMENTO: Uma companhia ALFA adquire ações de BETA, com ágio.

2º MOMENTO: Procede-se a uma cisão parcial da companhia ALFA, para constituição de uma empresa GAMA (doravante chamada empresa-veículo), com patrimônio integralizado com a participação de ALFA em BETA. Essa operação poderia ser também por intermédio de uma empresa já existente, numa operação de integralização de ações.

3º MOMENTO – A companhia BETA incorpora a empresa-veículo GAMA, numa operação denominada de operação reversa.

4º MOMENTO – A companhia ALFA continua como acionista de BETA, mas o ágio gerado na aquisição inicial das ações passou para a investida, que passa a amortizá-lo, nos termos dos artigos. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97.

Em resumo. O resultado final da operação é que ALFA continuou como acionista de BETA, mas o ágio passou da investidora para a investida. A empresa GAMA existiu tão somente para poder transferir o ágio da adquirente, que, repita-se, continuou ao fim da operação com a participação societária na investida.

A questão posta em discussão é a seguinte: existe alguma ilicitude nesse conjunto de operações? É possível a utilização de uma terceira empresa com o objetivo único e exclusivo de transferir o ágio do investidor para investida?

Para respondermos essa pergunta, procederemos uma análise sob os seguintes enfoques: a) do ponto de vista tributário; b) do ponto de vista societário; c) sob o aspecto contábil; d) sobre a análise de existência de algum ato ilícito.

8.1. Do ponto de vista tributário

Dispõe o art. 7º, *caput*, da Lei nº 9.532/97: “A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio [...]”. (Grifei.) Note-se que o dispositivo utiliza o termo “detenha” a participação societária, podendo significar que o detentor é o adquirente ou uma terceira empresa, que passou a registrar em seu patrimônio a participação societária (em decorrência de uma subscrição de ações, por exemplo).

O dispositivo não prevê a possibilidade de transferência do ágio, do investidor para investida. O direito a amortização somente ocorre quando a participação societária deixa de existir no patrimônio da investidora, em decorrência de incorporação, fusão ou cisão.

Deve haver, pois, a confusão de patrimônio entre investidora e investida, situação em que o lucro e o investimento que lhe deu causa passam a se comunicar diretamente.

Convém lembrar que, conforme já abordado no item 4.1, como regra a legislação tributária veda o reconhecimento da contrapartida da amortização do ágio para fins de apuração do lucro real. A exceção somente ocorre quando o investidor se desfaz de sua participação societária (alienação ou liquidação do investimento).

De certa forma, o mesmo ocorre quando é efetuada a baixa do registro contábil da participação societária, em decorrência de um evento de incorporação. O disposto no art. 7º da Lei nº 9.532/97 está, pois, em consonância com o estabelecido pelo art. 25 c/c o art. 33 do Decreto-lei nº 1.598/77 (art. 391 do RIR/99). Ambos partem do mesmo pressuposto lógico, permitindo a geração de efeitos tributários somente após a participação societária deixa de existir.

No exemplo tratado, a rigor, o adquirente da participação societária em momento algum deixou de ter em seu patrimônio o investimento em BETA (direta ou indiretamente). Quando da criação da empresa-veículo, ele apenas substituiu a sua participação na empresa BETA pela empresa GAMA, retornando a registrar a participação em BETA, quando do evento de incorporação (BETA e GAMA).

Assim, com base numa análise envolvendo os arts. 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598/77, chega-se a conclusão de que a interpretação a ser dada ao vocábulo “detenha”, contido no art. 7º da Lei nº 9.532/97, abrange exclusivamente o adquirente da participação societária.

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em decisões bastante recentes (Acórdãos nºs 9101002.186 e 9101002.187), analisou a questão da transferência do ágio pago e entendeu que a dedutibilidade do ágio fica prejudicada, neste caso, por não se subsumir à hipótese descrita nos arts. 385 e 386 do RIR/99, conforme espelhado na seguinte ementa:

TRANSFERÊNCIA DE ÁGIO. IMPOSSIBILIDADE.

A subsunção aos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, assim como aos arts. 385 e 386 do RIR/99, exige a satisfação dos aspectos temporal, pessoal e material. Exclusivamente no caso em que a investida adquire a investidora original (ou adquire diretamente a investidora de fato) é que haverá o atendimento a esses aspectos, tendo em vista a ausência de normatização própria que amplie os aspectos pessoal e material a outras pessoas jurídicas, ou que preveja a possibilidade de intermediação ou de interposição por meio de outras pessoas jurídicas.

Não há previsão legal, no contexto dos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997 e dos arts. 385 e 386 do RIR/99, para transferência de ágio por meio de interpôsta pessoa jurídica da pessoa jurídica que pagou o ágio para a pessoa jurídica que o amortizar, que foi o caso dos autos, sendo indevida a amortização do ágio pela recorrida.

Há outro aspecto significativo a ser considerado. A rigor, todo o procedimento adotado pela empresa ALFA, no exemplo em discussão, objetivou tão somente a transferência do ágio para empresa BETA. Ou seja, provocou-se a ocorrência da situação prevista no art. 7º da Lei nº 9.532/97, para que se pudesse chegar ao tratamento fiscal desejado.

Isso é possível no ordenamento jurídico brasileiro? A questão será tratada nos itens que seguem.

8.2. Análise do procedimento sob o ponto de vista Contábil

A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica.

Esse entendimento foi mantido expressamente pela CVM, na Nota Explicativa à Instrução CVM 349/01, *in verbis*:

A Instrução CVM 319/99, ao prever que a contrapartida do ágio pudesse ser registrada integralmente em conta de reserva especial (art. 6º, §1º), acabou possibilitando, nos casos de ágio com fundamento econômico baseado em intangíveis ou em perspectiva de rentabilidade futura, o *reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância econômica*. A criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. Esta distorção ocorre em virtude de que, quando concluído o processo de incorporação da empresa-veículo, o investimento e, consequentemente, o ágio permanecem inalterados na controladora original. (Grifei.)

Para facilitar a compreensão, considerar os seguintes dados para a situação hipotética em análise. A companhia ALFA adquire 90% dos ativos líquidos de BETA, contabilizados por \$ 1.000, pagando um ágio de \$ 200 por expectativa de rentabilidade futura:

ALFA		BETA	
Caixa/Bancos	800	Caixa/Bancos	300
Imobilizado	500	Imobilizado	700
Part. BETA	900	Total	1.000
Ágio	200		
Total	2.400		
Patrimônio Líquido		Patrimônio Líquido	
Capital	2.400	Capital	1.000
Total	2.400	Total	1.000

Constituição de uma empresa-veículo GAMA, cujo patrimônio corresponde à participação societária de ALFA em BETA:

ALFA		GAMA		BETA	
Caixa/Bancos	800	Part. BETA	900	Caixa/Bancos	300
Imobilizado	500	Ágio	200	Imobilizado	700
Part. GAMA	1.100	Total	1.100	Total	1.000
Ágio					
Total	2.400				
Patrimônio Líquido		Patrimônio Líquido		Patrimônio Líquido	
Capital	2.400	Capital	1.100	Capital	1.000
Total	2.400	Total	1.100	Total	1.000

Ato contínuo, a companhia BETA incorpora a companhia GAMA (incorporação reversa), chegando-se ao seguinte resultado:

ALFA		BETA	
Caixa/Bancos	800	Caixa/Bancos	300
Imobilizado	500	Imobilizado	700
Part. BETA	1.100	Diferido (Ágio)*	200
Ágio	0		
Total	2.400	Total	1.200
Patrimônio Líquido		Patrimônio Líquido	
Capital		Capital	1.000
Res. Especial		Res. Especial	200
Total	2.400	Total	1.200

(*) O subgrupo Ativo Diferido foi eliminado pela Lei nº 11.941/2009.

Note-se que a companhia ALFA continuou com a participação societária em BETA. No entanto, o patrimônio líquido de BETA aumentou de \$ 1.000 para \$ 1.200. Esse acréscimo corresponde exatamente ao ágio que ALFA havia pago para aquisição da participação em BETA.

É evidente que esse conjunto de operações societárias gerou o reconhecimento contábil de um acréscimo patrimonial em BETA, no valor de \$ 200, sem substância econômica. Não houve efetivamente nenhum “ganho” a ser agregado ao seu patrimônio, apenas o registro de uma expectativa de lucro que um terceiro projetou, quando adquiriu o seu controle (terceiro, aliás, que ainda mantém a participação societária).

Existe outro aspecto relevante. A contrapartida de amortização do ágio na empresa BETA irá afetar o valor do lucro líquido apurado em períodos subsequentes, prejudicando, por conseguinte, os demais acionistas da empresa.

Por tais motivos, objetivando resguardar o direito dos acionistas minoritários, o art. 6º da Instrução CVM 319/99, c/c Instrução CVM 349/01, determinou a constituição de uma provisão na empresa BETA, no mínimo, no montante da diferença entre o valor do ágio e do benefício fiscal decorrente da sua amortização.

Partiu-se do entendimento de que o benefício fiscal seria a única parcela do ágio a ser aproveitada na controlada, e que teria substância econômica (diminuição futura do Imposto de Renda e da contribuição social, em virtude da possibilidade da amortização desse ágio). Assim, teríamos o seguinte resultado:

ALFA		BETA	
Caixa/Bancos	800	Caixa/Bancos	300
Imobilizado	500	Imobilizado	700
Part. BETA	968	Diferido (Ágio)	200
Ágio	132	Provisão	(132)
Total	2.400	Total	1.068
Patrimônio Líquido		Patrimônio Líquido	
Capital	2.400	Capital	1.000
		Res. Especial	68
Total	2.400	Total	1.068

O valor da provisão de \$ 132 corresponde à diferença entre o valor do ágio (\$ 200) e o benefício fiscal, relacionado à sua amortização (Alíquotas IRPJ + CSLL = 34% x 200 = 68).

Note-se que a CVM, ao emitir o comunicado, “considerou que a legislação tributária permitiria essa dedução”. No entanto, tal pronunciamento não possui qualquer poder normativo, dado que não é função daquele órgão se pronunciar sobre matéria tributária, que, em âmbito federal, é da competência da Receita Federal do Brasil.

Portanto, o que é relevante nesse caso é que, sob o ponto de vista estritamente contábil, essa operação não é aceita, pois não faz sentido a geração de riqueza numa empresa investida, apenas com o reconhecimento do ágio que o investidor pagou para ter parcela de seu patrimônio.

Se o procedimento é rejeitado pelas normas contábeis, não deve ser aceito para fins de apuração do lucro real (Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977), salvo se a legislação tributária dispusesse expressamente sobre o assunto, o que não é o caso.

Portanto, dentro dessa linha de raciocínio, chega-se também a conclusão pela inadmissibilidade do direito a amortização do ágio pelo investida, numa operação envolvendo a empresa-veículo.

8.3. A Questão analisada sob o ponto de vista societário

O contrato de sociedade é assim conceituado pelo art. 981 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002): “Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados”.

No campo do direito empresarial, só há que se falar em “sociedade” ou “empresa” na presença de “atividade econômica organizada de produção e circulação de bens e serviços para o mercado, exercida pelo empresário, em caráter profissional, através de um complexo de bens” (BULGARELLI, 1995, p. 100).

Não restam dúvidas de que, quando se diz “efetiva existência da pessoa jurídica”, estar-se referindo à existência da pessoa jurídica como “sociedade” ou “empresa”, e não como um mero registro formal.

Por sua vez, estabelece o art. 225 da Lei nº 6.404/76 que as operações de incorporação, fusão e cisão serão submetidas à deliberação da assembleia geral das companhias interessadas, mediante justificação, na qual serão expostos, dentre outros, os motivos ou fins da operação, e o interesse da companhia na sua realização.

Dessa forma, mesmo que se considere que há supedâneo legal para o reconhecimento do direito de amortização do ágio, quando da utilização de uma empresa-veículo, é necessário que se perquir a existência real da empresa utilizada para esse fim e se ocorreram motivos que justificassem a incorporação reversa.

Sem a demonstração desses requisitos, a operação não é considerada válida do ponto de vista societário, não podendo, pois, produzir os efeitos tributários consequentes.

8.4. SOBRE A LICITUDE DO ATO PRATICADO

O entendimento relacionado à existência de uma ilicitude no procedimento que envolve a utilização de uma empresa-veículo, com o simples propósito de transferir o ágio da investidora para investida, tem sido objeto de controvérsias, variando entre aqueles que consideram que não existe nenhuma ilicitude; os que consideram a existência de algum ilícito atípico; ou aqueles que entendem que o procedimento se enquadra no conceito de simulação.

Do ponto de vista formal, a questão envolve apenas reorganizações societárias. No entanto, não há como negar que a essência das operações objetivou sobretudo a transferência do ágio da investidora para investida, para fins do gozo da vantagem tributária prevista no art. 7º da Lei nº 9.532/97.

Enfrentemos, inicialmente, a possibilidade de estarmos diante de uma infração indireta de lei (ilícitos atípicos), ou seja, nos casos em que o comportamento não se opõe frontalmente à lei.

Dispõe o art. 166 do Código Civil:

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

[...]

VI – tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

Conforme lição de Maria Rita Ferragut (2014, p. 13):

[...] a fraude à lei decorre de uma violação indireta da lei, ou seja, a conduta praticada pelo sujeito é lícita, a rigor não viola diretamente nenhum mandamento legal. Entretanto, seu objetivo é contornar norma imperativa (contornada), utilizando-se de outra norma jurídica (de contorno), com o que acaba por afrontar o ordenamento, a proibição ou obrigação prevista em outra norma jurídica.

Orlando Gomes (1996, p. 155) é incisivo: “Há fraude à lei com a realização, por meios lícitos, de fins que ela não permite sejam atingidos diretamente, por contrários à sua disposição”.

Nas palavras de Diez-Picazo e Gullón (1994, p. 199):

A fraude à lei se caracteriza por vulnerar uma norma imperativa ou proibitiva de modo oblíquo. Realiza-se um determinado ato ou atos com o propósito de conseguir um resultado que proíbe aquela norma, buscando a cobertura e o amparo da que regula o ato e protege o resultado normal dele, que no caso concreto satisfaz o interesse das partes por ser coincidente em última instância com o vedado.

Nesse sentido tem decidido a jurisprudência civil e trabalhista, considerando que fraude à lei consiste essencialmente tanto na obtenção de “resultado proibido”, quanto na obstrução de “resultado obrigatório”.

Entendo que não seja o caso em análise.

A rigor, o art. 7º da Lei nº 9.532/97 não estabelece uma vedação, nem tampouco um resultado obrigatório. Assim, não vejo como enquadrar a conduta nessa hipótese de ilícito atípico.

Passemos ao Abuso de Direito, tipificado no art. 187 do Código Civil:

Art. 187. *“Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.”*

Assim se manifestou Maria Rita Ferragut (2014, p. 12):

Referido artigo traduziu em nível infraconstitucional limites à autonomia da vontade, consubstanciada essencialmente na liberdade de iniciativa garantida pela Constituição, em seus arts. 1º, IV, e 170. No abuso de direito não se nega a existência do direito, mas se questiona o modo de seu exercício, na medida em que ele pode não encontrar justificativa ou exceder o perfil do direito a que se refere e, com isso, implicar distorção não aceita pelo ordenamento positivo, não sendo sequer necessária a consciência por parte do agente, de que houve excesso no exercício de seu direito. Nem sempre, por isso, existe o dolo, contrariamente ao que ocorre na fraude.

O que deve ser levado em conta, para a identificação do abuso de direito, é se o ato praticado foge à normalidade, beneficia os envolvidos e causa prejuízo a outrem. Mas oportuno registrar que, nem por isso, o ato considerado abusivo trará consequências tributárias diversas das aplicáveis ao ato lícito,

pois para que haja juridicamente abuso, deve-se haver norma jurídica que aponte qual o direito subjetivo objeto de abuso pelo sujeito, o que não ocorre no caso.

Em sua conclusão, a renomada autora (2014, p. 16) afirma:

[...] entendemos que o legislador não submeteu o abuso de direito e o conteúdo econômico dos fatos ao tratamento dispensado pela legislação civil. Abuso de direito e abuso de formas jurídicas são figuras referidas apenas na exposição de motivos da Lei Complementar nº 104/2001, que circunscreveu a possibilidade de requalificação à ocorrência de dissimulação.

Em sentido contrário é o entendimento de Douglas Yamashita (2005, p. 137):

É inteiramente possível abusar de direitos permitidos pelo Direito Privado com reflexos tributários, uma vez que, nos termos do art. 116, II, do CTN, “considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos [...] tratando-se de situação jurídica [...], nos termos de direito aplicável [...]”, e esse direito aplicável, em geral, é o Direito Privado. Portanto, são passíveis de abuso tanto direitos subjetivos de Direito Privado como direitos subjetivos de Direito Tributário.

No meu entender, o procedimento de se utilizar de uma terceira empresa com o único objetivo de transferir o registro contábil do ágio, a partir de reorganizações societárias, excede o perfil do direito a que se refere e, com isso, implica em distorção não aceita pelo ordenamento positivo.

No entanto, a utilização na esfera tributária do disposto no art. 187 do Código Civil não é tão simples. Além das divergências doutrinárias, tem-se também as restrições atualmente existentes para aplicação da regra contida no art. 116, parágrafo único, do CTN⁶, que, além de depender de regulamentação em lei ordinária, está com a sua constitucionalidade atualmente questionada no Supremo Tribunal Federal (AI 2.446).

Assim, para a requalificação desse procedimento, por intermédio de ato da autoridade administrativa tributária, deve-se perquirir se o comportamento se opõe diretamente à lei, caracterizando-se o que se costuma classificar como Ilícito Típico.

⁶ 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.

Nesse sentido, cabe examinar se a conduta se subsume dentre as hipóteses de simulação. De acordo com o art. 167 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002):

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; ou

III – os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Há simulação quando há desconformidade entre a realidade fática e a aparência do negócio jurídico, seja quanto à pessoa a quem se conferem ou transmitem direitos, quanto à natureza ou ao conteúdo do negócio ou quanto ao momento em que se realiza o negócio.

Não é nossa pretensão proceder a uma análise aprofundada sobre a simulação. O que importa destacar, no momento, é que nela há um negócio aparente, celebrado entre as partes, podendo existir ou não um segundo negócio jurídico, este real e efetivamente desejado.

A simulação é dita “absoluta”, quando não há relação negocial efetiva entre as partes, tendo o negócio jurídico sido celebrado apenas aparentemente.

Por sua vez, é classificada como “relativa”, quando se procura ocultar a situação real, havendo a sobreposição entre dois negócios: o simulado ou aparente, que não espelha a realidade, e o dissimulado, oculto ou real, que as partes efetivamente celebram.

Em ambas as hipóteses, o negócio jurídico simulado é considerado nulo, subsistindo o que se dissimulou (se for o caso).

O cerne da questão, a meu ver, diz respeito ao tipo de vício que ocorre na prática do ato simulado, se estaria restrito apenas ao vício de vontade ou se envolveria também o vício de motivo (ou da causa) do negócio.

Nesse sentido, muito bem se pronunciou Marco Aurélio Greco (2008. p. 266/267):

Grande parte da doutrina brasileira sustentou na vigência do Código Civil de 1916 que a simulação corresponderia a um vício da vontade.

Esta, porém, não é a única maneira de conceber a figura da simulação no Código Civil. Assim, por exemplo, ORLANDO GOMES examina a fenomenologia da simulação a partir da ideia de causa do negócio jurídico. Deste ângulo, assume relevância aquilo que designa por “propósito negocial” (negocial, aqui, no sentido de negócio jurídico, não de empreendimento ou *business*).

Este autor esclarece que “no esquema legal de cada tipo de negócio encontra-se a causa que o legitima, inalterável ao arbítrio de quem o pratica”. Assim, haverá, em princípio, ato simulado quando “determinado tipo de negócio seja utilizado para a consecução de fim não correspondente exatamente à sua causa”. E mais, “declarando o que realmente não querem, visam, as partes, à obtenção de resultado diverso da sua causa típica, mas [...] não pretendem o negócio que praticam”.

Ou seja, identificar a finalidade e a causa do negócio é o parâmetro para aferir a ocorrência ou não de simulação.

Portanto, no exame de determinado caso concreto, para saber se estamos ou não diante de hipótese de simulação, importa não apenas perguntar se há uma dualidade de vontades, mas, principalmente, detectar se há um motivo real que não corresponda ao motivo aparente.

No mesmo trabalho, Greco faz referência ao seguinte posicionamento de Orlando Gomes (1974, p. 381 *apud* GRECO, 2008, p. 266-267):

O recrudescimento do interesse pelo problema da causa explica-se diante das novas direções do pensamento jurídico e da tendência moralizadora que se observa no direito contemporâneo. Generaliza-se a preocupação de submeter a controle as manifestações da autonomia privada, no sentido de conformá-las às novas exigências sociais. Considera-se superada a concepção individualista do Direito que, para estimular o espírito de iniciativa privada, enfatizara o princípio da autonomia da vontade, despreocupando-se do conteúdo das relações jurídicas e do fim a que se propunham as partes. Importava, apenas, que as obrigações fossem livremente contraídas e, em respeito à vontade individual, assim manifestada, assegurava-se proteção jurídica às relações constituídas sem constrangimento. Tal liberdade de ação considerava-se o supremo interesse geral. Substituídos esses pressupostos culturais, passou-se a justificar a necessidade de subordinar o exercício da autonomia privada a critérios restritivos, no entendimento de que o poder de atuar na esfera jurídica é concedido para ser utilizado em limites traçados por uma concepção política e moral desapegada da ideologia liberal.

[...]

A noção de causa, nos seus termos modernos, responde a essa nova concepção, seja qual for sua inspiração. Em suma: a lei exige uma justificação para a criação, por um negócio jurídico, de um vínculo digno de proteção. Esta justificação se encontra na relevância social de interesse que se quer tutelar e no fim que se pretende alcançar. É a causa.

No caso em análise, o motivo real do negócio jurídico (transferência do ágio) não se coaduna com o motivo aparente (reorganizações societárias). Ou seja, o tipo de negócio foi utilizado para a consecução de um fim que não corresponde exatamente à sua causa.

Por intermédio de uma terceira empresa (GAMA), que na prática não exerceu ou exercia qualquer atividade, objetivou-se dar a aparência de algo que efetivamente não existia.

Não se trata de um mero erro, pois todo o procedimento foi fruto de uma ação intencional, cujo resultado seria criar as condições estabelecidas em lei para amortização do ágio.

Com efeito, dentro dos parâmetros estabelecidos no exemplo, restou configurada a simulação, por vício de motivo (ou de causa) do negócio jurídico, e assim passível de lançamento de ofício, nos termos do art. 149, VII, do CTN.

9. DIREITO COMPARADO. ANÁLISE DO CASO GREGORY VS. HELVERING

No ano de 1935, a Suprema Corte norte-americana efetuou o julgamento do caso que passou a ser conhecido como “Gregory vs. Helvering”, que envolvia a análise de uma determinada operação comercial praticada pela contribuinte, sra. Evelyn Gregory. Esse julgamento é considerado como marco inicial das doutrinas judiciais tributárias.

A situação analisada foi basicamente a seguinte:

- A Sra. Evelyn Gregory controlava a companhia United Mortgage, que possuía 1.000 (mil) ações da empresa Monitor Securities Corporation. Seu desejo era adquirir as ações da Monitor Securities diretamente.
- Se a United Mortgage simplesmente distribuísse essas ações diretamente a ela, transferindo-lhe a propriedade sob forma de dividendos, a operação estaria sujeita a uma tributação elevada, de acordo com a legislação norte-americana então vigente.

- Optou-se, assim, pela criação de uma terceira empresa, Averril Corporation, sendo três dias após transferidas as mil ações da Monitor para a Averril.
- Em seguida, a Averril Corporation foi dissolvida, e, com a liquidação dos ativos, as ações passaram para a Sra. Evelyn Gregory, que pode vendê-las, sem sofrer a tributação que ocorreria normalmente.
- O comissário da Receita Federal, Guy Helvering, argumentou que, em termos econômicos, não havia reorganização de negócios, que a Sra. Gregory era dona de todas as três corporações e estava simplesmente seguindo uma forma legal para fazê-la aparecer como uma reorganização, objetivando, ao fim, uma economia no imposto de renda.
- O tribunal administrativo (*The Board of Tax Appeals*) não acolheu inicialmente a pretensão fiscal. Entendeu-se que a interessada havia pautado seus negócios nos termos exatos do que se permitia.
- Em segunda instância, no entanto, junto à Corte de Apelação (*The United States Court of Appeals for the Second Circuit*), reviu-se a decisão anterior. A questão foi até a Suprema Corte, que manteve a decisão de segunda instância, decidindo definitivamente em favor do Fisco. A Suprema Corte decidiu no sentido de que a operação consagrava a prevalência do “artifício sobre a realidade” (*artifice above reality*) e carecia de “propósito negocial” (*business purpose*).

Desde o caso *Gregory vs. Helvering*, vige na tradição do *Common Law* o princípio que dá conta de que *Courts looks to facts, not to labels*, isto é, tribunais levam em consideração os fatos, e não os rótulos. Com a aplicação dessa doutrina, o tribunal procura “a substância” da operação, que significa o seu verdadeiro propósito no negócio. Caso a substância seja diversa da forma atribuída à operação, é considerada simulada e requalificada de acordo com a sua verdadeira substância.

Não se pretende aqui, por óbvio, querer aplicar diretamente essa doutrina, embora seja indiscutível que o Direito norte-americano tem influenciado, ao longo da história, diversos ramos do Direito brasileiro. A título de

exemplo, citem-se: a teoria civil da desconsideração da pessoa jurídica (*disregard of legal entity*); a teoria dos frutos da árvore envenenada (*fruits of the poisonous tree*); e a teoria constitucional dos poderes implícitos (*implied powers*).

Em nosso país, já existem várias publicações no sentido de que é necessária a existência de uma finalidade negocial para o ato praticado, não podendo subsumir-se no mero exercício de imaginação destinado a reduzir ou eliminar impostos.

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco (2008, p. 241) firmou o entendimento de que se o exercício de auto-organização estiver apoiado em causas reais e não unicamente fiscais, a atividade do contribuinte deve ser tida como irrepreensível, e contra ela o Fisco nada poderá objetar, devendo ser aceitos os efeitos jurídicos. No entanto, os negócios jurídicos que não tiverem nenhuma causa real e predominante, a não ser conduzir a um menor imposto, terão sido realizados em desacordo com o perfil objetivo do negócio e, como tal, assumem um caráter abusivo.

Hermes Marcelo Huck (1998), em seu artigo “Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional”, afirma que:

Muito embora não haja no Brasil, a exemplo de outros países, uma espécie de norma geral tributária permitindo a desconsideração do ato jurídico julgado abusivo e a tributação do resultado econômico alcançado pelo agente, não se pode negar que o planejamento tributário, quando estruturado por uma construção elisiva, mas sem qualquer finalidade negocial senão a da economia fiscal, pode ser taxado como forma de abuso de direito, sujeitando-se à desconsideração para efeitos fiscais.

No entanto, deve-se reconhecer que a questão ainda não se encontra pacificada na doutrina especializada.

Em sentido contrário pode-se citar o entendimento de Alberto Xavier. Em sua obra *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Geral Antielisiva* (2001), ele reafirma os dogmas postos em dúvida por Greco. Mantém o entendimento de que vige no Direito Tributário, a partir do princípio da legalidade tributária, a “reserva absoluta de lei” ou “tipicidade cerrada”. Os fatos seriam meramente subsumíveis, sem que o aplicador da lei possa ter qualquer espécie de decisão.

Um fato aqui é inconteste. Há grandes semelhanças entre o caso que estamos discutindo (empresa-veículo para transferência do ágio) e o caso *Gregory vs. Helvering*.

Há quase cem anos os tribunais dos Estados Unidos se depararam com situações dessa natureza, e se manifestaram no sentido de impedir que a verdadeira natureza da operação seja disfarçada por meros formalismos, utilizados para contornar obrigações tributárias.

Assim, não faz sentido simplesmente tratar o procedimento de constituição de uma empresa-veículo como operação lícita, sem qualquer preocupação com a patente desvinculação entre a causa real da operação e a forma adotada.

Na análise efetuada nos itens precedentes, demonstrei que temos elementos suficientes para rejeitar esse tipo de operação, não só com base na legislação tributária, mas também tendo como referência o direito societário e as normas e procedimentos contábeis, que são o ponto de partida para apuração do lucro real.

10. EMPRESA-VEÍCULO – JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ainda não tem sido uniforme, no que concerne ao planejamento tributário, a partir da utilização de empresa-veículo.

Durante um longo tempo, a jurisprudência administrativa do antigo Conselho de Contribuintes consagrou o entendimento de que era permitido ao contribuinte o planejamento tributário de seus negócios, de modo que este pudesse organizá-los como melhor lhe aprovasse, independentemente de qualquer propósito econômico nos atos praticados.

No entanto, ao longo da última década, a jurisprudência administrativa nacional vem sofrendo uma grande alteração de paradigma diante de casos envolvendo planejamentos tributários.

Transcrevemos, a seguir, os julgados mais recentes sobre o assunto.

Favoráveis ao Fisco:

Ac. 1401-002.077 sessão 19/09/2017

ÁGIO. REQUISITOS LEGAIS. EFETIVA EXISTÊNCIA DA ADQUIRENTE. EMPRESA VEÍCULO. Mesmo uma *holding* pura requer um mínimo de elementos materiais que a caracterizem como sociedade empresária, para além de um registro na Junta Comercial e um número no CNPJ. Não há a geração de ágio na situação em que, no momento da aquisição, a *holding* dita adquirente era apenas um CNPJ, existente no âmbito formal, mas materialmente vazia.

Ac. 1402-002.492 sessão 16/05/2017

ÁGIO ORIUNDO DE AQUISIÇÃO COM USO DE RECURSOS FINANCEIROS DE OUTREM. AMORTIZAÇÃO. INDEDUTIBILIDADE. A hipótese de incidência tributária da possibilidade de dedução das despesas de amortização do ágio, prevista no art. 386 do RIR/1999, requer que participe da “confusão patrimonial” a pessoa jurídica investidora real, ou seja, aquela que efetivamente acreditou na “mais-valia” do investimento, fez os estudos de rentabilidade futura e desembolsou os recursos para a aquisição.

Não é possível o aproveitamento tributário do ágio se a investidora real transferiu recursos a uma “empresa-veículo” com a específica finalidade de sua aplicação na aquisição de participação societária em outra empresa, e se a “confusão patrimonial” advinda do processo de incorporação não envolve a pessoa jurídica que efetivamente desembolsou os valores que propiciaram o surgimento do ágio, ainda que a operação que o originou tenha sido celebrada entre terceiros independentes e com efetivo pagamento do preço.

Contrárias à Fazenda Pública:

Ac. 1302002.097 sessão 11/04/2017

INCORPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. EMPRESA-VEÍCULO. Produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, quando demonstrada a finalidade negocial ou societária, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação ocorreu em lapso temporal próximo.

Ac. 1302002.097 sessão 11/04/2017

ÁGIO. TRANSFERÊNCIA. USO DE EMPRESA VEÍCULO. Não é ilícita a conduta do investidor que adquire diretamente o investimento, com pagamento de ágio, e, a seguir, promove aumento de capital em outra empresa, integralizando-o com os investimentos previamente adquiridos, inclusive o ágio. Não se pode qualificar como ilícita a opção por um caminho facultado pela legislação, ainda que a adoção de tal caminho tenha por objetivo a economia tributária.

Ac. 1402-002.489 sessão 16/05/2017

ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. EMPRESA VEÍCULO. MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA COMPROVADA. LEGITIMIDADE. Uma vez comprovada devidamente a motivação extratributária das operações societárias realizadas pelo sujeito passivo, cujo objetivo seja a amortização do ágio, havendo economia tributária que se revela como mera consequência e não um fim em si mesma, correta a dedução do ágio, ainda que por meio de empresa-veículo, se a legislação de cunho regulatório e societário impuser tal formalidade.

11. CONCLUSÕES

Diante de todo o exposto, podemos concluir que:

1. O ágio a que se refere a legislação tributária é apurado a partir do lucro líquido do exercício, sem qualquer adição ou exclusão; é baseado no mesmo laudo utilizado pela contabilidade; e pode sofrer as mesmas mutações contábeis. Portanto, não é correta a adoção da nomenclatura "ágio fiscal", pois sugere que estariamos tratando de um instituto distinto do ágio apurado na contabilidade, o que definitivamente não é verdadeiro.
2. Desde a edição do antigo art. 34 do Decreto-lei nº 1.598/77, que a administração tributária vem identificando situações em que o contribuinte busca obter vantagens fiscais indevidas, com a dedução/amortização do ágio apurado em aquisição de participações societárias.
3. Os arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, conforme consta na exposição de motivos da Medida Provisória 1.602/97, convertida na Lei nº 9.532/97, buscaram disciplinar a forma como os contribuintes poderiam se utilizar do ágio pago quando da aquisição do investimento, objetivando evitar os planejamentos tributários que até então ocorriam. Na prática, esse resultado não foi alcançando, conforme facilmente se deduz a partir da análise dos inúmeros processos administrativos sobre a matéria, atualmente em litígio.

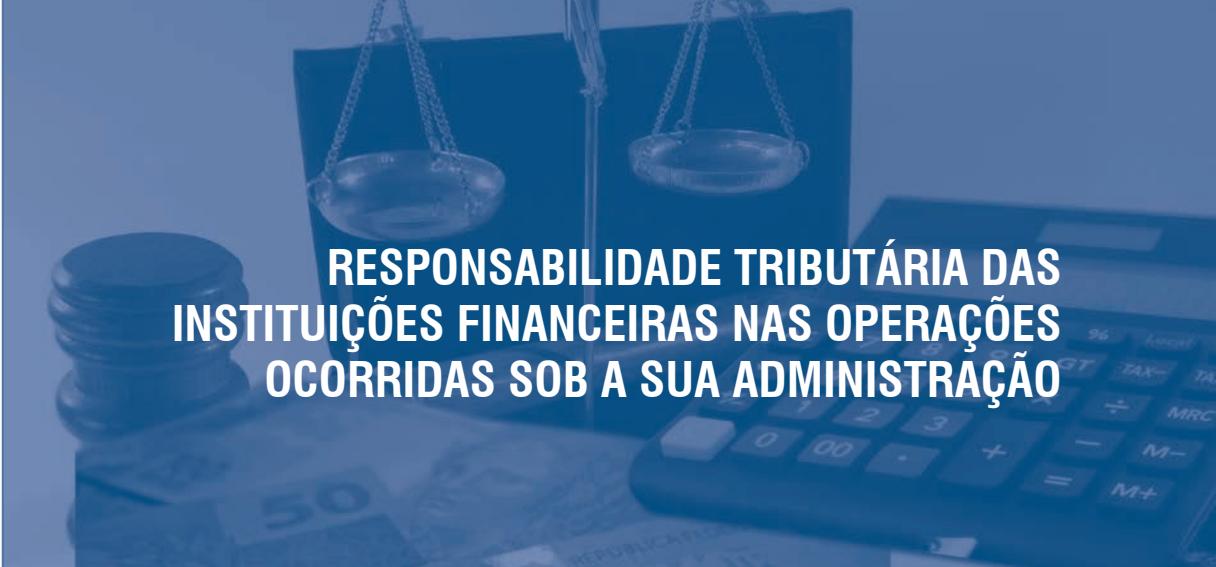
4. Preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Não é concebível o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Considerando-se que o lucro real é determinado a partir do lucro líquido apurado com observância das leis comerciais, o denominado “ágio interno” somente poderia ser reconhecido caso houvesse disposição expressa na legislação tributária disposta sobre o assunto.
5. As disposições contidas nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97 devem ser interpretadas em consonância com o estabelecido pelo art. 25 e art. 33, ambos do Decreto-lei nº 1.598/77. Como regra, a legislação tributária veda o reconhecimento da contrapartida da amortização do ágio para fins de apuração do lucro real. As exceções expressamente previstas em lei envolvem situações em que o investidor se desfaz de sua participação societária (alienação ou liquidação do investimento) ou o investimento deixa de existir, em decorrência de confusão patrimonial, a partir de incorporação, fusão ou cisão.
6. A tributação imediata do ganho de capital da pessoa física em uma operação de incorporação de ações está devidamente lastreada na legislação vigente (art. 31 do Decreto-lei nº 1.598/77), e não configurando qualquer transgressão ao nosso Código Tributário Nacional, que define o fato gerador do imposto de renda como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (art. 43). A operação não ocorre à revelia do acionista, uma vez que deve ser aprovada em assembleia geral, podendo os acionistas dissidentes retirarem-se da companhia, nos termos do art. 252, §2º, da Lei nº 6.404/76.
7. Sob o ponto de vista contábil, a criação de uma sociedade com a única finalidade de servir de veículo para transferir, da controladora original para a controlada, o ágio pago na sua aquisição, acabou por distorcer a figura da incorporação em sua dimensão econômica. A possibilidade de registrar integralmente em conta de reserva especial constante do patrimônio líquido, a contrapartida do ágio por expectativa de rentabilidade futura, redundou no reconhecimento de um acréscimo patrimonial sem a efetiva substância.
8. Só há que se falar em “sociedade” ou “empresa” na presença de atividade econômica organizada de produção e circulação de bens e serviços para o mercado, exercida pelo empresário, em caráter pro-

fissional, através de um complexo de bens. Não preenchendo a empresa-veículo esses requisitos, e não havendo motivação real para a operação de incorporação reversa, o procedimento não é considerado válido do ponto de vista societário, não podendo, pois, produzir os efeitos tributários consequentes.

9. No caso de utilização de uma empresa-veículo para transferência do ágio, o motivo real do negócio jurídico não se coaduna com o motivo aparente (reorganizações societárias). O tipo de negócio foi utilizado para a consecução de um fim que não corresponde exatamente à sua causa, subsumindo-se como hipótese de simulação relativa, prevista no art. 167 do Código Civil.
10. Há quase cem anos, os tribunais norte-americanos já se depararam com situações envolvendo empresa-veículo, e se manifestaram no sentido de impedir que a verdadeira natureza da operação seja disfarçada por meros formalismos, utilizados para contornar obrigações tributárias. Portanto, não faz sentido simplesmente tratar o procedimento de constituição de uma empresa-veículo como operação lícita, sem qualquer preocupação com a patente desvinculação entre a causa real da operação e a forma adotada.

12. REFERÊNCIAS BIOGRÁFICAS

- ATINZA, Manuel e MANERO, Juan Ruiz. Ilícitos Atípicos. Marcial Pons. Tradução Janaina Roland Matida.
- BULGARELLI, Waldírio. *Tratado de Direito Empresarial*, 2^a ed., São Paulo: Atlas, 1995.
- CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. São Paulo. Saraiva. 2002.
- DIEZ-PICAZO, Luiz e GULLON, Antonio. *Sistema de Derecho Civil*. 8^a edição. Tomo 1. Vol. 1. 1994. Madrid.
- FERRAGUT, Maria Rita. Segregação de atividades empresariais e limites para desconsideração da “sociedade paralela” in *O Direito Tributário: Entre a forma e o conteúdo*. São Paulo: Noeses, 2014.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 12. ed. Rio de Janeiro. Forense. 1996.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. São Paulo. Dialética, 2008.
- HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e Elísão no Direito Tributário Internacional*. São Paulo, Saraiva, 1997.
- IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens, DOS SANTOS, Ariovaldo. *Manual de Contabilidade Societária*. S. Paulo. Ed. Atlas. 2003.
- _____. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. FIPECAFI, 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MARTINS, Fran. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas - Vol. 3*. Rio de Janeiro. Forense. 1975.
- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 11. ed. Rio de Janeiro. Forense, 1991. v. 1.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo. Dialética. 2001.
- YAMASHITA, Douglas. *Elísão e Evasão de Tributos*. São Paulo. Lex Editora S.A. 2005. p. 137.



RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS NAS OPERAÇÕES OCORRIDAS SOB A SUA ADMINISTRAÇÃO

João Dácio Rolim*

Ana Carolina Moreira Garcia**

Resumo: O presente artigo tem por objetivo estudar a responsabilidade tributária das instituições financeiras nas operações ocorridas sob a sua administração, no Brasil e no mundo, analisando a legislação tributária pertinente, bem como a doutrina e as jurisprudências administrativa e judicial sobre o tema.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária. Instituições Financeiras. CTN. IOF. Imposto de Renda. Fundos de Investimentos. Jurisprudência.

Abstract: This article aims to study the tax liability of Brazilian financial institutions in the operations carried out under their administration domestically and internationally, analyzing the relevant tax legislation, as well as the administrative and judicial case law on the subject.

Keywords: Tax Liability. Financial Institutions. Income Tax. Investment Funds. Case Law.

* PhD pela Queen Mary University of London. *Master of Laws* (LL.M) em Direito Internacional Tributário pela London School of Economics and Political Science (LSE) e doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Professor da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e do Instituto Brasileiro Direito Tributário (IBDT). Conselheiro fundador do (Instituto de Estudos Fiscais) IEFi e diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Advogado. Consultor da United Nations Economic Commission for Africa (Uneca).

***Master of Laws* (LL.M) em International Business Law pela Sorbonne University – Université Panthéon-Assas (Paris II). Graduada em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professora da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas/IEC) nos cursos de Pós-Graduação LL.M em Direito Tributário. Membro da International Fiscal Association (IFA). Advogada.

SUMÁRIO

- 1. INTRODUÇÃO**
- 2. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E NO CTN**
- 3. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**
- 4. JURISPRUDÊNCIA ATUAL: ANÁLISE DE CASOS ENVOLVENDO A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E EQUIPARADAS**
 - 4.1. CASOS ENVOLVENDO FUNDOS DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO – FII**
 - 4.2. CASOS ENVOLVENDO FUNDOS DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES – FIP**
 - 4.3. CASO ENVOLVENDO A RESPONSABILIDADE DA FONTE PAGADORA EM CLUBES DE INVESTIMENTOS**
 - 4.4. CASOS ENVOLVENDO A RETENÇÃO DE IOF EM DEPÓSITOS JUDICIAIS**
- 5. PANORAMA INTERNACIONAL – AUMENTO DA RESPONSABILIDADE E OBRIGAÇÕES DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS**
- 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS**
- 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo geral discorrer sobre tema da responsabilidade tributária das instituições financeiras nas operações ocorridas sob a sua administração no Brasil, analisando a legislação tributária pertinente, bem como as jurisprudências administrativa e judicial sobre o tema.

De plano, pretende-se realizar uma breve incursão doutrinária sobre as diversas teorias sobre a responsabilidade tributária no âmbito do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal. Normalmente, a responsabilidade tributária é do sujeito passivo da obrigação tributária, contribuinte ou responsável. Contudo, em algumas hipóteses taxativamente previstas pela legislação essa responsabilidade se estende a terceiros.

Fato é que os governos vêm adotando, cada vez mais, a sistemática da retenção de impostos e contribuições na fonte pagadora dos rendimentos, de forma que através desta sistemática consegue agilizar, controlar o seu pagamento e transferir para a fonte pagadora, principalmente as instituições financeiras, inclusive a atividade de fiscalização. Os princípios jurídicos e econômicos que justificam esta tendência são os princípios da simplificação, eficiência, controle da evasão fiscal e do abuso de direito. Essa transferência de responsabilidade fica ainda mais evidente no caso das instituições financeiras e equiparadas nas operações ocorridas sob a sua administração, especialmente aquelas vinculadas aos rendimentos e ganhos auferidos nos mercados financeiros e de capitais.

Assim, o objetivo específico deste estudo é o de distinguir as hipóteses e o alcance de responsabilização das instituições financeiras e examinar com maior profundidade a jurisprudência do CARF acerca dessa matéria.

Adicionalmente, destaca-se a cooperação tributária internacional como prática cada vez mais frequente, com o objetivo de combater a evasão fiscal e a transparência e a troca de informações entre autoridades tributárias de diferentes países. E essa troca de informações encontra-se pautada em grande parte pelas informações fornecidas pelas instituições financeiras através de iniciativas como o FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act, ou lei de conformidade tributária de contas estrangeiras, em português) e o BEPS (Base Erosion and Profit Shifting, ou erosão da base tributável e transferência de lucro, em português).

2. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E NO CTN

O Código Tributário Nacional (CTN), nos seus arts. 124 e 128 a 141, disciplina a responsabilidade tributária, estabelecendo em suma que a responsabilidade tributária pode se dar i) por “sucessão” (arts. 129 a 133); ii) por “terceiros” (art. 128: exclusiva ou supletiva, art. 134: solidária, e art. 135: pessoalmente); ou iii) por infração (arts. 136 a 138: pessoal do agente, dolo, denuncia espontânea), podendo, ainda, assumir caráter de: (a) “subsidiária” (art. 133, II: alienação de estabelecimento); (b) solidária (art. 124: interesse comum ou lei e art. 134, III: administração de bens de terceiros); ou (c) “pessoal” (art. 131: aquisição, sucessão, bens, art. 133, I: integralmente e art. 135: infração de lei, etc.).

Das diferentes formas de responsabilização previstas no CTN, as hipóteses mais recorrentes são aquelas previstas nos arts. 124¹, que trata da responsabilidade solidária, e 128², que define a responsabilidade de terceiros exclusiva ou supletiva.

Além das espécies de responsabilidade tributária previstas na legislação e acima mencionadas, Maria Rita Ferragut (2013, p. 64)³ cita também a responsabilidade por substituição, que decorre do §7º do art. 150⁴ da

¹ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

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

² Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.

³ “Consideramos que a classificação mais acertada para as normas de responsabilidade tributária é a que divide em (i) substituição; (ii) solidariedade; (iii) sucessão; (iv) responsabilidade de terceiros; e (v) responsabilidade por infrações”. (FERRAGUT. 2013. Pg. 64).

⁴ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios:

[...]

§7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Constituição. Essa modalidade, embora não conste expressamente no CTN, encontra seu fundamento de validade infraconstitucional no art. 128 desse Código (2013, p. 69).

Dentro dessa espécie de sujeição passiva por substituição, a autora apresenta três maneiras distintas para a sua ocorrência, sendo elas: para trás, convencional e para frente. Acerca da substituição convencional, merece destaque o seguinte ensinamento:

Já a segunda hipótese é a convencional, e diz respeito à substituição assim que ocorrido o fato jurídico, como no exemplo do tomador do serviço pelo recolhimento do ISS retido do prestador, ou do “recolhimento de IRRF pela fonte pagadora no envio de certos pagamentos ao exterior. Aqui também não há postergação, mas substituição (pré-jurídica) do sujeito devedor” (FERRAGUT, 2013, p. 64). (Grifei.)

Assim, pode-se dizer que, na hipótese de retenção de imposto pela fonte pagadora, ocorreria a responsabilidade na modalidade substituição convencional, uma vez que a repercussão jurídica se dá pela incidência de uma norma que permite ao sujeito passivo o abatimento do valor que ele deveria pagar a terceiro.

Nessa mesma fileira, Geraldo Ataliba também considerava a substituição tributária como uma modalidade de responsabilidade, ensinando, em termos gerais, que:

Quando acontecer de o mandamento da norma tributária dizer “pague” para outra pessoa, que não seja aquela (contribuinte ou sujeito passivo de direito), então nós temos **sujeição passiva indireta**, e esta será sempre *um substituto*, genericamente falando. Depois poderemos classificar os substitutos, reconhecer as diversas espécies, mas, genericamente, é **substituto aquele que não seja destinatário legal tributário, ou seja, que não está no aspecto pessoal da hipótese de incidência** (HECTOR apud. BECHO, 2014, p. 69). (Grifei.)

Nesta linha interpretativa proposta por Geraldo Ataliba, Renato Lopes Becho (2014, p. 69-70) bem afirmou que, a responsabilidade tributária de terceiros seria, portanto, uma ocorrência própria do Direito Tributário, “decorrente da vontade do legislador em colocar outra pessoa no polo passivo da relação jurídica-tributária que não o contribuinte”.

De tal modo, com base nessa interpretação, é possível conceituar a responsabilidade tributária das instituições financeiras, como decorrente de imposição legal e do tipo substituição convencional como uma modalidade de responsabilidade tributária de terceiros, embora distinta de outras formas de substituição previstas na legislação.

Cumpre lembrar que contribuinte é a pessoa que diretamente pratica o ato ou fato definidos pela norma legal impositiva tributária como suficientes para a constituição da obrigação tributária. Por outro lado, responsável é aquele que, embora não tendo praticado diretamente aquele ato ou fato, encontra-se ligado a eles por razões de fato e/ou de direito. Assim, contribuinte e responsável tributário não se confundem. Em outras palavras, contribuinte ou sujeito passivo é quem deve pagar o tributo, e responsável tributário, embora não seja o contribuinte, é o intermediário que, em certos casos, definidos por lei, tem a responsabilidade de recolher o tributo.

Seguindo por esse mesmo raciocínio, também não haverá como se confundir a dívida com a responsabilidade por ela. O crédito resultante da obrigação tributária será um só; duas poderão ser as pessoas das quais o Fisco poderá exigir o respectivo pagamento – o contribuinte, devedor principal, e o responsável tributário, que responde pela dívida sem ter dado causa a ela.

Neste artigo, nos concentraremos nas formas e efeitos da responsabilidade tributária das instituições financeiras, nas operações ocorridas sob sua administração.

3. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Inicialmente, cumpre definir o que deve ser entendido pelo termo “instituição financeira”. A Lei nº 4.595/1964, que trata sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias, e cria o Conselho Monetário Nacional (CMN), cujo art. 17 adota um conceito amplo pela “atividade principal ou acessória a coleta, intermediação ou aplicação de recursos financeiros próprios ou de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, e a custódia de valor de propriedade de terceiros”. Posteriormente, em linha com a legislação anterior, a Lei nº 7.492/1986⁵, que define os crimes contra o sistema financeiro nacional, definiu o

⁵ “Art. 1º Considera-se instituição financeira, para efeito desta lei, a pessoa jurídica de Direito Público ou Privado, que tenha como atividade principal ou acessória, cumulativamente ou não, a captação, intermediação ou aplicação de recursos financeiros (Vetado) de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira, ou a custódia, emissão, distribuição, negociação, intermediação ou administração de valores mobiliários.

Parágrafo único. Equipara-se à instituição financeira:

I – a pessoa jurídica que capte ou administre seguros, câmbio, consórcio, capitalização ou qualquer tipo de poupança, ou recursos de terceiros;

II – a pessoa natural que exerça quaisquer das atividades referidas neste artigo, ainda que de forma eventual.”

termo “instituição financeira” como a pessoa jurídica que tenha como atividade principal ou acessória, cumulativamente ou não, a captação, intermediação ou aplicação de recursos financeiros de terceiros, em moeda nacional ou estrangeira; ou a custódia, emissão, distribuição, negociação, intermediação ou administração de valores mobiliários. E ainda, como equiparadas a pessoa jurídica que capte ou administre seguros, câmbio, consórcio, capitalização ou qualquer tipo de poupança, ou recursos de terceiros; e a pessoa natural que exerça quaisquer das atividades referidas neste artigo, ainda que de forma eventual.

No sistema tributário brasileiro atual, considerando a proximidade do capital com a ocorrência do fato gerador tributário, há delegação de responsabilidade para as instituições financeiras notadamente em relação a dois tributos, o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) e o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

No que se refere ao IOF, o Decreto nº 6.306, publicado em 14 de dezembro de 2007 estabeleceu a responsabilidade tributária das instituições financeiras da seguinte forma:

Art. 5º São responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional:

I – “as instituições financeiras que efetuarem operações de crédito” (Decreto-lei nº 1.783, de 1980, art. 3º, inc. I);

II – as empresas de factoring adquirentes do direito creditório, nas hipóteses da alínea “b” do inciso I do art. 2º (Lei nº 9.532, de 1997, art. 58, §1º);

III – a pessoa jurídica que conceder o crédito, nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros (Lei nº 9.779, de 1999, art. 13, §2º).

Art. 13. “São responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional as instituições autorizadas a operar em câmbio” (Lei nº 8.894, de 1994, art. 6º, parágrafo único). (Grifo nosso.)

Portanto, tanto na hipótese de operações de crédito, quanto nas operações de câmbio, as instituições financeiras são responsáveis, nos termos da legislação acima transcrita, tanto por realizar a cobrança, quanto por efetuar o recolhimento do IOF ao Tesouro Nacional.

Para fins de IRRF, o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999 – RIR/99), que disciplina a tributação, fiscalização, arrecadação e administração deste imposto, estabelece a responsabilidade tributária das instituições financeiras principalmente nos seguintes casos: i) rendimentos e ganhos au-

feridos nos mercados financeiros e de capitais; ii) rendimentos decorrentes de decisões judiciais; e iii) determinadas tipos de remessas para o exterior.

Como regra geral, nos termos do art. 733 do RIR/1999, verifica-se que as instituições ou entidades que façam o pagamento ou crédito dos rendimentos ao beneficiário final, serão responsáveis pelo pagamento do Imposto de Renda:

Art. 733. É responsável pela retenção do imposto (Decreto-lei nº 2.394, de 21 de dezembro de 1987, art. 6º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 65, §8º):

I – *a pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos rendimentos;*

II – a pessoa jurídica que receber os recursos do cedente, nas operações de transferência de dívidas; e

III – as bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como outras entidades autorizadas pela legislação que, embora não sejam fonte pagadora original, façam o pagamento ou crédito dos rendimentos ao beneficiário final.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas que retiverem o imposto de que trata este Subtítulo deverão (Decreto-lei nº 2.394, de 1987, art. 6º, parágrafo único):

I – *fornecer aos beneficiários comprovante dos rendimentos pagos e do imposto retido na fonte;* e

II – prestar as informações previstas neste decreto. (Grifo nosso.)

No mesmo sentido, haverá responsabilidade de reter o Imposto de Renda sobre os rendimentos provenientes dos Fundos de Investimento pelos administradores dos fundos⁶, que em sua maioria são instituições financeiras. Confira-se o art. 740 do RIR/1999:

Art. 740. O imposto de que trata este capítulo será *retido pelo administrador do fundo de investimento* na data da ocorrência do fato gerador, e recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 32) (Grifo nosso.)

Pois bem, com fulcro na legislação do Imposto de Renda, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) editou a Instrução Normativa RFB 1.585, de 2015, que disciplina a cobrança e o recolhimento do imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos auferidos nos mercados financeiros e de capitais, por investidores residentes ou domiciliados no país e no exterior.

⁶ Nos termos da Instrução CVM 155/2014:

“Art. 2º Para os efeitos desta Instrução, entende-se por:

I – administrador (do fundo): pessoa jurídica autorizada pela CVM para o exercício profissional de administração de carteiras de valores mobiliários e responsável pela administração do fundo;”

Como se verá adiante, a responsabilidade das instituições financeiras e equiparadas foi ampliada consideravelmente e abrange quase todos os tipos de investimentos, seja em renda fixa, fundos de investimentos ou em ações outros valores mobiliários.

Em se tratando da tributação das aplicações em fundos de investimento de residentes ou domiciliados no país, no caso das aplicações em fundos de investimento regidos por norma geral, o art. 17⁷ da IN determina que é responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto: i) o administrador do fundo de investimento; ou ii) a instituição que intermediar recursos por conta e ordem de seus respectivos clientes, para aplicações em fundos de investimento administrados por outra instituição, na forma prevista em normas expedidas pelo CMN ou pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Neste último caso, a instituição intermediadora de recursos deverá assumir outras responsabilidades e obrigações acessórias perante a instituição administradora do fundo de investimento e a RFB. No caso das aplicações em fundos de investimento regidos por norma própria, vale destacar o caso dos fundos de investimento em ações. De acordo com o art.

⁷ “Art. 17. É responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto:
I – o administrador do fundo de investimento;
II – a instituição que intermediar recursos por conta e ordem de seus respectivos clientes, para aplicações em fundos de investimento administrados por outra instituição, na forma prevista em normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) ou pela CVM (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB 1.637, de 9 de maio de 2016).
§1º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, a instituição intermediadora de recursos deverá:
I – ser, também, responsável pela retenção e pelo recolhimento dos demais impostos e contribuições incidentes sobre as aplicações que intermediar;
II – manter sistema de registro e controle, em meio magnético, que permita a identificação de cada cliente e dos elementos necessários à apuração dos impostos e contribuições por ele devidos;
III – fornecer à instituição administradora do fundo de investimento, individualizado por código de cliente, o valor das aplicações e resgates, bem como o valor dos impostos e contribuições retidos;
IV – prestar à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) todas as informações decorrentes da responsabilidade prevista neste artigo.
[...].”

21⁸, o administrador do fundo também fica responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto sobre a renda incidente sobre as quantias que lhes forem atribuídas a título de dividendos; juros sobre capital próprio; reembolso de proventos decorrentes do empréstimo de valores mobiliários; ou outros rendimentos advindos de ativos financeiros que integrem sua carteira.

Outro exemplo de ampliação de atribuição de responsabilidade pode ser encontrado no art. 25 da referida IN⁹ que trata dos Fundos de Investimento em Índice de Mercado – Fundos de Índice de Ações. Quando da integralização de cotas por meio da entrega de ações, fica o administrador do fundo que receber as ações a serem integralizadas, responsável pela cobrança e recolhimento do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital.

⁸ Art. 21. O administrador de fundo ou clube de investimento que destinar diretamente aos cotistas as quantias que lhes forem atribuídas a título de dividendos, juros sobre capital próprio, reembolso de proventos decorrentes do empréstimo de valores mobiliários, ou outros rendimentos advindos de ativos financeiros que integrem sua carteira, fica responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto sobre a renda:

I – como resgate de cotas, no caso de fundo constituído sob a forma de condomínio aberto; ou

II – como amortização de cotas, no caso de fundo constituído sob a forma de condomínio fechado.

Parágrafo único. O disposto no *caput* aplica-se, também, a qualquer fundo de investimento que tenha ações em sua carteira.

⁹ Art. 25. Na integralização de cotas por meio da entrega de ações, fica o administrador do fundo que receber as ações a serem integralizadas responsável pela cobrança e recolhimento do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital, conforme disposto no art. 42, à alíquota de 15% (quinze por cento), devendo recolhê-lo até o 3º (terceiro) dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores.

§1º O ganho de capital será a diferença positiva entre o preço de fechamento de mercado das referidas ações utilizadas para integralização das cotas e seus respectivos custos de aquisição apurados na forma prevista no art. 58, aplicando-se o limite de isenção, no valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), previsto no inciso I do art. 22 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

§2º Na integralização de cotas realizadas pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, exceto pelas instituições referidas no inciso I do art. 71, aplica-se a retenção do Imposto de Renda na Fonte, à alíquota de 0,005% (cinco milésimos por cento), prevista na alínea “a” do inciso I do §3º do art. 63, bem como o disposto no §6º deste mesmo artigo.

§3º Cabe ao investidor disponibilizar previamente ao responsável tributário os recursos necessários para o recolhimento do imposto sobre a renda de que trata o §2º.

Ainda, nos casos dos Fundos de Índice de Renda Fixa, o art. 30¹⁰ da IN dispõe que são responsáveis pelo recolhimento do imposto sobre a renda devido: i) na alienação de cotas em mercado secundário, a instituição ou entidade que faça o pagamento dos rendimentos ou ganhos ao beneficiário final, ainda que não seja a fonte pagadora original; e ii) no resgate de cotas e na distribuição de qualquer valor, o administrador do fundo. Destaque-se que o responsável tributário deverá calcular o montante do imposto devido sobre o ganho de capital apurado.

- ¹⁰ Art. 30. São responsáveis pelo recolhimento do imposto sobre a renda devido:
- I – na alienação de cotas em mercado secundário, a instituição ou entidade que faça o pagamento dos rendimentos ou ganhos ao beneficiário final, ainda que não seja a fonte pagadora original; e
 - II – no resgate de cotas e na distribuição de qualquer valor, o administrador do fundo.
- §1º A Bolsa de Valores ou a entidade de balcão organizado, na qual as cotas do Fundo de Índice de Renda Fixa sejam negociadas, deverá enviar à instituição ou entidade a que se refere o inciso I do *caput* as informações sobre o custo de aquisição dos ativos para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda devido pelo investidor, caso a aquisição do ativo tenha sido realizada por intermédio dessa instituição ou entidade e ela não disponha das referidas informações.
- §2º Nos casos em que a alienação das cotas seja realizada por intermédio de instituição ou entidade diferente da que foi utilizada para aquisição do ativo, o investidor poderá autorizar, expressamente, a Bolsa de Valores ou a entidade de balcão organizado, na qual as cotas do Fundo de Índice de Renda Fixa sejam negociadas, a enviar as informações sobre o custo de aquisição dos ativos para apuração da base de cálculo do imposto devido pelo investidor aos responsáveis tributários referidos no *caput*.
- §3º Nas negociações de cotas no mercado secundário que não tenham sido realizadas em Bolsa de Valores ou em balcão organizado, ou no resgate de cotas, caberá ao investidor fornecer aos responsáveis tributários referidos no *caput* a data de realização do negócio, a quantidade e o custo dos ativos negociados e outras informações que se façam necessárias para apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda devido, cuja comprovação será feita por meio de nota de corretagem de aquisição, de boletim de subscrição, de instrumento de compra, venda ou doação, de declaração do imposto sobre a renda do investidor ou de declaração do custo médio de aquisição, conforme modelo constante do Anexo I.
- §4º A falta da autorização de que trata o §2º ou a falta de comprovação do custo de aquisição ou do valor da aplicação financeira a que se refere o §3º implicam considerar o custo de aquisição ou o valor da aplicação financeira igual a 0 (zero), para fins de cômputo da base de cálculo do imposto sobre a renda devido.
- §5º O investidor fica responsável pela veracidade, integridade e completude das informações prestadas.
- §6º O recolhimento do imposto sobre a renda deverá ser efetuado até o 3º (terceiro) dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores.

Já para Fundos de Investimento em Participações (FIP), dos Fundos de Investimento em Cotas de Fundo de Investimento em Participações (FIF-FIP) e dos Fundos de Investimento em Empresas Emergentes (FIEE), e Fundos de Investimento em Participações em Infraestrutura (FIP-IE) e dos Fundos de Investimento em Participação na Produção Econômica Intensiva em Pesquisa (FIP-PD&I), os arts. 32¹¹ e 33¹² da IN determinam que, ressalvada a responsabilidade do próprio contribuinte pelo pagamento do imposto sobre os ganhos auferidos na alienação de cotas de fundos de investimento, a instituição administradora do fundo fica responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

¹¹ Art. 32. Os rendimentos auferidos no resgate de cotas de FIP, FIF-FIP e FIEE, inclusive quando decorrentes da liquidação do fundo, ficam sujeitos ao imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) incidente sobre a diferença positiva entre o valor de resgate e o custo de aquisição das cotas.

§1º Os ganhos auferidos na alienação de cotas de fundos de investimento de que trata o *caput* serão tributados à alíquota de 15% (quinze por cento):

I – como ganho líquido, quando auferidos:

a) por pessoa física em operações realizadas em bolsa; e

b) por pessoa jurídica em operações realizadas dentro ou fora de bolsa.

II – de acordo com as regras aplicáveis aos ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, quando auferidos por pessoa física em operações realizadas fora de bolsa.

[...]

§6º Ressalvada a responsabilidade do próprio contribuinte pelo pagamento do imposto de que trata o §1º, a instituição administradora do fundo fica responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto até o 3º (terceiro) dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores.

¹² Art. 33. Os rendimentos auferidos no resgate de cotas de FIP-IE e de FIP-PD&I, inclusive quando decorrentes da liquidação do fundo, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a diferença positiva entre o valor de resgate e o custo de aquisição das cotas.

§1º Os ganhos auferidos na alienação de cotas de fundos de investimento de que trata o *caput* serão tributados:

I – à alíquota 0 (zero), quando auferidos por pessoa física em operações realizadas em bolsa ou fora de bolsa; e

II – como ganho líquido, à alíquota de 15% (quinze por cento), quando auferidos por pessoa jurídica em operações realizadas dentro ou fora de bolsa.

[...]

§6º Ressalvada a responsabilidade do próprio contribuinte pelo pagamento do imposto de que trata o §1º, a instituição administradora do fundo fica responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto até o 3º (terceiro) dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores.

[...]

§8º Não se aplica às alienações de cotas a que se refere o inciso I do §1º a retenção de imposto sobre a renda na fonte a que se referem os arts. 63 e 65 (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1637, de 9 de maio de 2016).

Tratamento diferenciado é dado aos Fundos de Investimento Imobiliário (FII). Com base nos arts. 36¹³ e 39¹⁴ da mesma IN, ressalvada a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do imposto sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos pelas carteiras dos fundos de investimento imobiliário, em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, a instituição administradora do fundo de investimento imobiliário também é responsável pelo cumprimento das demais obrigações tributárias, inclusive acessórias, do fundo. Essa atribuição ampliada de responsabilidade, inclusive quanto ao cumprimento das demais obrigações tributárias já estava prevista no art. 755¹⁵ do RIR/1999.

¹³ Art. 36. Os rendimentos e ganhos líquidos auferidos pelas carteiras dos fundos de investimento imobiliário, em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte de acordo com as mesmas normas previstas para as aplicações financeiras das pessoas jurídicas.

§1º Não estão sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte prevista no *caput* as aplicações efetuadas pelos fundos de investimento imobiliário nos ativos de que tratam o art. 40 e o inciso II do art. 55.

§2º O imposto de que trata o **caput** poderá ser compensado com o retido na fonte pelo fundo de investimento imobiliário, por ocasião da distribuição de rendimentos e ganhos de capital.

§3º A compensação de que trata o §2º será efetuada proporcionalmente à participação do cotista pessoa jurídica ou pessoa física não sujeita à isenção prevista no art. 40.

§4º A parcela do imposto não compensada, relativa à pessoa física sujeita à isenção nos termos do art. 40, será considerada exclusiva de fonte.

§5º A verificação da participação do cotista no fundo de investimento imobiliário, para fins da compensação prevista no §3º, será realizada no último dia de cada semestre ou na data da declaração de distribuição dos rendimentos pelo fundo, conforme previsto no *caput* do art. 35, o que ocorrer primeiro.

¹⁴ Art. 39. Ressalvada a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do imposto sobre os rendimentos de que trata o art. 36, fica a instituição administradora do fundo de investimento imobiliário responsável pelo cumprimento das demais obrigações tributárias, inclusive acessórias, do fundo.

¹⁵ Art. 755. Ressalvada a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do imposto sobre os rendimentos de que trata o art. 752, a instituição administradora do fundo de investimento imobiliário é responsável pelo cumprimento das demais obrigações tributárias, inclusive acessórias, do fundo (*Lei nº 9.779, de 1999, art. 40*).

Finalmente, consta como disposição geral, nos termos do art. 42¹⁶, que na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, o administrador que receber os ativos a serem integralizados é o responsável pela cobrança do imposto sobre a renda devido sobre o ganho de capital para cada ativo utilizado na integralização e pelo recolhimento do imposto no prazo legal. Há ainda previsão de que o investidor deverá disponibilizar previamente ao responsável tributário os recursos necessários para o recolhimento do imposto sobre a renda devido, nos termos deste artigo e do IOF, quando aplicável.

Portanto, as instituições financeiras, enquanto administradoras de fundos de investimentos, são responsáveis não apenas pela retenção e pelo recolhimento do Imposto de Renda, mas também, em alguns casos, pela apuração do ganho de capital e pelo cumprimento de obrigações acessórias.

¹⁶ Art. 42. Na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros, fica o administrador que receber os ativos a serem integralizados responsável pela cobrança do imposto sobre a renda devido sobre o ganho de capital para cada ativo utilizado na integralização e pelo recolhimento até o 3º (terceiro) dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores, utilizando-se o Código de Receita 5029.

§1º Em relação aos ativos financeiros sujeitos a retenção do imposto sobre a renda na fonte, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto será da instituição ou entidade que fizer o pagamento ao beneficiário final, ainda que não seja a fonte pagadora inicial.

§2º Cabe ao investidor que integralizar cotas de fundos e clubes de investimento com ativos financeiros a responsabilidade de comprovar o custo de aquisição dos ativos, bem como o valor de mercado pelo qual será realizada a integralização.

§3º Cabe ao investidor disponibilizar previamente ao responsável tributário os recursos necessários para o recolhimento do imposto sobre a renda devido, nos termos deste artigo e do IOF, quando aplicável.

§4º A comprovação de que dispõe o §2º será feita por meio da disponibilização ao responsável tributário de nota de corretagem de aquisição, de boletim de subscrição, de instrumento de compra, venda ou doação, de declaração do imposto sobre a renda do investidor, ou de declaração do custo médio de aquisição, conforme modelo constante do Anexo II.

§5º O investidor fica responsável pela veracidade, integridade e completude das informações prestadas e constantes dos documentos mencionados no §4º.

§6º O custo de aquisição ou o valor da aplicação financeira não comprovado será considerado igual a 0 (zero), para fins de cômputo da base de cálculo do imposto sobre a renda devido sobre o ganho de capital.

§7º É vedada a integralização de cotas de fundos ou de clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros que não estejam registrados ou escriturados em sistema de registro ou depositados em depositário central autorizado pelo Bacen ou pela CVM.

4. JURISPRUDÊNCIA ATUAL: ANÁLISE DE CASOS ENVOLVENDO A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E EQUIPARADAS

4.1. Casos envolvendo Fundos de Investimento Imobiliário – FII

No primeiro caso ora analisado (Acórdão nº 1301-00.994, publicado em 09/04/2013), a 1^a Turma Ordinária da 3^a Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) manteve a autuação contra a Instituição Financeira administradora de um Fundo de Investimento Imobiliário, com fundamento no art. 4º da Lei nº 9.779/99 c/c o art. 124, inciso II, do CTN. Confira-se a ementa:

Ementa: FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO. TRIBUTAÇÃO. EXCEPCIONALIDADE. Constatado que o empreendimento imobiliário é integralmente explorado (100% do negócio) por quotista único (100% das cotas) do Fundo de Investimento Imobiliário, revelam-se presentes as circunstâncias autorizadoras da aplicação do disposto no art. 2º da Lei nº 9.779/99, ou seja, o referido Fundo sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas. DESPESAS COM TRIBUTOS (PIS E Cofins) DEDUÇÃO. Tendo, no mesmo procedimento, formalizado exigências de PIS e Cofins, tributos cuja dedutibilidade não é vedada pela lei tributária, a autoridade lançadora, por dever de ofício, deve deduzir o respectivo valor para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL. FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS. CUMPRIMENTO RESPONSABILIDADE. Nos termos do art. 4º da Lei nº 9.779/99, ressalvada a responsabilidade das fontes pagadoras pelas retenções do imposto sobre os rendimentos submetidos à incidência tributária nas hipóteses previstas na legislação de regência, “a responsabilidade tributária pelo cumprimento das demais obrigações tributárias (principais e acessórias), inclusive as decorrentes do disposto no art. 2º do referido diploma legal, é da instituição administradora do Fundo de Investimento Imobiliário”. (Grifos nossos.)

O pano de fundo deste julgamento foi a autuação do Fundo de Investimento Imobiliário Península, administrado pelo Banco Ourinvest S/A, em razão de ter sido constatada a exploração integral do fundo por um único cotista, o que daria

ensejo à aplicação do art. 2º da Lei nº 9.779/99¹⁷, sujeitando o fundo à tributação aplicável às pessoas jurídicas no que se refere ao IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

No curso do processo administrativo, a fiscalização lavrou Termo de Sujeição Passiva Solidária, contra o Banco Ourinvest S/A, com fundamento na responsabilidade tributária solidária prevista no art. 124 do CTN e no art. 4º da Lei nº 9.779/99¹⁸. Após o recebimento do Termo, o Banco Ourinvest apresentou impugnação, alegando, em suma, que:

1. O art. 124 do CTN não é aplicável ao presente caso, pois “o Banco Ourinvest S/A não é, juntamente com a empresa autuada, contribuinte das obrigações tributárias constantes do auto de infração. O único contribuinte das obrigações tributárias é a autuada, que foi quem obteve as receitas”.
- 1.1. “O Banco Ourinvest S/A não é contribuinte dos tributos, é um simples terceiro na relação tributária, ao qual, tendo em vista a sua condição de administrador da contribuinte, a lei atribuiu responsabilidade solidária. É o responsável pelo cumprimento das obrigações da contribuinte, como resulta do art. 4º, da Lei nº 9.779/99.”
- 1.2. “Trata-se da responsabilidade de terceiro, prevista no art. 134, do CTN, que difere da figura da solidariedade”, já que naquela há sempre subsidiariedade da obrigação do responsável em face da obrigação do devedor principal, subsidiariedade essa consistente no benefício de ordem.
- 1.3. A solidariedade prevista no art. 124, do CTN, só pode existir entre contribuintes e não depende do benefício de ordem, pelo que jamais poderá existir nas relações entre contribuinte e terceiro responsável.
- 1.4. “O Banco Ourinvest S/A não é devedor solidário das obrigações tributárias da contribuinte, sendo, nos termos do art. 4º, da Lei nº 9.779/99, um terceiro responsável pelas obrigações tributárias da contribuinte, responsabilidade essa que é sempre subsidiária.”
- 1.5. “Não sendo o BANCO OURINVEST S/A devedor solidário, mas responsável, não cabe imputar-lhe sujeição passiva.” (Grifo nosso.)

¹⁷ Art. 2º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas, o Fundo de Investimento Imobiliário de que trata a Lei nº 8.668, de 1993, que aplicar recursos em empreendimento imobiliário que tenha como incorporador, construtor ou sócio, quotista que possua, isoladamente ou em conjunto com pessoa a ele ligada, mais de 25% das cotas do fundo.

¹⁸ Art. 4º Ressalvada a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do imposto sobre os rendimentos de que trata o art. 16 da Lei nº 8.668, de 1993, com a redação dada por esta lei, fica a instituição administradora do Fundo de Investimento Imobiliário responsável pelo cumprimento das demais obrigações tributárias, inclusive acessórias, do fundo.

Após analisar o feito fiscal, a 10^a Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, decidiu pela procedência dos lançamentos e pela atribuição da responsabilidade solidária ao banco pelos créditos tributários do Fundo por ele administrado. Inconformado com esta decisão, o Banco Ourinvest S/A apresentou diversos argumentos de defesa, cumprindo-nos transcrever os seguintes:

- nos termos do art. 4º da Lei nº 9.779/99, o administrador do Fundo é responsável pelo cumprimento das obrigações do Fundo, e não devedor solidário das suas eventuais obrigações, donde resulta que tal dispositivo não autoriza a aplicação do art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN);
- no caso, trata-se da figura da *responsabilidade de terceiro, a qual é sempre subsidiária*;
- o instituto da solidariedade previsto no art. 124 do CTN se aplica apenas entre sujeitos que podem qualificar-se como contribuintes, o que efetivamente não ocorre entre o Fundo e ele;
- no caso, o único contribuinte das supostas obrigações tributárias é o Fundo, que foi quem obteve a renda que, no caso de ser passível a sua sujeição à tributação das pessoas jurídicas pretendida no auto de infração, seria tributável pelo IRPJ e pela CSLL;
- relativamente ao argumento da decisão recorrida de que o art. 135, inciso III, do CTN, também seria aplicável, tal entendimento não pode prevalecer, seja porque é vedado à autoridade julgadora pautar sua decisão em fundamento distinto do utilizado na autuação, seja porque não houve qualquer atuação irregular por parte dele (administrador do Fundo) [...] (Grifo nosso.)

No voto vencido¹⁹, proferido pelo Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, restou consignado que a natureza da responsabilidade imputada ao Banco Ourinvest S/A, seria a de caráter exclusivo, e não a de caráter solidário, como apontado pela Fiscalização. Confira-se:

Diante de tais considerações, tenho que a responsabilidade prevista pelo art. 4º da Lei nº 9.779/99 está em consonância com o disposto no art. 128 do CTN, que autoriza a lei a atribuir, de modo expresso, a responsabilidade pelo crédito tributário a

¹⁹ Voto vencido em parte, mas não em relação à discussão principal sobre o alcance e natureza da responsabilidade do administrador do Fundo. Vencidos os conselheiros Wilson Fernandes Guimarães e Paulo Jakson da Silva Lucas, que negavam a dedutibilidade do PIS e Cofins, e o conselheiro Alberto Pinto Souza Junior, que dava provimento integral ao recurso.

terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo-a daquele que tem relação direta com o referido fato.

Nessa linha, creio que, no caso vertente, descabe falar em responsabilidade solidária nos termos do art. 124 do CTN. A meu ver, a disposição contida no art. 4º da Lei nº 9.779/99 revela aquilo que a doutrina denomina “*responsabilidade por substituição*”, isto é, a lei, atribuindo a responsabilidade tributária a uma terceira pessoa (a instituição administradora do Fundo de Investimento Imobiliário), exclui-a do envolvido diretamente com o fato gerador da obrigação tributária correspondente (o Fundo de Investimento Imobiliário)”. (Grifo nosso.)

Assim, restou definido que a instituição administradora do fundo de investimento imobiliário (Banco Ourinvest S.A.) seria, nos termos do art. 4º da Lei nº 9.779/99, a responsável exclusivamente pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias, principais e acessórias, do fundo, com exceção da responsabilidade das fontes pagadoras pelas retenções do imposto sobre os rendimentos submetidos à incidência tributária nas hipóteses previstas na legislação de regência.

Em um segundo julgamento do CARF (Acórdão nº 1402-002.320 de 04 de outubro de 2016) também envolvendo o Fundo de Investimento Península e o Banco Ourinvest, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara conclui que restou configurada a responsabilidade solidária do Banco pela inteligência do art. 124, II do CTN e do art. 4º da Lei nº 9.779/99. Veja-se a ementa:

Ementa: SÓCIO DE EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO. NEGÓCIO JURÍDICO INTRAGRUPO. SUJEIÇÃO À TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS. ART. 2º DA LEI Nº 9.779/99.

Constatado que o único quotista do fundo de investimento imobiliário também possui o controle de empresa participante do empreendimento imobiliário, o fundo sujeita-se à tributação aplicável às demais pessoas jurídicas, nos termos do art. 2º, da Lei nº 9.779/99.

FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS. CUMPRIMENTO RESPONSABILIDADE.

“São *solidariamente* obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei.” Inteligência do art. 124, II, do CTN c/c o art. 4º da Lei nº 9.779/99.

O Banco Ourinvest S/A, durante o processo administrativo, alegou a inaplicabilidade do art. 124, I do CTN, por não ser o banco um contribuinte do tributo, mas sim um simples terceiro na relação tributária, a quem a legislação

atribuiu a condição de responsável. Portanto, a responsabilidade atribuída ao banco seria a subsidiária e não a solidária, por se tratar de uma responsabilidade de terceiros.

No entanto, à unanimidade, os conselheiros do CARF acompanharam o voto do relator conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, no qual foi reconhecida a responsabilidade solidária da instituição financeira pelos créditos do Fundo de Investimento Imobiliário por ela administrado, nos seguintes termos:

Portanto, é a instituição administradora a responsável pela gerência de toda a atividade do fundo e, exceto em relação à responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do imposto sobre os rendimentos de que trata o art. 16-A da Lei nº 8.668/93, responde também pelo cumprimento das demais obrigações tributárias, inclusive acessórias, do fundo, nos termos do art. 4º da Lei nº 9.779/99.

Nesse contexto, a meu ver, resta evidente que o Banco Ourinvest S/A é a pessoa expressamente prevista em lei como responsável pelo cumprimento das obrigações tributárias do fundo, aplicando-se, a toda evidência, o inciso II, do art. 124, do CTN c/c o art. 4º da Lei nº 9.779/99.

A respeito da aplicação do art. 134 do CTN ao caso concreto, entendo não ser possível. Isso porque, conforme muito bem delineado pela decisão de primeira instância, a aplicabilidade do art. 134, do CTN, se restringe à responsabilidade de terceiro com atuação regular, ao passo que “a sujeição da contribuinte (FIIIP) à tributação aplicável às pessoas jurídicas somente se deu em face de atuação irregular do administrador do fundo (Banco Ouvinvest), permitindo, ao arreio do disposto no art. 2º, da Lei nº 9.779/99, que um sócio quotista possuísse mais de 25% das cotas do fundo”.

Em complemento, saliento que a “interpretação de que a obrigação trazida pelo art. 4º da Lei nº 9.779/99 limita-se às obrigações acessórias afronta o próprio texto da lei, uma vez que se estabeleceu que a *instituição administradora do fundo de investimento imobiliário fica responsável pelo cumprimento das demais obrigações tributárias, inclusive acessórias, do fundo*”.

Ora, o art. 113 do Código Tributário Nacional estabelece que a obrigação tributária pode ser principal ou acessória. “Se o art. 4º da Lei nº 9.779/99 faz menção ao cumprimento das demais obrigações tributárias, inclusive acessórias, não há como se entender que tal encargo limite-se somente às obrigações acessórias, pelo contrário, inclui-se a obrigação acessória, ao lado, da outra espécie de obrigação tributária, qual seja, a principal.”

Assim sendo, mantenho a obrigação tributária atribuída a OURINVEST. (Grifos nossos.)

Com base, nos julgamentos acima analisados, de 2012 e de 2016, proferidos por câmaras diferentes, pode-se afirmar que o posicionamento atual do CARF é no sentido de que as instituições financeiras, enquanto administradoras de fundos de investimento imobiliários, são responsáveis, quer exclusiva, quer solidariamente, pelos créditos tributários dos fundos por elas administrado.

4.2. Casos envolvendo Fundos de Investimento em Participações – FIP

No recente caso (Acórdão nº 1201-001.640, publicado em 29/05/2017) julgado pela 1^a Turma Ordinária da 2^a Câmara, diferentemente do posicionamento acima aplicado aos casos envolvendo administradores de FII, o CARF afastou a responsabilidade solidária do Citibank DTVM (administradora de um Fundo de Investimento de Participação), por não haver prova de ingerência para tipificação do art. 135, III, do CTN, e do interesse comum do art. 124, I, do CTN. No entanto, entendeu-se pela responsabilidade solidária do sócio administrador, nos termos do art. 124, I do CTN, e em face da ocorrência de simulação, também entendeu aplicável a responsabilização pelo art. 135, III do CTN. Vejamos a ementa:

“VENDA DE AÇÕES DE EMPRESA CONTROLADA. FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÕES – FIP. ATO SIMULADO. SUJEITO PASSIVO. HOLDING CONTROLADORA.

O sujeito passivo a ser tributado por ganho de capital na venda das ações de empresa controlada é a *holding* detentora, e não o FIP constituído alguns dias antes da operação mediante a conferência das ações da empresa vendida, pois ato simulado não é oponível ao Fisco, devendo receber o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz.

FIP. AUSÊNCIA DE FINALIDADE NEGOCIAL.

Desprovido de finalidade negocial o Fundo de Investimento em Participação – FIP, constituído por uma única investidora, com um único investimento ao qual não foi aportado qualquer investimento adicional ou ato de gestão visando ao seu crescimento/desenvolvimento ou saneamento, e cuja permanência no FIP durou alguns dias.

FIP. DESCONSIDERAÇÃO. LEGALIDADE.

É desprovida de base a acusação de que a desconsideração do FIP afronta ao princípio da legalidade, dado que foi devidamente avaliado que a interposição do FIP no lugar da autuada tratou-se de manobra para evadir tributação de ganho de capital.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. SIMULAÇÃO. DOLO.

Estando comprovada a prática deliberada de simulação, portanto, estando caracterizados o dolo e sonegação, cabe a qualificação da multa de ofício.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício é parte integrante da obrigação ou crédito tributário e, quando não extinta na data de seu vencimento, está sujeita à incidência de juros.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORA DE FUNDO DE INVESTIMENTO EM PARTICIPAÇÃO – FIP

“Conclui-se que não há elementos para responsabilização tributária solidária com base no art. 135, III, e tampouco no art. 124, I do CTN, de administradora de FIP, que, formalmente, não detinha poderes de tomar as decisões que conduziram à autuação fiscal, por outro lado, não há informações concretas nos autos sobre se ofereceu consultoria à autuada e se a orientou a adotar a simulação identificada.”

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EMPRESA CONTROLADORA.

Cabe a responsabilização solidária com base no art. 124, I, do CTN, se a controladora detém 99,99% do capital acionário; o estatuto social determina que as decisões devem ser tomadas por no mínimo 75% do capital; e se os acionistas desta controladora, sociedade anônima fechada, são as mesmas pessoas que administraram a autuada.

STJ. SÚMULA 430. SIMULAÇÃO. DOLO. SONEGAÇÃO.

A Súmula 430 do STJ não se aplica se há comprovação da simulação e conduta dolosa, que levou à sonegação de IRPJ e CSLL devido.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

SÓCIOS-ADMINISTRADORES.

Cabe a responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I do CTN aos sócios administradores, tomadores das decisões que conduziram à autuação fiscal; e, tendo em vista a identificação de simulação, portanto, dolo e sonegação, também aplicável a responsabilização pelo art. 135, III do CTN.

Acerca da responsabilidade solidária da administradora do FIP, merece destaque trecho do voto proferido pela relatora conselheira Eva Maria Los:

142. A Instrução CVM 391, de 2003, estabelece como instância máxima de decisão no FIP a assembleia geral dos cotistas; o Administrador representa o FIP perante a CVM; tem a obrigação de cumprir as deliberações da assembleia geral; o regulamento do FIP aprovado por assembleia geral deverá dispor sobre a qualificação e remuneração do Administrador;

a assembleia nomeará e destituirá o Administrador; este também tem direito de renunciar; em síntese, o Administrador equivale a um executivo que deve zelar pelo patrimônio dos cotistas e administrá-lo dentro das regras definidas pela CVM, de forma a proporcionar o melhor retorno aos cotistas.

143. O Regulamento do BERTIN FIP, p. 1.302/1.316, estabeleceu como remuneração Taxa de Administração e Taxa de Custódia paga ao Administrador (art. 14), na forma de percentagem anual sobre o valor do patrimônio líquido; lista as responsabilidades da Administradora tais como constam da Instrução CVM; o regulamento segue os moldes da Instrução CVM: administrar o FIP e gerir sua carteira, prestar serviços de custódia de valores mobiliários e tesouraria; manter registros e livros fiscais, prestar contas, elaborar os demonstrativos definidos pela legislação, manter os cotistas informados, cumprir as informações devidas à CVM.

[...]

146. *Conclui-se que a Administradora Citibank DTVM, formalmente não detinha poderes para tomar decisões estratégicas relativas ao FIP, no entanto, foi a responsável pela formalização do FIP e cumprimento de procedimentos necessários à sua existência, e o reconhecimento pela CVM foi uma interface entre o grupo Bertin e a CVM.*

147. Se formalmente não detinha poderes de tomar as decisões que conduziram à autuação fiscal, por outro lado, não há informações concretas nos autos sobre se ofereceu consultoria à autuada e se a orientou a adotar a simulação identificada.

148. Concretamente, o que se tem é que a Citibank DTVM serviu aos fins da autuada, realizando procedimentos que tornaram o BERTIN FIP conforme com as diretivas da CVM e conferindo-lhe regularidade.

149. Conclui-se que *não há elementos para responsabilização tributária solidária* com base no art. 135, III, e tampouco no art. 124, I do CTN. (Grifo nosso.)

Neste caso, portanto, o CARF concluiu pela inexistência de elementos para responsabilização solidária da instituição financeira administradora do Fundo de Investimento em Participação com base no art. 135, III do CTN e tampouco pelo art. 124, I do CTN, uma vez que a instituição não detinha poderes de tomar as decisões que conduziram a autuação fiscal.

4.3. Caso envolvendo a responsabilidade da fonte pagadora em Clubes de Investimentos

Neste caso (Acórdão nº 2201-002.762, publicado em 11/03/2016), a mesma turma do CARF que julgou o caso do FIP manteve a autuação contra a administradora de um clube de investimentos, por ausência de retenção na fonte do Imposto de Renda, e excluiu, no entanto, a responsabilidade do cotista pessoa física, uma vez que, nos termos dos arts. 124, inciso I e 128 do CTN, não haveria responsabilidade solidária quando esta fosse exclusiva da fonte pagadora dos rendimentos. O Acórdão restou assim ementado:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. HIPÓTESES DE IMPUTAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.

A imputação de responsabilidade solidária por crédito tributário só pode ocorrer nas hipóteses e nos limites fixados na legislação, que a restringe às pessoas expressamente designadas em lei e àquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. “No caso de retenção exclusiva na fonte, a *responsabilidade é apenas da fonte pagadora*, ainda que ela não tenha retido o imposto.”

FUNDOS E/OU CLUBES DE INVESTIMENTO. RESGATE DE COTAS. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Tratando-se de fundos de investimento cujo cálculo do Imposto de Renda ocorre no resgate de cotas, descabe falar em decadência do direito de se constituir o crédito tributário, em relação à operação de contabilização das ações bonificadas recebidas. (Grifo nosso.)

AÇÕES BONIFICADAS. CLUBES DE INVESTIMENTO. RECÁLCULO DAS COTAS. IMPOSSIBILIDADE.

As ações bonificadas recebidas não afetam o valor do patrimônio dos Clubes de Investimento, portanto, não podem servir de lastro para emissão de novas cotas.

CLUBES DE INVESTIMENTO. PERSONALIDADE JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. POSSIBILIDADE.

Embora o Código Civil de 2002 não atribua ao condomínio a forma de pessoa jurídica, por ser entidade jurídica incorpórea, assim como o espólio, a massa falida e o condomínio horizontal, deve-se imputar-lhe personalidade jurídica, para fins tributários

No voto proferido pelo conselheiro Eduardo Tadeu Farah, restou decidido que a Gerval Investimentos Ltda. possuía poderes para praticar a administração do clube de investimentos, sendo ela a pessoa jurídica responsável pela

gestão do patrimônio do fundo. Já no tocante à sujeição passiva de cotista pessoa física, entendeu-se que este não deveria figurar como obrigado solidário do clube de investimento, uma vez que não está numa condição em que possa ser considerado contribuinte. Confira-se trecho do voto:

Do exposto, verifica-se que a autoridade recorrida corretamente excluiu da sujeição passiva solidária, Frederico Carlos Gerdau Johannpeter, já que para figurar como obrigado solidário com base no inciso I do art. 124 do CTN, a pessoa teria que estar numa posição em que poderia ser considerada Contribuinte, ainda que em relação a apenas uma parte da obrigação. Como bem pontuou o acórdão recorrido, “... o interesse comum, de que trata o artigo, não é o interesse econômico, mas sim o jurídico, que se configura quando ambos os responsáveis tributários praticam o fato gerador”.

“No caso dos autos, trata- se de situação em que a lei não só atribuiu a responsabilidade a terceira pessoa, à fonte pagadora dos rendimentos, mas determinou que essa responsabilidade seria exclusiva, como previsto no art. 128 do CTN:”

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.

Portanto, é absolutamente incompatível a imputação de responsabilidade solidária a Frederico Carlos Gerdau Johannpeter. (Grifos nossos.)

Portanto, no caso da Geral Investimentos Ltda., o CARF entendeu pela responsabilidade exclusiva da administradora do clube de investimento pela retenção na fonte do Imposto de Renda, excluindo, consequentemente, a responsabilização do cotista pessoa física.

Em relação à responsabilidade no caso de Imposto de Renda incidente exclusivamente na fonte, a Coordenação Geral do Sistema de Tributação (COSIT) da Secretaria da Receita Federal, manifestou-se sobre a matéria através do Parecer Normativo 01, de 24/09/2002, no sentido de que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é da fonte pagadora, nos termos adiante transcritos:

Retenção exclusiva na fonte

8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

9. Nesse regime, ‘a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte’.²⁰

10. Ressalvada a hipótese prevista nos §§18 a 22, ‘a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora subsiste, ainda que ela não tenha retido o imposto’. (Grifos nossos.)

De tal modo, em se tratando de tributação exclusiva, estabelece o parecer que a fonte deve recolher o imposto não retido, acrescido da multa e dos juros de mora, a qualquer tempo antes da decadência, por considerar, diga-se de passagem, sem respaldo em expressa disposição de lei, que a mesma é substituto tributário.

4.4. Casos envolvendo a retenção de IOF em depósitos judiciais

No âmbito judicial, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já se manifestou quanto à responsabilidade por expressa disposição legal, nos termos do art. 124, inciso II do CTN, em discussão acerca da responsabilidade pela retenção do imposto de renda de rendimentos decorrentes de decisão judicial.

Naquela oportunidade, a 2^a Turma do STJ entendeu ser a Caixa Econômica Federal a responsável pela retenção, em razão do disposto no art. 9º, parágrafo único²⁰ da Lei nº 8.033/90:

TRIBUTÁRIO – IOF. DEPÓSITOS JUDICIAIS. CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. PRECEDENTE DA EG. 1^a TURMA (RESP. 226.027/PE). LEI Nº 8.033/90, ART. 9º, PARÁGRAFO ÚNICO.

A Caixa Econômica Federal, como instituição financeira, *em face da responsabilidade legal que lhe foi atribuída* pelo art. 9º, parágrafo único da Lei nº 8.033/90, “de recolher o IOF a quem de direito, bem como de identificar e reter o tributo, deve integrar a lide em que se discute a incidência do imposto sobre os valores depositados judicialmente”. – Recurso especial não conhecido (REsp 150.628/CE, rel. min. FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/03/2001, DJ 23/04/2001, p. 125). (Grifos nossos.)

²⁰ Art. 9º São contribuintes do imposto de que trata esta lei:

[...]

Parágrafo único. Nas hipóteses do inciso I do art. 1º, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto será da instituição financeira pagadora, exceto nos casos em que o beneficiário for outra instituição financeira, quando caberá a esta outra o recolhimento do tributo.

5. PANORAMA INTERNACIONAL – AUMENTO DA RESPONSABILIDADE E OBRIGAÇÕES DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

Nos últimos tempos, tem se tornado cada vez mais necessária e urgente a cooperação internacional para a troca de informações fiscais entre países, objetivando reduzir os comportamentos fraudulentos e os planejamentos tributários agressivos.

Essa tendência mundial do sistema de cooperação internacional, com troca automática de informações sobre os contribuintes, tem sido chamada de “Fisco Global”.

Nesse contexto, destaca-se o Projeto BEPS que foi desenvolvido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com apoio do G20, para o combate às estratégias internacionais de erosão de bases tributáveis por meio de planejamentos tributários agressivos. No âmbito do Projeto BEPS, as instituições financeiras estarão sujeitas a maiores custos de *compliance*, já que deverão disponibilizar maior gama de informações mediante novas obrigações acessórias.

Além do BEPS, cite-se a iniciativa do Foreign Account Tax Compliance (FATCA), que tem como objetivo central identificar e monitorar as movimentações financeiras dos contribuintes norte-americanos, de forma a detectar e desencorajar a evasão fiscal. Em suma, as instituições financeiras estrangeiras – inclusive aquelas que não operam nos EUA –, ficam obrigadas a fornecer os nomes e os dados dos seus clientes ao Fisco americano, na tentativa de identificar contas não declaradas no estrangeiro por pessoas físicas americanas, diretamente ou por meio de empresas *offshore*. A não adesão ao FATCA ou o não cumprimento com a obrigação de informação pela instituição financeira poderá implicar na retenção de 30% (trinta por cento) sobre todos os pagamentos provenientes dos EUA à instituição.

Importante ressaltar que, em 2015, o Brasil aprovou a adesão ao FATCA por meio do Decreto nº 8.506/2015. Todavia, mesmo antes da promulgação do Acordo Intergovernamental, o governo brasileiro já havia se comprometido à implementação imediata do FATCA, haja vista que a Instrução Normativa da RFB 1.571, de 2 de julho 2015, instituiu uma nova obrigação acessória para as instituições financeiras, denominada “e-Financeira”.

A e-Financeira²¹ é constituída por um conjunto de arquivos digitais referentes a cadastro, abertura, fechamento e auxiliares, e pelo módulo de operações financeiras, a ser transmitida ao ambiente Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

As instituições financeiras (obrigadas a apresentar a e-Financeira) devem informar, no módulo de operações financeiras, as informações referentes a operações financeiras dos usuários de seus serviços.

Outra iniciativa internacional que acarretará maior responsabilidade para as instituições financeiras é a Convenção para *Automatic exchange of financial account information*²². Trata-se de um novo padrão global sobre troca automática de informações (AEOI) que objetiva reduzir a possibilidade de evasão fiscal, ao prever a troca de informações da conta financeira de não residentes com as autoridades fiscais no país de residência dos titulares de contas.

O AEOI permitirá a descoberta de evasão fiscal anteriormente não detectada, o que possibilitará que os governos recuperem as receitas fiscais perdidas, aumentando também a transparência, cooperação e responsabilidade entre as instituições financeiras e as administrações fiscais. Além disso, a AEOI gerará benefícios secundários, aumentando a divulgação voluntária de ativos ocultos e incentivando os contribuintes a reportar todas as informações relevantes.

Cumpre ressaltar que, neste contexto, o Brasil integra o grupo que fará as primeiras trocas em 2018 (ao lado de outras 89 jurisdições), através do Common Reporting Standards (CRS)²³ – Padrão usado pela OCDE, à semelhança

²¹ Com a publicação da IN 1.571/2015, a Receita Federal instituiu uma nova obrigação acessória, denominada e-Financeira, cuja tecnologia de desenvolvimento é a mesma utilizada no SPED, condição que proporciona às instituições financeiras maior aderência ao padrão consolidado e reconhecido internacionalmente para captação de dados pelo fisco brasileiro. Entre os responsáveis por prestar as informações destacam-se os bancos, seguradoras, corretoras de valores, distribuidores de títulos e valores mobiliários, administradores de consórcios e as entidades de previdência complementar. A e-Financeira teve sua primeira entrega em maio de 2016, referente aos dados a partir de 1º de dezembro de 2015.

²² <http://www.oecd.org/tax/transparency/automaticexchangeofinformation.htm>

²³ O Common Reporting Standard (CRS), desenvolvido em resposta ao pedido do G20 e aprovado pelo Conselho da OCDE em 15 de Julho de 2014, insta jurisdições para obter informações de suas instituições financeiras e automaticamente trocar essas informações com outras jurisdições em uma base anual. Estabelece as informações das contas a serem trocadas, as instituições financeiras obrigadas a comunicar, os diferentes tipos de contas e os contribuintes abrangidos, bem como procedimentos de *due diligence* comuns a serem seguidas pelas instituições financeiras.

do FATCA, para o intercâmbio automático de informação financeira entre os países signatários, obtidas das instituições financeiras residentes em cada país e enviadas aos países de residência dos correntistas ou proprietários de fundos e outros, por meio de plataforma digital.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme amplamente demonstrado ao longo deste estudo, percebe-se uma crescente tendência do legislador em atender alguns princípios que favorecem a fiscalização, a eficiência na arrecadação fiscal, transferindo responsabilidades para as instituições financeiras. Mas, seria este o objetivo do legislador ao conceber o instituto da responsabilidade de terceiros em atenção somente a alguns princípios?

Essa transferência ou delegação de poderes traz consigo um grande ônus, seja pelo risco de responsabilização pelo pagamento do próprio crédito tributário enquanto sujeito passivo, responsável por imposição legal, seja pelo aumento dos custos administrativos e de *compliance* em razão do cumprimento de obrigações acessórias cada vez mais complexas.

E como se vê, esse não parece ser um problema local, exclusivo do Brasil, motivado pela ineficiência da Administração Tributária, mas uma realidade em âmbito internacional, fazendo com que as instituições financeiras tenham um papel fundamental e estratégico como fonte de informações do novo Fisco Global. Estamos vivenciando o desenvolvimento crescente e irreversível do instituto da troca internacional de informações em matéria de tributária. Todos os grandes *players*, como a União Europeia, a OCDE, o G20 e os Estados Unidos, estão engajados e criaram ferramentas para facilitar e regular essa troca de informações.

Não se nega a importância de ações que tenham por objetivo de conferir maior eficiência às atividades de cobrança e fiscalização em matéria tributária. O interesse arrecadatório é um dos objetivos da lei tributária, mas não um princípio jurídico.

Nesse contexto, deve-se buscar a conciliação entre os objetivos da administração tributária e os princípios informadores da responsabilidade tributária, como o princípio da boa-fé objetiva, sem esquecer-se é claro dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte (legalidade, não confisco, clareza das normas aplicáveis, onerosidade não excessiva dos meios

de cumprimento das obrigações). Em síntese, a nosso ver, o princípio da proporcionalidade deve servir como balanceamento e reconciliação dos interesses e princípios aplicáveis à matéria²⁴.

²⁴ Sobre a jurisprudência sobre responsabilidade tributária de terceiros no Direito Comparado à luz da proporcionalidade, vide ROLIM, João Dácio *Proportionality and Fair Taxation*, Kluwer Law International, 2014.

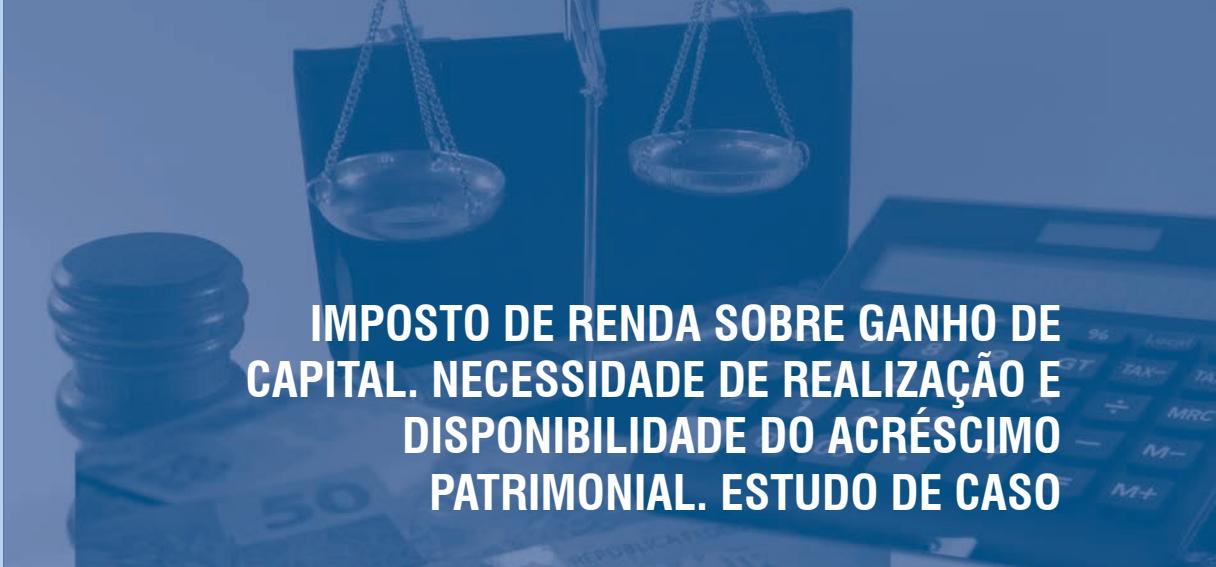
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BECHO, Renato Lopes. – *Responsabilidade Tributária de Terceiros: CTN*, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. – *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2013.
- FRANCO, Gustavo H. B. e ROSMAN, Luiz Alberto C. A *Responsabilidade Ilimitada em Instituições Financeiras no Brasil*. Disponível em <http://www.economia.puc-rio.br/gfranco/Regfin_G.Franco&Rosman_cap7.pdf> Acesso em 10/2017.
- MACHADO, Hugo de Brito. – *Curso de Direito Tributário*. 38^a ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2017.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. Forense: Rio de Janeiro, 1984.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Premissas para o estudo do Direito Tributário atual*. Publicado em 11/2003. Disponível em <<https://jus.com.br/artigos/4469/premissas-para-o-estudo-do-direito-tributario-atual>> Acesso em 10/2017.
- OECD. *Base Erosion and Profit Shifting*. <<http://www.oecd.org/tax/beps/>> Acesso em 10/2017.
- OECD. *Automatic exchange of information* <<http://www.oecd.org/tax/transparency/automaticexchangeofinformation.htm>> Acesso em 10/2017.
- PAULSEN, Leandro – *Impostos federais, estaduais e municipais* – 7^a ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.
- ROLIM, João Dácio, *Proportionality and Fair Taxation*, Kluwer Law International, 2014.
- SALVIA, Salvador Fernando. *Sobre a responsabilidade tributária das instituições financeiras enquanto agentes de câmbio*. 2015. Classificação (CDDir) 341.378. Direito Público. Revista de direito bancário e do mercado de capitais. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998. Referência: v. 18, nº 69, p. 335-

345, jul./set., 2015. Disponibilidade: Rede Virtual de Bibliotecas. Localização: PGR, STF, STJ, TJD.

SANTI. Eurico Marcos Diniz e FEITOSA. Celso Alves – *Sujeição passiva, solidariedade, dever de reter e recolher o tributo*. Publicado em 08/05/2014. Disponível em <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6gge/sujeicao-passiva-solidariedade-dever-de-reter-e-recolher-o-tributo-eurico-marcos-diniz-de-santi-celso-alves-feitosa>> Acesso em 10/2017.

SCHULZE, Clenio Jair. *O princípio da eficiência e a governança fiscal e tributária*. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10922> Acesso em 10/2017.



IMPOSTO DE RENDA SOBRE GANHO DE CAPITAL. NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO E DISPONIBILIDADE DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. ESTUDO DE CASO

André Mendes Moreira*

Fernando Daniel de Moura Fonseca**

Resumo: O presente artigo busca, por meio do exame de um caso concreto, analisar o conceito jurídico-tributário de ganho de capital. Questiona-se se é devida a incidência do imposto sobre ganho do capital do contribuinte que, ao integralizar o capital social com bem de sua propriedade, ele recebe as cotas de sociedade limitada avaliadas em valor superior ao valor do imóvel integrado. Conclui-se, ao fim, pela não ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda, tendo em vista que a operação caracteriza-se como permuta e, portanto, não gera ganhos financeiramente disponíveis para as partes.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Incidência. Integralização de capital. Bem imóvel.

Abstract: *The present article seeks, through the examination of a concrete case, to analyze the legal-tax concept of capital gain. It is questioned about the incidence of the tax on the capital gain of the taxpayer who, when paying the capital stock with his property, receives shares of limited company valued at an amount higher than the value of the paid-in property. It is concluded, finally, by the non-occurrence of the taxable event of Income Tax, since the transaction is characterized as barter and, therefore, does not generate financially available gains for the participants.*

Keywords: *Income Tax. Incidence. Payment of capital. Property.*

* Professor adjunto de Direito Tributário dos Cursos de Graduação, Mestrado e Doutorado da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Doutor pela USP e Mestre pela UFMG em Direito Tributário. Advogado.

** Doutorando e mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). *Master of Laws (LL.M)* pela New York University. Advogado.

SUMÁRIO

- 1. A QUAESTIO JURIS**
- 2. GANHO DE CAPITAL COMO ESPÉCIE DO GÊNERO RENDA**
 - 2.1. A NECESSIDADE DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL E DISPONIBILIDADE DO RENDIMENTO**
 - 2.2. A MANDATÓRIA REALIZAÇÃO DA RENDA**
- 3. OS DISPOSITIVOS LEGAIS APLICÁVEIS E A INTERPRETAÇÃO PROPOSTA**
- 4. A JURISPRUDÊNCIA**
- 5. EM CONCLUSÃO: A OPERAÇÃO DE INTEGRALIZAÇÃO DE BEM IMÓVEL EM SOCIEDADE POR COTAS É PERMUTA SEM TORNA, INTRIBUTÁVEL PELO IR QUANDO DE SUA EFETIVAÇÃO**
- 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

1. A QUAESTIO JURIS

O presente trabalho busca analisar o conceito jurídico-tributário de ganho de capital, diante de um caso concreto. Trata-se de uma pessoa física, detentora de um bem imóvel recebido em doação, que utiliza este imóvel para integralizar o capital de uma sociedade limitada. Em troca, recebe cotas da referida sociedade, avaliadas em algumas dezenas de milhões de reais (o equivalente ao valor de mercado do imóvel no ato de integralização), mas mantém em sua declaração o custo histórico do imóvel conferido ao capital. Contudo, como há diferença positiva entre o valor do bem na declaração de Imposto de Renda e as cotas recebidas, a Receita Federal entende pela existência de ganho capital na operação – calculado pela diferença entre o valor declarado na DIRPF e o valor de avaliação do ativo no momento da integralização do capital social. Entretanto, o que se pretende colocar em discussão é: operações desse jaez não geram, para a pessoa física, disponibilidade financeira imediata, que poderia ser parcialmente utilizada para pagar o imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital. Em verdade, o patrimônio do contribuinte permanece inalterado: apenas se troca um ativo por outro.

Sendo assim, indaga-se: é razoável exigir imposto de renda sobre ganho de capital do contribuinte que, ao integralizar o capital social com bem de sua propriedade, recebe em retorno cotas de sociedade limitada, avaliadas em montante muito superior ao valor do imóvel integralizado, mesmo não havendo disponibilidade financeira na operação que viabilize o pagamento do Imposto de Renda e desde que as cotas herdem o custo do bem conferido ao capital? Ou, em situações como tais, aplica-se a regra da permuta sem torna, que, no presente caso, geraria o diferimento do pagamento do imposto sobre ganho de capital para o momento da alienação das cotas recebidas em retorno da integralização do capital social?

A Receita Federal do Brasil se baseia em duas premissas para tributar o ganho de capital apurado em operações de integralização de bens da pessoa física ao capital social de sociedades, quando há diferença positiva entre o valor de custo do bem e a operação de integralização. São elas:

1. a operação de integralização é uma espécie do gênero alienação, estando sujeita à apuração do ganho de capital; logo

2. a diferença positiva entre o custo de aquisição do bem integralizado e o valor do bem recebido em contrapartida deve ser considerada ganho de capital, que fica sujeito à alíquota de 15%, apurado de forma segregada dos demais rendimentos da pessoa física.

Ocorre que, em situações como a que ora se analisa, a exigência do Imposto de Renda é contrária ao próprio regime jurídico-tributário do ganho de capital, devendo haver o diferimento da tributação para uma etapa subsequente, na qual a pessoa física venha efetivamente a alienar as cotas da sociedade. Isso porque:

- a. O ganho de capital, ainda que sujeito a disciplina jurídica diversa dos demais rendimentos, não pode ser considerado um tributo à parte, sendo certo que a sua tributação não prescinde da existência de renda, ou seja, de acréscimo patrimonial que tenha sido adquirido, realizado e que esteja disponível
- b. A disciplina jurídica do ganho de capital exige que ele esteja financeiramente realizado, ou que a sua realização possa ser presumida em razão do recebimento de ativos altamente líquidos (quase-moeda), o que certamente não é o caso de cotas de uma sociedade limitada.
- c. A operação de integralização de capital não pode ser comparada a uma compra e venda, uma vez que o bem ingressante (cotas) teve, para fins tributários, o mesmo valor do bem integralizado (imóvel), o que evidencia a ocorrência de verdadeira permuta. Em contratos dessa natureza, por definição, ausente a torna, não há ganho ou perda, uma vez que os ativos objeto do contrato possuem, para as partes em questão, valores equivalentes.
- d. Configurada uma operação de permuta, não se estará diante de uma não tributação de eventual ganho, mas apenas de seu diferimento, já que o bem recebido em permuta herda o custo de aquisição do bem substituído, o que manterá preservado o ganho para o momento de sua realização, tal como exige a Constituição.
- e. A tributação de ganhos não realizados fere o princípio da capacidade contributiva, ao gravar o patrimônio e não a renda.

Dessarte, para que se configure o ganho de capital tributável pelo Imposto de Renda não basta, juridicamente, a existência econômica do ganho/acréscimo, sendo imprescindível que ele tenha sido adquirido, esteja realizado e disponível.

É o que se demonstrará a seguir.

2. GANHO DE CAPITAL COMO ESPÉCIE DO GÊNERO RENDA

2.1. A necessidade de acréscimo patrimonial e de disponibilidade do rendimento

Muito embora seja comum a análise individualizada de operações que envolvam a apuração de ganhos de capital (essa é a dinâmica da legislação, principalmente para as pessoas físicas, em que essa tributação ocorre de forma segregada dos demais rendimentos), não se pode olvidar do fato de que ganho de capital é um rendimento e, como tal, deve guardar respeito ao conceito constitucional de renda, que pressupõe a ocorrência de um acréscimo patrimonial adquirido, realizado e disponível. Ou seja: ganho de capital também é renda e assim deve ser considerado. Logo, para se averiguar a existência de ganho em determinada operação deve-se inicialmente partir da definição de renda ofertada pelo próprio STF – que não é recente, diga-se de passagem.

A Suprema Corte, historicamente, sempre considerou ser renda “um ganho ou um acréscimo de patrimônio” (BRASIL, 1978), que ocorre “mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso” (BRASIL, 1993). Tal entendimento está em perfeita consonância com a competência atribuída à União para tributar rendas e proventos de qualquer natureza (CR/88, art. 153, III) (ÁVILA, 2008), exigindo a ocorrência de um acréscimo patrimonial para que se tenha renda do ponto de vista tributário, posicionamento igualmente seguido pela doutrina especializada¹.

A exigência de acréscimo patrimonial também não contraria as definições contidas no art. 43 do CTN que, embora anterior a atual Constituição, foi por ela recepcionado por respeitar a ideia de renda como acréscimo. Dada a relevância dos conceitos nele expressos, vale a transcrição do referido dispositivo:

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; e

¹ Para Ricardo Mariz de Oliveira, “o fato gerador do Imposto de Renda se resume a aumento patrimonial” (2008, p. 41). Já Humberto ÁVILA estatui que “não ocorre o fato gerador do Imposto de Renda sem o efetivo, atual e incondicional aumento patrimonial” (2011, p. 37).

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior (BRASIL, 1966).

Claro está que o CTN exige expressamente que o acréscimo patrimonial esteja disponível econômica ou juridicamente para o contribuinte. Em regra, a doutrina define disponibilidade econômica como “regime de caixa” e disponibilidade jurídica como “regime de competência”. No primeiro caso, os rendimentos são tributados na medida da sua realização em moeda, enquanto no segundo basta que a operação tenha ocorrido, mesmo que a realização não se dê por meio de elementos imediatamente conversíveis em dinheiro (BULHÕES PEDREIRA, 1969, p. 21).

Contudo, é preciso ressaltar que, a despeito do fato de uma definição econômica pura de renda incluir acréscimos decorrentes da mera oscilação de valor (TAVARES, 2011), apenas os ganhos de capital efetivamente realizados podem ser tidos como rendimentos tributáveis. São três os principais motivos para tanto (HOLMES, 2000, p. 381):

- (a) dada a diversidade de ativos capazes de sofrerem valorização em um dado intervalo de tempo, seria impraticável que o Fisco buscasse tributar essa valorização em bases correntes;
- (b) a tributação de ganhos não realizados poderia violar a capacidade contributiva, na medida em que não se tem certeza de sua ocorrência no futuro; e
- (c) poderia ainda levar à alienação do ativo com a finalidade exclusiva de pagamento do tributo.

Isto posto, vejamos, com algum vagar, o conteúdo do intitulado “princípio da realização da renda”, necessário para a efetiva incidência do Imposto de Renda.

2.2. A mandatória realização da renda

Para fins de incidência do Imposto de Renda, não basta que o acréscimo patrimonial tenha ocorrido e que esteja disponível, pois é necessária a sua realização (princípio da realização da renda). Trata-se de comando constitucional, que deriva de forma direta do princípio da capacidade contributiva. Por realização da renda entende-se a

necessidade de que o “acréscimo potencial se transforme em realidade por algum negócio ou ato jurídico de alienação, ou seja, pela ocorrência de algum fato real de mutação patrimonial” (OLIVEIRA, 2008, p. 385)².

Portanto, a renda deve estar realizada, sem o que a tributação incidirá sobre uma manifestação apenas potencial de riqueza, que irá afrontar a capacidade econômica eleita pelo legislador como apta a ser tributada, a chamada capacidade contributiva. Ou seja, a tributação não pode ocorrer antes que o processo de obtenção do rendimento tenha sido concluído (POLIZELLI, 2012, p. 357), eliminando, assim, qualquer incerteza quanto à efetiva existência do ganho. Nessa linha, Bulhões Pedreira (1979, p. 281) afirma que a regra geral é a realização do valor de um bem por meio da entrega de dinheiro, admitindo-se, contudo, a ocorrência de realização quando tiver ocorrido a entrega de ativos financeiros altamente líquidos, o que ele denomina “quase-moeda”.

Na hipótese *sub examine* não se verifica a ocorrência de qualquer acréscimo patrimonial *realizado*. O que se tem é a substituição na declaração de bens da pessoa física de um imóvel por participações societárias de valor expressivo (todavia, de difícil alienação, por se tratar de sociedade limitada), mas que herdam o custo de aquisição do bem dado em integralização, ainda que ele tenha sido registrado no patrimônio da pessoa jurídica por valor substancialmente maior. Não há, portanto, realização da renda por meio da entrega de dinheiro ou de “quase-moeda”.

Assim, é imprópria a conclusão de que se a valorização do ativo foi aceita por um terceiro (a sociedade limitada) em uma operação de integralização de capital, então, há ganho (aquisição de um acréscimo patrimonial) apto a ser tributado, que decorre da diferença positiva entre o custo histórico do bem entregue (imóvel cujo custo de aquisição se aproxima de zero) e do bem recebido em troca (cotas da sociedade limitada avaliadas em elevado montante).

Referida conclusão, extraída da situação pelo Fisco, não escapa a um exame mais acurado acerca do fato gerador do Imposto de Renda. Como visto, não basta a existência de um acréscimo patrimonial adquirido, sendo imperiosa a

² Na mesma linha leciona VICTOR POLIZELLI:

“O princípio da realização da renda encontra-se atrelado ao princípio da capacidade contributiva e, desse modo, busca implementar os valores correspondentes: justiça e igualdade. Identificando-se na renda o elemento indicador da capacidade contributiva por excelência, torna-se imperativo apurar a renda realizada, de modo a impedir que a tributação atinja eventos econômicos incompletos ou incertos, e também evitar que a tributação comprometa o patrimônio” (2012, p. 351).

realização que o torne disponível para o titular da renda. Quando ocorre a integralização aqui discutida, ambas as partes acreditam que os bens permutados têm o mesmo valor, e cada uma delas acredita na ocorrência de ganhos futuros, fruto da possível e logicamente incerta viabilidade econômica do direito transacionado. Todavia, o ganho somente se considerará realizado quando o bem permutado (participações societárias) for alienado – e se nesta alienação for apurado ganho. Tributar o ganho potencial, não realizado, levaria ao absurdo de exigir que o contribuinte fosse obrigado a se desfazer de seu patrimônio para pagar o imposto³.

Registre-se, por fim, que a exigência de “realização da renda” para que os ganhos de capital sejam tributados tem alcance mundial. A Suprema Corte americana é pródiga em exemplos de vedação à tributação de ganhos não realizados, podendo ser destacados os famosos precedentes Eisner vs. Macomber; Merchant’s Loan and Trust Company vs. Smietanka; Town vs. Eisner, etc. (BANKMAN; SHAVIRO; STARK, 2012).

3. OS DISPOSITIVOS LEGAIS APLICÁVEIS E A INTERPRETAÇÃO PROPOSTA

O fundamento legal da exigência do IR sobre ganho de capital pela RFB na mera integralização de capital social sem torna pode ser buscado no art. 3º, §3º da Lei nº 7.713/88, que assim dispõe:

Art. 3º. O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta lei.

[...]

§3º. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins (BRASIL, 1988).

³ O alerta é também feito por ANDRADE FILHO:

“Ao estabelecer que o imposto deva incidir sobre o rendimento realizado ou separado, o CTN rechaça a tributação com base no mero acréscimo porquanto esta se baseia na simples valorização do capital (do patrimônio como um todo, ou de alguns bens em particular), ou seja, sem que o contribuinte tenha condições de pagar o imposto a menos que venha a se desfazer dos bens nos casos em que estes não geram fruto ou se o valor destes frutos é ínfimo em relação ao total da riqueza tributada.” (2014, p. 33).

É interessante notar que o legislador vincula a incidência a uma operação que caracterize alienação, citando como exemplos a compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Para que o dispositivo em questão possa ser validamente interpretado, é preciso cotejá-lo com as demais normas que regem a tributação da renda no Brasil. Em outras palavras, será tributada a alienação quando restar configurada a existência de um acréscimo patrimonial – sem o qual não há renda.

Isso se comprova pela expressa menção do legislador ao contrato de permuta, no qual a verificação de um ganho não é a regra, na medida em que as partes apenas adquirem objeto diverso do possuído inicialmente, mas em caráter de substituição. O ganho, se e quando ocorrer, fica restrito à torna, justamente o montante que elimina a presunção de equivalência entre os bens permutados.

Não fosse esse o entendimento correto, então o legislador teria inserido no rol das operações que caracterizam alienação, e, portanto, sujeitas ao ganho de capital, um negócio jurídico que tem por traço distintivo a equivalência de prestações, ou seja, a inexistência de ganho, o que não faria qualquer sentido.

Dessa forma, é preciso separar a possibilidade de verificação de ganho por meio de contratos típicos e o ganho propriamente dito (base de cálculo). Este último somente se verifica quando houver uma diferença positiva entre o patrimônio do sujeito passivo medido antes e após a operação. No caso da permuta, por exemplo, isso somente será possível quando se estiver diante de permuta com torna; do contrário, o efeito patrimonial é zero.

O art. 23 da Lei nº 9.249/95 parece contrariar essa regra. Ao disciplinar as operações de integralização de capital, o dispositivo prevê a possibilidade de a pessoa tomar como referência o custo do bem conferido ao capital (valor constante na Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física [DIRPF]) ou o valor de mercado. Na segunda hipótese, contudo, determina a tributação da diferença como ganho de capital. Veja-se:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou cotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital (BRASIL, 1995b).

A interpretação desse artigo não pode ser realizada sem que a devida atenção seja dada ao Decreto-lei nº 1.598/77, que exige, em diversos dispositivos, a realização financeira para que o ganho de capital seja tributável. A exposição de motivos do decreto-lei esclarece a questão, evidenciando a preocupação do legislador com a capacidade econômica do contribuinte de arcar com o ônus do tributo:

O projeto adota a orientação geral de submeter os ganhos de capital ao imposto somente quando realizados, isto é, quando a pessoa jurídica tem condições financeiras de suportar o ônus tributário. [...] (BRASIL, 1977).

Logo, ausente a realização financeira, o ganho não pode ser tributado, ficando diferido para o momento em que o sujeito passivo demonstre efetiva capacidade econômica ou contributiva.

A única interpretação possível decorrente da opção prevista no citado art. 23 da Lei nº 9.249/95, para que seja legal a apuração de ganho de capital tributável, deve pressupor que o contribuinte reconheça o aumento do custo em sua declaração, substituindo o valor constante da declaração de bens pelo valor das cotas recebidas. Entendimento contrário levaria ao absurdo de impor o reconhecimento de um ganho até mesmo para a sociedade, que também teria a sua “base” equivalente a zero no momento da emissão de suas cotas em troca do bem em questão, o que imporia o reconhecimento de um ganho. Assim, quer-se demonstrar que mantido o custo de aquisição na declaração da pessoa física, incabível a apuração de ganho de capital, ainda que o ativo conferido ao capital tenha sido recebido na sociedade por valor superior ao custo da pessoa física.

A opção contida no art. 23 da Lei nº 9.249/95, então, somente pode gerar a incidência de ganho de capital se vier acompanhada de uma manifestação de vontade do contribuinte que atribua efeitos tributários ao ato societário de conferência do bem ao capital a valor de mercado. O efeito tributário sobre

o ganho de capital pode ocorrer por meio da alteração do valor da alienação ou do valor de custo, já que o ganho é a diferença entre ambos. Mantida a premissa da alienação (integralização) a valor de mercado, o efeito tributário (de redução da base de cálculo) deve decorrer do aumento do custo, ou seja, do reconhecimento da diferença entre o valor de mercado e o valor declarado na DIRPF como custo de aquisição. Caso contrário – opção pela manutenção do custo histórico –, a integralização do bem a valor de mercado não deve gerar reflexos tributários.

Em outras palavras, para que a norma do citado art. 23 se aperfeiçoe e tenha os efeitos tributários que dela se espera, não basta a conferência de um bem ao capital de uma sociedade por valor superior ao constante da declaração de bens, sendo necessário que essa diferença seja adicionada ao custo histórico, que terá o efeito futuro de diminuir a base de incidência do ganho de capital no momento da realização. Caso contrário, a opção pela integralização a valor de mercado não gera reflexos tributários, justamente em razão da ausência de realização financeira, exigência Constitucional e que encontra respaldo no Decreto-lei nº 1.598/77.

Outrossim, vale ainda lembrar que a legislação submete o Imposto de Renda das pessoas físicas ao regime de caixa⁴, que se aproxima bastante da realização financeira referida na exposição de motivos do Decreto-lei nº 1.598/77. De fato, seria um contrassenso exigir a realização financeira para as pessoas jurídicas (que, em regra, têm o princípio da competência como referência para tributação da renda) e, ao mesmo tempo, tributar ganhos não realizados de pessoas físicas, cuja disciplina jurídica impõe a adoção do regime de caixa para fins de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF).

Portanto, não são tributados os ganhos de capital não transformados em dinheiro, ficando claro que é o regime de caixa o aplicável à tributação desses ganhos.

A questão fica ainda mais evidente quando se está diante de um pretenso ganho de capital decorrente da conferência de bens ao capital de sociedades. Esse tipo de operação não escapou da análise de Tilbery, sem dúvida uma das maiores autoridades sobre o assunto, especialmente quando se trata do Decreto-lei nº 1.598/77:

⁴ Nos termos da Lei nº 7.713/88: “Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, na medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.” (BRASIL, 1988).

Na eventualidade de na subscrição de bens do Ativo Permanente lhes ser atribuído um valor mais elevado do que consta na contabilidade da subscritora, não se trataria de ganho de capital realizado, mas de novo valor atribuído – portanto, seria um caso de reavaliação na subscrição de capital, que se rege pelo disposto no art. 36 (TILBERY, 1978, p. 57-58).

Bulhões Pedreira adota o mesmo posicionamento:

Se os bens recebidos na troca são dinheiro, não há dúvida de que o lucro está realizado. Mas se não tem valor em dinheiro determinável com precisão, ou não podem, com facilidade, ser convertidos em dinheiro, ainda não há lucro real ou efetivo. É o caso, por exemplo, de permuta de um bem por outro cuja realização em dinheiro, ou em direitos com liquidez, dependa de nova troca no mercado. Nesse caso não há realização do lucro potencial, mas sua transferência de um bem para outro (BULHÕES PEDREIRA, 1979, p. 281).

Deste modo, a integralização de capital faz com que os bens conferidos sejam substituídos por outros, em razão de uma operação de natureza permutativa, o que impede a apuração de qualquer tipo de ganho, como será visto no tópico seguinte, mantida a premissa de manutenção do custo original declarado na DIRPF.

4. A JURISPRUDÊNCIA

A jurisprudência dos Tribunais Superiores caminha em sentido análogo ao posicionamento ora esposado. Já sustentou o Supremo Tribunal Federal (STF) que:

[...] a incorporação de bens ao capital social é um ato típico, não equiparável a ato de comércio ou a cessão de direitos, regulada que é por lei especial, que afasta a ideia de lucro, porque não se traduz em dinheiro, mas em ações correspondentes ao valor dos bens ainda que expressos nominalmente em quantias diversas, pela avaliação feita (BRASIL, 1982).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) seguiu a mesma linha, ao pugnar que “a incorporação de imóvel de sócio à pessoa jurídica é forma *sui generis* de alienação”, que “não se assemelha à compra e venda, adjudicação, doação, desapropriação, etc.”, pois “em qualquer destas hipóteses é presente o lucro”, ao contrário da integralização que “não resulta vantagem ou ganho” (BRASIL, 1992b). Em outro aresto, concluiu a Corte Superior que “sendo a incorporação de bens ao capital social da empresa um ato típico regulado por lei especial, não se traduzindo em dinheiro, mas em ações

correspondentes ao valor daqueles bens, afastada está a ideia de lucro” (BRASIL, 1995a)⁵. E, ainda mais claramente, averbou noutra oportunidade que “meras expectativas de ganho futuro não configuram renda tributável”, razão pela qual a substituição de ativos ocorrida na integralização de capital “não é capaz de caracterizar disponibilidade econômica ou jurídica de renda, nem acréscimo patrimonial, não estando, pois, sujeita à incidência do Imposto de Renda” (BRASIL, 2005).

Importante destacar que, a respeito do último precedente do STJ referido, o Tribunal Regional Federal (TRF) da 2^a Região (Tribunal de origem) pronunciou-se de forma clara sobre a inocorrência de acréscimo patrimonial – fato gerador do Imposto de Renda – em operações de permuta envolvendo participações societárias. Vale conferir a ementa e um trecho do voto condutor, que adotou parecer de lavra do procurador-geral da República:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE HOLDING. SUBSTITUIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DOS ACIONISTAS. MERA PERMUTA DE BENS. INOCORRÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. INEXISTÊNCIA DE FATO IMPONÍVEL A JUSTIFICAR IMPOSTO DE RENDA. PROVIMENTO NEGADO. DECISÃO UNÂNIME.

Tratou-se de simples fato permutativo, do ponto de vista das ciências contábeis, que provoca uma troca de elementos patrimoniais, sem, contudo, alterar o patrimônio líquido do contribuinte. Não se pode confundir com a hipótese de fatos modificativos positivos (plano contábil), que importam em uma efetiva mutação aumentativa dos elementos patrimoniais da pessoa, caracterizando o acréscimo patrimonial, fato do IR (BRASIL, 2003).

Com base em todo o exposto, é preciso dizer que não pode haver a incidência de Imposto de Renda sobre ganho de capital ainda que haja conferência de bem ao capital social por montante superior ao custo de aquisição do referido bem, desde que mantido o custo original do bem conferido ao capital, no caso de opção pelo art. 23 da Lei nº 9.249/95. Estando ausente o elemento realização, o Imposto de Renda será inexigível.

Ademais, determinada a manutenção do valor do bem substituído na declaração de bens da pessoa física, garantida estará a tributação integral no momento correto, o da alienação, oportunidade em que o ganho apurado estará realizado.

⁵ No mesmo sentido, ver STJ, REsp 396.145-SC, rel. min. Humberto Gomes de Barros (BRASIL, 2003b).

5. EM CONCLUSÃO: A OPERAÇÃO DE INTEGRALIZAÇÃO DE BEM IMÓVEL EM SOCIEDADE POR COTAS É PERMUTA SEM TORMA, INTRIBUTÁVEL PELO IMPOSTO DE RENDA QUANDO DE SUA EFETIVAÇÃO

O caso *sub examine*, a despeito de envolver negócio jurídico de integralização de capital, deve ser tratado como permuta, não apenas em razão dos efeitos gerados, que são de fato permutativos, mas também em razão dos traços jurídicos distintivos desse contrato.

A permuta foi objeto de expressa regulação no art. 533 do Código Civil, assim redigido:

Art. 533. Aplicam-se à troca as disposições referentes à compra e venda, com as seguintes modificações:

I – salvo disposição em contrário, cada um dos contratantes pagará por metade as despesas com o instrumento da troca;

II – é anulável a troca de valores desiguais entre ascendentes e descendentes, sem consentimento dos outros descendentes e do cônjuge do alienante (BRASIL, 2002).

De plano, é preciso esclarecer que o contrato de permuta não se confunde com o de compra e venda, apesar da determinação contida no dispositivo acima. A marca distintiva entre os institutos é o preço, ausente na permuta, uma vez que os bens permutados são tidos por equivalentes para as partes, ainda que os valores sejam desiguais.

Em regra, como bem esclarece Barros Monteiro, “qualquer coisa ou objeto *in commercium* é suscetível de troca: móveis por móveis, móveis por imóveis, imóveis por imóveis, coisa por coisa, coisa por direito, direito por direito. Tudo o que pode ser vendido pode ser trocado” (1997, p. 129). Justamente por isso, a permuta pode envolver bens de naturezas distintas⁶. Essa característica já foi inclusive reconhecida pela jurisprudência do CARF, ao assentar

⁶ Sobre esse aspecto da permuta, averba Carlos Roberto Gonçalves: “A permuta pode, assim, envolver coisas distintas e quantidades diversas: móveis e imóveis, vários móveis por um imóvel, etc. Pode ter por objeto, também, coisas futuras, sendo frequente, hoje, a permuta de um terreno por apartamento do edifício que nele será construído pelo incorporador permutante. [...] Quando um dos contraentes faz a reposição parcial em dinheiro, a troca não se transmuda em compra e venda, salvo se representar mais da metade do pagamento. Assim, se um contratante recebe coisa que vale R\$ 100,00 e entrega outra que vale R\$ 30,00, fazendo a reposição da diferença (R\$ 70,00) em dinheiro, terá havido compra e venda” (2013, p. 272).

que “tudo que pode ser objeto de uma compra e venda pode ser trocado, não sendo necessário que os bens permutados sejam de igual espécie ou valor, sendo lícito, portanto, permitar um imóvel por uma coisa móvel, ou ainda um bem imóvel ou móvel por um direito” (BRASIL, 2012a).

A regra geral na permuta é a inexistência de prestações realizadas em moeda, sendo, porém, admitido o pagamento de um percentual em dinheiro (torna). Tal fato leva, inexoravelmente, à conclusão de que o que se adquire com a permuta é um novo direito, que apesar de diverso daquele detido inicialmente, acaba por substituí-lo sob a ótica patrimonial.

Assim, na permuta não há ganho, pois cada uma das partes admite como equivalentes os bens permutados, ainda que subjetivamente. Ou seja, ainda que economicamente os bens permutados possuam valor diverso, tal fato será irrelevante para o negócio jurídico de permuta⁷.

Em verdade, na hipótese de operações de caráter meramente permutativo não se verifica a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda. Nessa linha, é aplicável ao caso o entendimento adotado no Parecer PGFN/PGA 970, de 23/09/1991 (BRASIL, 1991), que concluiu que a entrega de títulos da dívida pública federal e outros créditos para recebimento de ações de empresas no âmbito do Plano Nacional de Desestatização (PND) configura permuta, e não se sujeita à apuração do ganho de capital, cuja incidência ocorrerá apenas por ocasião da alienação das ações.

O CARF se posiciona nessa mesma linha⁸. Ressalta-se, inclusive, que tal entendimento já vinha sendo adotado pelo antigo Conselho de Contribuintes:

⁷ Orlando Gomes é preciso:

“[...] não é da essência da troca que as coisas tenham igual valor. A desigualdade somente desfigura a permuta quando a contratante, que dá coisa de valor menor, complete sua prestação com dinheiro e o complemento é mais valioso” (1984, p. 300).

⁸ Acórdão nº 2101-001.751, do CARF:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF Exercício: 2003 IRPF. GANHO DE CAPITAL. AQUISIÇÃO DE NOVOS BENS IMÓVEIS PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE PERMUTA DE UNIDADES IMOBILIÁRIAS ACRESCIDA DO PAGAMENTO, PELO CONTRIBUINTE, DE TORMA. INEXISTÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. Sendo certo que a alienação dos bens imóveis pelo contribuinte foram feitas mediante permuta por fração ideal de novo imóvel, sem o recebimento, de sua parte, de qualquer valor em espécie, mas, ao contrário, havendo pagamento de valor adicional para a aquisição dos novos bens, não há que se falar em ganho de capital. Havendo sido atribuída à fração ideal da nova unidade imobiliária custo de aquisição idêntico àquele relativo ao bem permutado, eventual ganho de capital será aferido futuramente, quando da alienação do novo bem. Recurso provido. (BRASIL 2012b).

Essa Câmara firmou entendimento majoritário que não incide ganho de capital na permuta de bens, seja qual for a natureza desses (terrenos, participações societárias, veículos, etc.), conforme Acórdão nº 102-47.681, proferido na sessão de 22/06/2006. Entendeu o Colegiado que na operação de permuta não há acréscimo patrimonial do contribuinte; logo, a não incidência do ganho de capital não poderia ser restrita às operações entre imóveis mediante escritura pública de permuta.

Nessa linha de raciocínio, o valor atribuído ao imóvel na operação passa a ser irrelevante à medida que não há incidência do ganho de capital sobre aquela parcela do negócio. O reflexo do valor ao bem permutado dar-se-á em dois momentos: o primeiro na tributação da torna eventualmente recebida no negócio, o segundo numa eventual alienação desse bem.” (BRASIL, 2006).

Trazendo tais considerações ao caso objeto de estudo, percebe-se que a integralização de capital é negócio jurídico que em muito se assemelha a uma permuta, autorizando-lhe a conferência do tratamento jurídico da permuta.

Destaca-se que quando a autoridade administrativa busca gravar um suposto ganho ocorrido em operação de integralização de capital, ela o faz por meio da consideração de que o ato de integralização de capital é espécie do gênero “alienação”. Vale conferir o entendimento da RFB a esse respeito:

570 – A transferência de bens ou direitos para integralização de capital configura alienação?

Sim. A transferência de bens ou direitos a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, configura alienação. A pessoa física deve lançar, na declaração correspondente ao exercício em que efetuou a transferência, as ações ou cotas subscritas pelo valor pelos quais os bens ou direitos foram transferidos.

Se a transferência dos bens ou direitos tiver sido efetuada por valor superior ao constante para estes na Declaração de Bens e Direitos, a diferença a maior é tributável como ganho de capital. (BRASIL, 2017).

Contudo, o imposto de renda não tem como fato gerador a ocorrência de um negócio jurídico específico, do qual seria exemplo uma operação de conferência de bens ao capital social de uma sociedade empresária, de modo que não basta a ocorrência de uma alienação para a incidência do imposto. Como visto, o fato gerador é a aquisição de um acréscimo patrimonial realizado e disponível.

Com isso, demonstra-se que a integralização de capital, por si só, não pode ser considerada uma compra e venda. A tributação de eventual ganho ocorrido em operações dessa natureza não prescinde de sua classificação como espécie de

um determinado gênero – alienação –, o que leva ao fato de que a conclusão pela tributação do suposto ganho ocorre de forma indireta. Primeiro é preciso que integralização seja alienação, para depois verificar se o ganho ocorrido é tributado.

No entanto, em sua essência, a integralização de capital, ainda que pudesse ser considerada parte de um tal gênero “alienação”, continua tendo como traço marcante a ausência de preço, a equivalência de prestações e o direito real de dispor sobre objeto diverso do detido inicialmente.

Logo, integralização, mesmo que tida como alienação, não gera ganho, por caracterizar operação de permuta, negócio jurídico em que os bens objeto de troca são dados e recebidos por cada uma das partes pelo seu valor original, desde que ausente a torna, como no presente caso. O ganho potencial embutido em uma permuta cujos bens possuem valores diversos (o que não desnatura o contrato, como visto), estará realizado apenas quando financeiramente disponível para as partes.

Dessarte, se algum ganho existe na integralização de capital de imóvel em sociedade limitada, esse ganho somente estará realizado quando a sociedade em questão remunerar o capital investido, que será objeto de tributação ou não a depender da forma eleita (distribuição de lucros ou pagamento de juros sobre o capital próprio), ou quando o investidor alienar o investimento com ganho.

Caso prevaleça a tese da Fazenda, o contribuinte será tributado por uma manifestação apenas econômica de capacidade contributiva, representada pela valorização de seu patrimônio.

Nesse ponto derradeiro, vale recorrer ao Parecer PGFN/PGA 454/92, que estatui com clareza hialina:

21. Criar-se, fictamente, na permuta de bens, um ganho de capital é violar o próprio patrimônio. A sua tributação, configuraria, por conseguinte, imposto sobre a propriedade e não sobre a renda e proventos de qualquer natureza. (BRASIL, 1992a).

O que se tributa não é qualquer manifestação econômica de riqueza, mas apenas aquela representativa de um acréscimo patrimonial adquirido, realizado e disponível, fruto de uma realidade econômica tida como válida pelo direito. É a velha história da pirâmide invertida do conceito de renda, em que o mais amplo conceito é aquele definido pelos economistas (que pode considerar até mesmo a renda imputada), e o mais restrito é o definido pelo direito, que exige aquisição, realização e disponibilidade.

Ademais, não se pode deixar de levar em conta que a manifestação de uma riqueza tributável deve ser materializada em algum instituto de Direito Civil, que é a permuta no presente caso. Escusando-nos pela repetição, a constatação da existência de uma permuta faz com que eventual ganho econômico seja tido como inexistente pelo direito, que presume a equivalência subjetiva de valores.

Por fim e já encerrando, é preciso dizer que a tese aqui defendida não levará a qualquer prejuízo para o Fisco, é claro, desde que o ganho econômico decorrente da diferença entre o valor de custo do imóvel na DIRPF e o valor das cotas recebidas em troca venha a se tornar efetivo em algum momento no tempo. Admitir a inexistência de realização leva apenas ao diferimento para o momento eleito pela Constituição, que não admite a existência de renda sem que se verifique a ocorrência de um acréscimo patrimonial realizado e disponível⁹.

⁹ Em termos práticos, as cotas recebidas em permuta devem ficar registradas na DIRPF pelo mesmo valor que era atribuído ao imóvel integralizado – ou seja, zero, porquanto recebido em doação, o que manterá preservada a base de apuração de eventual ganho de capital, ficando inalterado o direito de a Fazenda Pública tributar integralmente o ganho futuro, por ocasião de sua realização.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*, 11. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*, 3. Edição, Saraiva, Rio de Janeiro, 2008.

ÁVILA, HUMBERTO. *Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais*. São Paulo, Malheiros Editores, 2011.

BANKMAN, Joseph, SHAVIRO, Daniel N. e STARK, Kirk J. *Federal Income Taxation*. 16th ed. New York. Wolters Kluwer Law & Business, 2012.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Diário Oficial da União. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 13 set. 2017.

_____. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. *Diário Oficial da União*. Brasilia, 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 89.791*. Relator Ministro Cunha Peixoto. Brasília, 20 out. 1978. Diário da Justiça, p. 8206. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1446556>>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 95.905*. Relator Ministro Cordeiro Guerra. Brasilia, 01 out. 1982. Diário da Justiça, p. 19830. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?-docTP=AC&docID=189339>>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Diário Oficial da União. Brasilia, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. *Diário Oficial da União*. Brasilia, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. *Parecer PGFN/PGA 970 de 16 de setembro de 1991*. Brasília, 1991. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/1991/PARECER%20PGFN-PGA%20No%20970-1991.pdf/view>>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. *Parecer PGFN/PGA 454 de 07 de maio de 1992*. Brasília, 1992. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/1992/PARECER%20PGFN-PGA%20No%20454-1992.pdf/view>>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 22.821/PE*. Relator ministro Garcia Vieira. Brasília, 31 ago. 1992b. Diário da Justiça, p. 13636. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=22821&b=ACOR&p=true&l=10&i=26>>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 117.887*. Relator ministro Carlos Velloso. Brasília, 23 abr. 1993. Diário da Justiça, p. 6923. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1446556>>. Acesso em 18 set. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 23.841/CE*. Relator ministro Hélio Mosimann. Brasília, 05 jun. 1995a. Diário da Justiça, p. 16648. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=23841&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=8>>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. *Diário Oficial da União*. Brasília, 1995b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. *Apelação no Mandado de Segurança nº 0028041-48.2001.4.02.0000*. Relator desembargador Alberto Nogueira. Rio de Janeiro, 27 mai. 2003a. Disponível em: <http://www10.trf2.jus.br/consultas/?movimento=cache&q=cache:sYeP005O9K0J:trf2nas.trf.net/iteor/TXT/RJ0106510/1/23/58817.rtf+inmeta:DataDecisao:daterange:2003-05-26..2003-05-28&site=v2_jurisprudencia&client=v2_index&proxstylesheet=v2_index&lr=lang_pt&ie=UTF-8&output=xml_no_dtd&access=p&oe=UTF-8>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 396.145/SC*. Relator ministro Humberto Gomes de Barros. Brasília, 17 nov. 2003b. Diário da Justiça, p. 203. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=396145&b=ACOR&p=tr ue&t=JURIDICO&l=10&i=2](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=396145&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2)>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 668.378/ES*. Relator ministro Luiz Fux. Brasília, 14 nov. 2005. Diário da Justiça, p. 197. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=668378&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JU RIDICO&p=true](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=668378&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true)>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 102-47.844. Relator Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira. Brasília, 17 ago. 2006. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2102-001.909. Relator Giovanni Christian Nunes Campos. Brasília, 16 abr. 2012a. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2101-001.751. Relator Alexandre Naoki Nishioka. Brasília, 10 jul. 2012b. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 18 set. 2017.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - Perguntas e Respostas. Exercício de 2017. Ano-calendário de 2016*. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-versao-1-1-03032017.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2017.

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC, 1969.

_____. *Imposto sobre a Renda*, vol. 1. Rio de Janeiro: Editora Justec/Adcoas, 1979.

GOMES, Orlando. *Contratos*, 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 300.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 272.

HOLMES, Kevin. *The Concept of Income – A multi-disciplinary analysis*. Nova Zelândia. IBFD Publications BV, 2000, p. 381.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*, v. 5, 34. ed. Atualizada por Carlos Alberto Dabus Maluf e Regina Beatriz Tavares da Silva. São Paulo: Saraiva. 1997, p. 129.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo, Editora Quartier Latin, 2008, p. 41.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo, Editora Quartier Latin, 2008, p. 385.

POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012, p. 351.

POLIZELLI, Victor Borges. *O Princípio da Realização da Renda – Reconhecimento de Receitas e Despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012, p. 357.

SCHÖN, Wolfgang. *International Accounting Standards – a “Starting Point” for a Common European Tax Base?* Max Planck Institute, Munich, p. 18-20. Disponível em: <www.eatlp.org/.../International_Accounting_Stan...>. Acesso em: 14 mar. 2015 – tradução livre do original em inglês

TAVARES, Tomás Cantista. *IRC e Contabilidade. Da Realização ao Justo Valor*. Coimbra, Almedina, 2011, p. 22.

TILBERY, Henry. *A tributação dos ganhos de capital das pessoas jurídicas*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1. Edição, 1978, p. 57-58.

PARTE 3

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS



A NATUREZA DOS PLANOS DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES (*STOCK OPTIONS*) E A BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Fábio Zambitte Ibrahim*

Agatha Accorsi Voss**

Resumo: O presente artigo analisa a natureza jurídica dos programas de opções de ações fornecidos aos empregados e as discussões envolvendo a delimitação da base de cálculo da contribuição previdenciária. Apresenta os limites para a incidência da contribuição prevista no art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15.12.1998, e destaca a decisão proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário nº 565.160, que, supostamente, teria pacificado o alcance da tributação previdenciária.

Palavras-chave: Contribuição Previdenciária. Programas de opções. Empregados. Base de cálculo. Jurisprudência.

Abstract: This paper examines the nature of the employee share plans and the discussions regarding the basis for the calculation of the social security contribution. It provides the limits of the tax implications of the contributions set forth in article 195, item I, “a”, of the Constitution of the Federative Republic of Brazil, as amended by Constitutional Amendment nº 20, of December 15, 1998, and highlights the decision ruled by the Brazilian Supreme Court in the judgment of the Extraordinary Appeal nº 565.160, which has supposedly clarified the potential scope of the social security taxation.

Keywords: Social Security Contribution. Employee Share Plans. Basis Calculation. Case Law

* Advogado. Professor titular de Direito Previdenciário e Tributário do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC). Professor adjunto de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Professor e coordenador de Direito Previdenciário da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro (EMERJ). Doutor em Direito Público pela UERJ. Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Foi auditor fiscal da Secretaria de Receita Federal do Brasil e presidente da 10ª Junta de Recursos do Ministério da Previdência Social.

**Advogada e mestrandona em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ.

SUMÁRIO

- 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS**
- 2. A DELIMITAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO**
- 3. A NATUREZA JURÍDICA DAS STOCK OPTIONS**
- 4. CONCLUSÃO**

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A tributação sobre a “folha de salários e demais rendimentos do trabalho” é extremamente relevante e representa a principal fonte da arrecadação do custeio previdenciário, mas também é um dos temas de maior indefinição na doutrina e jurisprudência, que vem sendo objeto de muita controvérsia nos últimos anos.

De fato, as questões mais polêmicas envolvendo a contribuição previdenciária estão relacionadas à sua própria incidência e à correta interpretação do texto constitucional, principalmente no que se refere à delimitação das parcelas que integram a sua base de cálculo.

De uma forma geral, a hipótese de incidência da contribuição está relacionada à remuneração decorrente da prestação de serviços, às parcelas pagas habitualmente que visam remunerar o trabalho prestado.

No entanto, a indefinição do alcance dos dispositivos constitucionais sobre a matéria e do próprio conceito de “remuneração” previsto na legislação infra-constitucional geram incertezas no momento da identificação das rubricas que compõe o salário de contribuição, que é a base imponível das contribuições previdenciárias.

Essas incertezas se verificam, também, quando as empresas optam por oferecer benefícios aos seus empregados que não estão associados à prestação de um serviço, mas que, por serem “pagos” no curso do contrato de trabalho, são, muitas vezes, confundidos e considerados remuneração para fins de incidência da contribuição.

Entre as discussões sobre a matéria, uma relativamente antiga no âmbito da Justiça do Trabalho, mas que vem ganhando espaço e começou a ser julgada em 2013 pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e, mais recentemente, pelos Tribunais Regionais Federais (TRFs), é relativa à natureza das chamadas *stock options*, dos programas de opções de ações fornecidos aos empregados.

Nesses programas, além da dificuldade de se delimitar o alcance da base de cálculo da contribuição, o que se observa é que, na tentativa de se aumentar cada vez mais a arrecadação, a exigência da contribuição ocorre sem que aspectos fundamentais da legislação previdenciária sejam devidamente analisados.

Tendo em vista que o aspecto material do fato gerador da contribuição é a prestação de serviços remunerados e que a contribuição visa financiar uma prestação substitutiva dessa remuneração, seria realmente correto afirmar que toda e qualquer vantagem fornecida ao empregado está sujeita à tributação?

Diante desse contexto de indefinições, surge, ainda, o precedente do Supremo Tribunal Federal (STF) no Recurso Extraordinário (RE) nº 565.160, de 29/03/2017, em que supostamente teria sido resolvida a questão envolvendo a base de cálculo previdenciária e pacificado o verdadeiro significado da expressão “folha de salários e demais rendimentos” previsto no art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

No entanto, embora esse precedente seja relevante para custeio previdenciário, o que se verifica é que ele pouco ajuda nas controvérsias existentes acerca da base de cálculo das contribuições, que, sem dúvida, ainda serão objeto de muita discussão na doutrina e jurisprudência.

Para uma melhor compreensão da matéria e na tentativa de estabelecer os contornos à incidência da contribuição previdenciária, principalmente no que se refere aos ganhos auferidos pelos empregados com os programas de opções de ações, é fundamental analisar os fundamentos constitucionais e o sentido e alcance da legislação vigente, além de verificar o impacto da decisão proferida pelo STF no Recurso Extraordinário nº 565.160 nas discussões sobre o tema.

2. A DELIMITAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) determina, em seu art. 195, que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios; e das contribuições sociais.

Entre as contribuições sociais elencadas no art. 195 da CF/88, estão previstas, nos incisos I, alínea “a”, e II, aquelas destinadas exclusivamente ao custeio da Previdência Social e que, por esse motivo, são chamadas de “contribuições previdenciárias”.

As contribuições previdenciárias são devidas tanto pelos trabalhadores quanto pelos empregadores, para estes últimos incidentes sobre “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” (art. 195, inc. I, alínea “a”).

No entanto, nem sempre a incidência da contribuição foi definida dessa forma no texto constitucional. Em sua redação original, o referido art. 195, inciso I, alínea “a” da CF/88 previa que a contribuição previdenciária do empregador incidia sobre a “folha de salários”.

Esse dispositivo foi objeto de análise pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 177.296-4, de 15/09/1994, em que se discutiu a constitucionalidade das Leis nº 7.787, de 30/06/1989, e nº 8.212, de 24/07/1991, em razão de elas estabelecerem a incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos efetuados a “avulsos, autônomos e administradores”. Nesses casos, o entendimento adotado pelo STF foi o de que o art. 195, inciso I, alínea “a”, da CF/88, ao prever apenas a exigência sobre “folha de salários”, teria restringido o campo de incidência da contribuição aos trabalhadores com vínculo empregatício e, portanto, que os termos “avulsos, autônomos e administradores” previstos nas referidas leis seria inconstitucional.

Para que esses termos fossem declarados inconstitucionais, o STF partiu da premissa de que o conceito de “folha de salários” deveria ser interpretado de forma restritiva e em conformidade com a legislação trabalhista, que prevê apenas esse tipo de pagamento para empregados e não para os trabalhadores que não se vinculam à empresa mediante contrato de trabalho, aqueles que não recebem salário.

Essa interpretação dada pelo STF, do conceito de “folha de salários” à luz do direito do trabalho, fica bem evidente no voto proferido pelo ministro Ilmar Galvão no referido RE. Para o ministro, que foi vencido no julgamento, a aplicação do disposto no art. 195, inciso I, alínea “a”, da CF/88 não estaria restrita aos empregados, pois a expressão “folha de salários” teria um conceito diferente (próprio) para fins previdenciários, sendo inadequada a análise restritiva desse dispositivo a partir de conceitos trabalhistas. Ainda que esse entendimento não tenha prevalecido no julgamento, o posicionamento adotado pelo ministro é relevante, pois, como será demonstrado, serviu de parâmetro para uma nova interpretação dada pelo STF desse dispositivo constitucional.

Em razão da inconstitucionalidade declarada pelo STF, e em consonância com o art. 195, §4º, da CF/88 (que prevê a competência residual da União para instituir novas fontes de custeio para a Seguridade Social), foi editada a Lei Complementar nº 84, de 18/01/1996, prevendo a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a trabalhadores sem vínculo empregatício.

Posteriormente, a Emenda Constitucional (EC) nº 20, de 15/12/1998, com objetivo de ampliar o alcance da contribuição no próprio texto constitucional, alterou a redação do art. 195, inciso I, alínea “a”, da CF/88, o qual passou a prever, expressamente, a incidência da contribuição previdenciária sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

A EC nº 20/98 incluiu, ainda, o §11 no art. 201 da CF/88, o qual determina que “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei”, deixando claro a relevância da habitualidade dos pagamentos como requisito para sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Nesse ponto, importante esclarecer que o disposto no citado §11 já estava previsto na antiga redação do §4º do art. 201 da CF/88, não tendo, portanto, a EC nº 20/98 inovado nesse sentido. A referida EC foi editada justamente para ampliar o alcance das contribuições previdenciárias, de modo que elas incidissem também sobre a remuneração dos trabalhadores sem vínculo empregatício (que, segundo o entendimento adotado pelo STF, não estariam contemplados na antiga redação do art. 195, inciso I, alínea “a”, da CF/88).

No entanto, a imprecisão dos conceitos constitucionais e a ampliação da base de cálculo previdenciária promovida pela EC nº 20/98 fazem com que ainda persistam dúvidas quanto ao alcance da incidência das contribuições, principalmente no que se refere à tributação dos valores pagos pelos empregadores que não estão relacionados diretamente ao trabalho do empregado.

Nesse contexto de indefinições, o STF reconheceu a repercussão geral da matéria discutida no Recurso Extraordinário nº 565.160, para que fosse analisado o alcance da tributação previdenciária com base na nova redação do art. 195, inciso I, alínea “a”, da CF/88 e, com isso, fosse novamente delimitado o campo de incidência da contribuição.

Nesse processo, o contribuinte pretendeu afastar a incidência da tributação sobre diversas verbas pagas aos seus empregados (como adicionais noturnos, de periculosidade e de insalubridade, gorjetas, prêmios, ajuda de custo, entre outras pagas com habitualidade), alegando, em síntese, que as parcelas em discussão teriam natureza indenizatória e, portanto, não

estariam sujeitas à contribuição previdenciária. Além disso, o contribuinte apontou a necessidade de que fossem diferenciados os conceitos de “salário” e “remuneração” (este último previsto apenas na Lei nº 8.212/91), tendo em vista que a CF/88 teria restringido o campo de incidência da contribuição dos empregados à “folha de salários”.

No entanto, a expectativa quanto à pacificação da matéria não parece ter sido atendida, pois, em 29/03/2017, o Plenário do STF, ao julgar o referido Recurso Extraordinário, não se pronunciou, de forma específica, sobre os pontos apontados pelo contribuinte em seu recurso, em que, como visto, se questionou a integração de determinadas parcelas na base de cálculo previdenciária, tendo analisado a questão de forma superficial e firmado a tese de que “a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998”.

Sem entrar na discussão do que deveria ser considerado “salário” e “remuneração” para fins previdenciários, o relator do Recurso Extraordinário, ministro Marco Aurélio, afirma que, antes mesmo da EC nº 20/98, a redação do art. 195, inciso I, alínea “a”, da CF/88 já previa a incidência da contribuição sobre a “remuneração percebida pelo empregado”, pois o então §4º do art. 201 da CF/88 (atual §11) estabelecia expressamente que os ganhos habituais seriam incorporados ao salário para fins de contribuição, e conclui que:

[...] se, de um lado, o artigo 195, I, nela contido disciplinava, antes da Emenda 20/1998, o cálculo da contribuição devida pelos empregadores a partir da folha de salários, estes últimos vieram a ser revelados, quanto ao alcance, pelo citado §4º – hoje §11 – do artigo 201. Pelo disposto, remeteu-se à remuneração percebida pelo empregado, ou seja, às parcelas diversas satisfeitas pelo tomador dos serviços, exigindo-se, apenas, a habitualidade.

Apesar de não estar consignado no voto do relator, que foi o que prevaleceu no julgamento, os ministros Luiz Fux, Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso e Carmem Lúcia afirmaram, em seus votos, que o conceito de “folha de salários”, para fins previdenciários, não seria o mesmo previsto na legislação trabalhista, sendo irrelevante a discussão suscitada pela recorrente acerca da distinção entre os conceitos de salário e remuneração para a definição da base de cálculo da contribuição.

No que se refere especificamente à existência de um conceito autônomo de “folha de salários” para fins previdenciários, os ministros Luiz Fux e Alexandre de Moraes se manifestaram no sentido de que esse entendimento não divergiria daquele adotado pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 177.296-4, em que se declarou a constitucionalidade dos termos “avulsos, autônomos e administradores”. Isso porque, enquanto que no Recurso Extraordinário nº 177.296-4 a interpretação do conceito de “folha de salários” com base no Direito do Trabalho ocorreu em razão de a discussão envolver a sujeição passiva da obrigação tributária (com o objetivo de verificar quem realmente estaria sujeito à contribuição, em razão de a CF/88 estabelecer a incidência apenas sobre as parcelas pagas em decorrência da relação de emprego), no Recurso Extraordinário nº 565.160 a discussão ficou restrita à delimitação da base de cálculo da contribuição, que não requer qualquer análise com base na legislação trabalhista, tendo em vista o disposto no §11 do art. 201 da CF/88.

De uma forma geral, o que prevaleceu nesse julgamento foi o entendimento de que, seja antes ou depois da EC nº 20/98, pela interpretação conjunta dos arts. 195 e 201 da CF/88, as parcelas pagas com habitualidade pelo empregador, em razão do trabalho, devem compor a base de cálculo da contribuição.

Note que uma leitura superficial do acórdão proferido pelo STF – e com base exclusivamente na tese firmada pelo relator, ministro Marco Aurélio, que foi acompanhada por unanimidade pelos demais ministros –, seria possível afirmar que toda e qualquer parcela paga com habitualidade estaria sujeita à tributação previdenciária.

Contudo, uma análise mais detalhada da própria decisão do STF e dos dispositivos que regulam a matéria revelará que esse entendimento não se sustenta. Assim, embora o STF tenha reconhecido a constitucionalidade da incidência da contribuição sobre quaisquer rendimentos pagos habitualmente pelo empregador, para fins de delimitação da incidência da contribuição, ainda será necessário verificar a verdadeira natureza da verba recebida pelo empregado.

Outra conclusão que se extrai da leitura da referida decisão é que, ao analisar a amplitude da base de cálculo previdenciária, o STF não concluiu que a EC nº 20/98 teria ampliado o campo de incidência da contribuição. Pelo contrário. A tese que prevaleceu no julgamento afirma claramente que, mesmo antes da EC nº 20/98, a CF/88 já contemplava a tributação sobre a remuneração auferida pelo trabalhador, não apenas sobre a verba de natureza salarial.

Nesse aspecto, o que se observa é que o texto constitucional sempre foi muito claro ao prever a incidência da contribuição previdenciária apenas sobre os rendimentos do trabalho. Assim, embora esse precedente não tenha encerrado as controvérsias existentes acerca da base de cálculo das contribuições, não há dúvidas de que os valores recebidos pelos trabalhadores que não sejam relacionados diretamente ao trabalho, ou seja, que não apresentam natureza contraprestacional, não deverão compor o salário de contribuição (base imponível das contribuições previdenciárias).

Essa conclusão está em linha com o disposto na Lei nº 8.212/91 (com a redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.1997), que, ao instituir o plano de custeio da Seguridade Social, estabeleceu, em seu art. 28, que integram o salário de contribuição do trabalhador a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, destinados a retribuir o trabalho.

Assim, mesmo com as alterações promovidas pela EC nº 20/98 no texto constitucional, que, repita-se, apenas possibilitou a incidência da contribuição sobre os valores pagos aos trabalhadores sem vínculo empregatício, não houve qualquer alteração quanto à natureza da verba a ser tributada. A hipótese de incidência da contribuição previdenciária continuou a ser os rendimentos do trabalho.

Esse aspecto é extremamente relevante, pois, muitas vezes, a base de cálculo previdenciária é confundida com a do Imposto de Renda, que alcança quaisquer rendimentos, tanto do trabalho quanto do capital, desde que proporcionem acréscimo patrimonial.

No entanto, no caso do Imposto de Renda, a legislação foi expressa ao prever que o conceito de renda, para fins de incidência do imposto, seria entendido como o “produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” (art. 43 do Código Tributário Nacional), deixando claro a diferença existente entre os conceitos. Note que esse fato não ocorre em relação às contribuições previdenciárias, em que tanto a CF/88 quanto a Lei nº 8.212/91 prevêem apenas a tributação sobre rendimentos do trabalho.

Assim, tendo sido delimitado o alcance da contribuição aos rendimentos do trabalho, é fundamental que seja compreendida a diferença existente entre os valores decorrentes do trabalho e os valores derivados do contrato de trabalho, já que somente os primeiros, por apresentarem natureza contraprestacional, podem ser objeto de incidência previdenciária.

Note que o fato de o empregador realizar um pagamento ao empregado não implica no reconhecimento dessa verba como salário ou remuneração, pois, embora os pagamentos efetuados pelo empregador estejam sempre relacionados ao contrato de trabalho (uma vez que nenhum pagamento seria feito se não houvesse a relação laboral), nem todos os valores recebidos pelo empregado têm o propósito de retribuir o trabalho prestado.

Este, por exemplo, é o caso dos programas de opções de ações fornecidos aos empregados, que, se respeitadas certas premissas (como a existência de onerosidade e risco mercantil), buscam apenas integrar o empregado nos resultados e atividades financeiras da empresa, não configurando hipótese de incidência previdenciária.

3. A NATUREZA JURÍDICA DAS STOCK OPTIONS

As *stock options* estão previstas no art. 168, §3º, da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (Lei das Sociedades Anônimas), o qual prevê a possibilidade de a empresa conferir aos seus empregados, administradores ou prestadores de serviço, por valores previamente acordados e com critérios antecipados de fixação de preços, opções de compra de ações.

Ainda que o referido dispositivo não regule matéria previdenciária nem interfira na análise dos programas de opções de ações para fins de incidência das contribuições, é evidente que essa outorga de opções de ações não configura pagamento nem remuneração destinada a retribuir um trabalho prestado, além de não representar um ganho habitual para o empregado.

Trata-se de uma oportunidade de investimento de natureza mercantil que as empresas oferecem aos seus trabalhadores, com o objetivo de incentivar o comprometimento profissional e o alinhamento de interesses dos beneficiários com os acionistas. Essa oportunidade permite que os participantes dos programas comprem, no futuro, ações da empresa por um preço previamente fixado, mediante recursos próprios, passando eles a figurar na posição de acionistas e a assumir os riscos do negócio.

Dessa forma, eventual ganho obtido pelo trabalhador com as *stock options* não podem ser considerado como remuneração devida pelo trabalho prestado, mas apenas uma variação decorrente do próprio mercado, que, por não configurar hipótese de incidência, não se sujeita à contribuição previdenciária.

Naturalmente, programas que visem, unicamente, remunerar trabalhadores de forma habitual, sem a devida incidência da contribuição, devem ser rechaçados, tendo em vista o aviltamento de receitas previdenciárias e benefícios do sistema, mediante redução do salário de contribuição com a consequente minoração do benefício do trabalhador.

No entanto, mesmo nesses casos, não há que se reconhecer a natureza remuneratória das *stock options*, pois o que ocorre é o próprio desvirtuamento do instituto com a sua utilização de forma fraudulenta, que não se confunde com os verdadeiros programas de opções de ações. Não sendo esse o caso, devem ser privilegiadas as oportunidades de natureza mercantil conferidas pelo empregador, que, por não serem caracterizadas como rendimentos do trabalho, não configuram hipótese de incidência previdenciária.

Nesse sentido, a jurisprudência trabalhista predominante reconhece o caráter mercantil das *stock options*, ainda que a oportunidade seja concedida pela empresa durante o contato de trabalho, uma vez que: i) a sua aceitação e eventual exercício são voluntários e não decorrem de uma obrigação laboral; ii) há onerosidade na operação, tendo em vista o empenho de recursos próprios dos beneficiários; e iii) elas estão sujeitas às oscilações do mercado, com a existência de risco a ser suportado pelo próprio trabalhador¹.

Já no âmbito do CARF, a matéria passou a ser analisada a partir de 2013, tendo o órgão julgador inovado em relação aos precedentes trabalhistas e passando a ponderar certas especificidades que interferem diretamente na natureza dos programas de opções de ações, sendo possível verificar, principalmente após a recente decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), uma clara tendência em concluir pelo caráter remuneratório das *stock options* e, consequentemente, pela sua sujeição às contribuições previdenciárias.

Nos primeiros julgamentos sobre a matéria, o CARF entendia que, em princípio, os programas de opções de ações não têm natureza remuneratória, mas mercantil, salvo se, na sua implementação, forem suprimidas condições que lhe são inerentes, como a onerosidade e o risco do negócio. Entre as razões apontadas para concluir que os ganhos decorrentes das *stock options* teriam natureza remuneratória, estão,

¹ RR 217800-35.2007.5.02.0033, de 11/03/2011; AIRR 85740-33.2009.5.03.0023, de 15/02/2010; AIRR 2086/2001-070-01-40.4, de 05/09/2009.

entre outros, a gratuidade no momento da outorga da opção de compra das ações, a outorga atrelada ao atingimento de metas, estipulação de valor vil como preço de exercício e o empréstimo, pela empresa, de recursos para pagamento².

O que se observa nesses precedentes é que o CARF tem aprofundado, caso a caso, particularidades dos programas de opções de ações para identificar a sua verdadeira natureza, concluindo pelo caráter remuneratório quando não verificados os requisitos que, segundo a sua concepção, também seriam inerentes ao instituto. No entanto, e para o que interessa ao presente artigo, a concepção inicial quanto à natureza mercantil das *stock options* também parece mudar.

Isso porque, em 24/05/2017, a CSRF, pelo voto de qualidade do presidente da 2ª Turma, concluiu que os programas de opções de ações teriam natureza remuneratória, independentemente da existência dos riscos no negócio, que foram apontados pelo contribuinte em sua defesa³. Segundo o voto vencedor do acórdão:

Tais documentos admitem, de forma expressa, a outorga de opções como parcela de remuneração variável e indireta, note-se, a executivos da recorrente (conselheiros, diretores e empregados de alto nível), ou seja, assim se tratando de parcela exclusivamente atribuível a titulares que possuem vínculo de efetiva prestação de serviços à outorgante, de forma a alinhar o interesse daqueles ao dos acionistas da recorrente.

Como elementos de convicção adicionais do caráter contraprestacional e remuneratório, caracterizados, ainda, na forma de Anexos 23 a 38, de e-fls 1689 a 2366, o caráter intransferível das opções outorgadas sem prévia anuência da emissora, a necessidade de não desligamento por justa causa e, ainda, a não manutenção de atividades após certo prazo da ocorrência de aposentadoria, durante determinado período de carência, para fins de direito, do beneficiário, à diferença integral entre o valor do de mercado das ações na data de exercício e o valor contribuído pelo beneficiário para fins de aquisição das ações, diferença esta aqui objeto de tributação.

Resumidamente, entendo, pelos elementos supra, carreados nos autos, que se está, aqui, diante do nítido recebimento, pelos beneficiários, de remuneração decorrente de serviços

² Acórdãos nºs 2401-003.044 e 2401-003.045, ambos de 18/06/2013; 2301-003.597, de 20/06/2013; 2301-004.137 e 2301-004.138, ambos de 10/09/2014; 2302-003.536, de 03/12/2014; 2301-004.282, de 20/01/2015; 2402-004.480 e 2402-004.481, ambos de 20/01/2015; 2201-002.685, de 11/02/2015; 2401-003.891, de 11/02/2015; 2201-002.766, de 26/01/2016; 2402-005.010, de 17/02/2016; 2202-003.367, de 10/05/2016; 2202-003.436 e 2202-003.437, ambos de 14/06/2016; 2402-005.346, de 15/06/2016; e 2402-005.392, de 13/07/2016.

³ Acórdão nº 9202-005.470, de 24/05/2017.

prestados à recorrente, ou seja do cumprimento de obrigação pecuniária previamente assumida pela recorrente, decorrente dos serviços prestados pelos beneficiários.

Nesse caso, o que se verifica é que a decisão estabelece uma sinonímia indevida entre “rendimentos do trabalho” e “pagamentos derivados do trabalho”, concluindo pela natureza remuneratória das *stock options* pelo simples fato de o programa ter sido ofertado no curso do contrato de trabalho e ser destinado apenas aos empregados da empresa.

Esse entendimento fica ainda mais evidente quando, em outro trecho da decisão, é apresentada a diferença existente entre os programas concedidos pelos empregadores aos seus empregados e as opções de ações negociadas em Bolsa de Valores, que, segundo o voto vencedor, seriam as verdadeiramente mercantis:

Já em situações diametralmente opostas, perceba-se, se encontram as opções de ações comumente negociadas em mercados de renda variável organizados (Bolsa de Valores), impessoais, visto que disponíveis a qualquer investidor, não havendo, aqui, qualquer vínculo de prestação de qualquer tipo de serviço entre as figuras do lançador, titular e companhia emissora das ações. Adicionalmente, as opções adquiridas em mercado podem, em regra, ser livremente exercidas e negociadas com terceiros participantes do mercado imediatamente após sua aquisição, ou seja, são plenamente transferíveis até a data de expiração. Assim, somente a este último grupo de opções (que não abrangem as opções sob análise no presente feito), em meu entendimento, poderia haver caracterização de operação de natureza societária (mercantil, não laboral).

Não obstante a interpretação adotada pela CSRF, a conclusão pela natureza remuneratória de qualquer programa de opções de ações não encontra fundamento na CF/88 nem na legislação infraconstitucional. Note-se que o empregador não é obrigado, em razão de contratos de trabalho firmados, a outorgar opções de ações. Trata-se de faculdade que é autorizada nos termos da lei societária. Dessa forma, nem a outorga da opção pelo empregador nem a aceitação e adesão dos beneficiários ao programa são obrigatórios, o que já os distanciam da figura de remuneração pelo trabalho prestado, em que a contraprestação é obrigatória e não facultativa.

Além disso, ao exercer a opção e comprar as ações, o trabalhador adquire uma parcela do capital do empregador e estará sujeito ao risco de incorrer em perda do valor investido, já que será necessário vender as ações para auferir eventual ganho financeiro, e não há garantia de que haverá investidor interessado em adquiri-las.

Assim, a compra de ações com empenho de recursos próprios, e não meramente simbólicos, sempre envolverá a sujeição de riscos mercantis pelos titulares das opções que as exerceram, independentemente da sua vontade, o que já diferencia esse instituto da figura da remuneração pelo trabalho prestado.

Esse precedente da CSRF também diverge dos acórdãos proferidos pelo CARF, uma vez que afasta a própria conclusão que vinha sendo adotada no sentido de que, em princípio, os programas de opção de ações não teriam natureza remuneratória. No entanto, pela leitura da decisão, é possível verificar que, especificamente em relação a esse entendimento, não houve consenso sequer entre a maioria dos conselheiros, pois além de ele ter prevalecido pelo voto de qualidade do presidente da 2^a Turma, uma das conselheiras que acompanhou o voto vencedor votou apenas pelas conclusões, tendo apresentado declaração de voto no acórdão, na qual ela reconhece expressamente que as *stock options* têm, em princípio, natureza mercantil.

O que se espera é que, nos próximos processos, a CSRF altere esse entendimento adotado, e que prevaleça o reconhecimento da natureza mercantil nos programas de opções de ações, para que sejam afastados apenas os modelos fraudulentos que buscam, unicamente, através de supostas *stock options*, remunerar empregados sem a devida incidência da contribuição previdenciária.

Em relação aos Tribunais Judiciais, ainda não há uma jurisprudência consolidada sobre a natureza dos programas de opções de ações, havendo poucas decisões da Justiça Federal e do TRF da 3^a Região sobre a matéria. Mas, até o momento, o que se verifica é que as análises feitas pelos referidos órgãos têm sido mais flexíveis e favoráveis às empresas, em linha com a jurisprudência trabalhista e ao contrário do que vem sendo observado pelo CARF, pois entendem que, quando verificadas a voluntariedade, onerosidade e existência de risco mercantil suportado pelo participante com a compra das ações, esses programas teriam natureza mercantil⁴.

⁴ Processo 0021090-58.2012.4.03.6100 da 10^a Vara da Justiça Federal de São Paulo; Apelação Cível 0021090-58.2012.4.03.6100/SP, de 08/04/2016, e Apelação/Remessa Necessária 0017762-52.2014.4.03.6100-SP, de 20/07/2016, ambos do TRF da 3^a Região.

4. CONCLUSÃO

Não obstante os conceitos adotados para definição do salário de contribuição sejam amplos e o STF não tenha se manifestado, de forma específica, acerca do alcance do disposto no art. 195, inciso I, alínea “a”, da CF/88, o que se verifica (com base no acima exposto) é que a referida contribuição incide apenas sobre os rendimentos habituais do trabalho, que visam retribuir um serviço prestado.

Nesse aspecto, é fundamental que se entenda que nem todas as parcelas recebidas pelo trabalhador durante o contrato de trabalho terão natureza contraprestacional, pois o simples fato de um pagamento ser realizado durante o contrato laboral não permite concluir pela sua natureza remuneratória, que é a base imponível da tributação previdenciária.

Dessa forma, não há dúvidas de que, nos programas de opções de ações – em que as empresas concedem oportunidades de investimento de natureza eminentemente mercantil –, eventual ganho auferido pelo trabalhador com a venda das ações não pode ser caracterizado quantia decorrente e paga pelo trabalho prestado, mas quantia decorrente de variação aleatória e imprevisível de mercado, que não se sujeita à incidência da contribuição previdenciária, seja por força dos dispositivos constitucionais (arts. 195 e 201 da CF/88), seja por força da legislação infraconstitucional que regula a matéria (Lei nº 8.212/91).

A tentativa de alargamento da base de cálculo da contribuição traduz uma arbitrariedade com objetivo apenas de aumentar a arrecadação previdenciária, acabando por desestimular programas que buscam incentivar o comprometimento profissional e o alinhamento de interesses dos trabalhadores e acionistas, impedindo que haja uma maior participação e integração desses trabalhadores nos riscos do negócio.

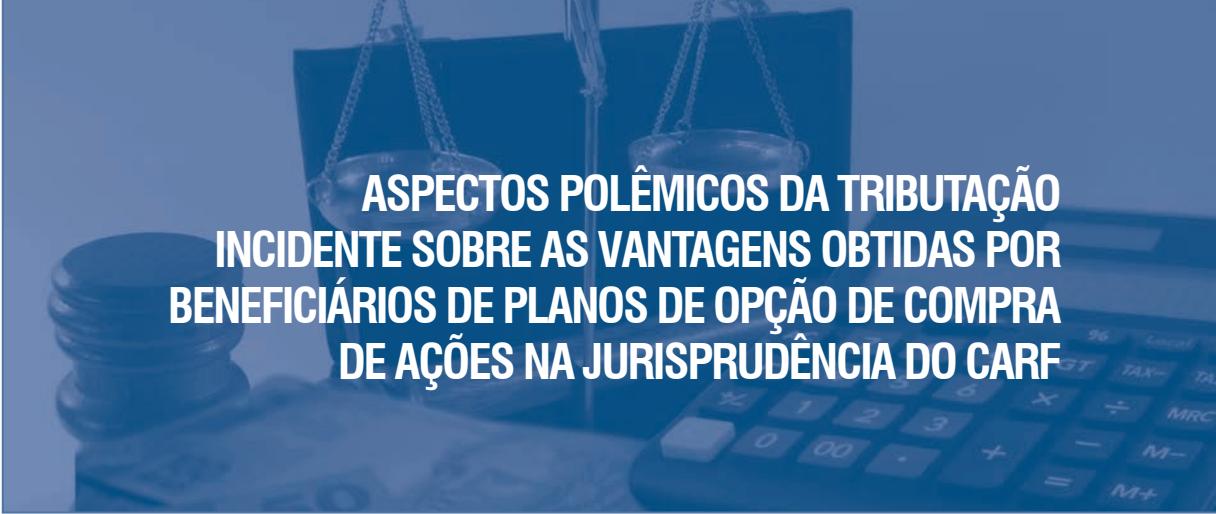
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05.10.1988;

_____. Lei nº 5.172, de 25.10.1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, estados e municípios*. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27.10.1966;

_____. Lei nº 8.212, de 24.07.1991. *Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências*. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25.07.1991;

_____. Lei nº 6.404, de 15.12.1976. *Dispõe sobre as Sociedades por Ações*. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17.12.1976.



ASPECTOS POLÊMICOS DA TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE AS VANTAGENS OBTIDAS POR BENEFICIÁRIOS DE PLANOS DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF

Raquel Godoy de Miranda Araujo Aguiar*

Resumo: Ao longo dos últimos anos, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem se solidificando no que diz respeito à tributação dos planos de opção de compra de ações. No caminho dessa sedimentação de entendimento, três temas ocupam o centro dos debates: a natureza jurídica dos planos de opção de compra, o momento de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e a base de cálculo dos tributos incidentes. Neste texto, busca-se fazer uma análise a respeito do que vem sendo decidido pelo CARF quanto a tais temas.

Palavras-chave: Tributação. Plano de opção. Compra de ações. Base de cálculo. tributos incidentes. Jurisprudência do CARF.

Abstract: Over the last few years, CARF's jurisprudence regarding taxation on stock option plans has been in a process of stabilization. In this path, three main themes have been occupying the centre of the debates: stock option plans' legal nature, the moment in which taxes are imposed and taxes calculation basis. This text aims to analyse CARF's jurisprudence regarding said themes.

Keywords: Taxation. Option Plan. Stock option plans. Tax Incidents. Case Law. CARF's jurisprudence.

* Procuradora da Fazenda Nacional, com atuação no CARF.

SUMÁRIO

- 1. INTRODUÇÃO**
- 2. BREVE APANHADO DOS PROCESSOS QUE JÁ FORAM JULGADOS PELO CARF**
- 3. CARÁTER REMUNERATÓRIO DOS CONTRATOS DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES**
- 4. FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO**
- 5. CONCLUSÕES**

1. INTRODUÇÃO

Quando o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) julgou os primeiros processos que envolviam o tema da tributação dos planos de opção de ações, no ano de 2013, os debates centravam-se, muito em função do ineditismo do tema, na natureza jurídica desses planos.

De um lado, os contribuintes buscavam demonstrar que os planos de outorga de opções de compra de ações tinham natureza mercantil e, dessa feita, os ganhos por ventura obtidos pelos beneficiários de tais outorgas não podiam ser submetidos à tributação das contribuições previdenciárias. Em lado oposto, a Procuradoria da Fazenda Nacional empreendia esforços para firmar o caráter remuneratório dos planos de *stock options* e a consequente necessidade de incidência das contribuições previdenciárias.

Posteriormente, o espectro da discussão se ampliou com o julgamento de Processos Administrativos Fiscais (PAFs), que cuidavam do lançamento da multa de ofício isolada por falta de retenção do Imposto de Renda na Fonte.

Como se pode observar dos primeiros julgados, questões relativas ao momento de ocorrência do eventual fato gerador – e da base de cálculo da tributação – passaram ao largo dos debates ou foram abordadas de maneira apenas superficial¹.

Somente ao fim do ano de 2014, portanto mais de um ano após terem chegado ao CARF os primeiros processos sobre as opções de compra de ações para empregados e executivos de empresas, é que se iniciaram de maneira mais detalhada as discussões a respeito da maneira como deveria se dar a tributação, tanto das contribuições previdenciárias, quanto do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF).

Atualmente (fim de 2017), em que pese o tema do caráter remuneratório dos planos já nos parecer bem resolvido na jurisprudência do Conselho, as questões atinentes ao momento de ocorrência do fato gerador e à composição da base de cálculo da tributação ainda têm gerado alguma incerteza nos recentes julgamentos realizados pelas turmas ordinárias.

¹ Nesse sentido, confiram-se os Acórdãos nºs 2401-003.044, 2401-003.045, 2301-003.597 e 2301-004.138, primeiros proferidos pelo CARF quanto ao tema das *stock options*.

Este texto faz uma análise da jurisprudência do CARF sobre a tributação das *stock options*, além de buscar apontar a melhor solução para as questões que têm permeado os julgamentos mais recentes, notadamente o momento de ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e do IRRF, bem como suas respectivas bases de cálculo.

2. BREVE APANHADO DOS PROCESSOS QUE JÁ FORAM JULGADOS PELO CARF

Foram julgados pelas turmas ordinárias que compõem a Segunda Seção do CARF, até o momento, 26 PAFs envolvendo a tributação incidente sobre ganhos decorrentes de planos de opção de compra de ações. Destes, 22 processos eram de lançamentos de contribuição previdenciária, e apenas quatro envolviam lançamentos da multa de ofício isolada por falta de retenção do Imposto de Renda na Fonte.

Apesar de já terem sido realizados lançamentos pela Receita Federal do Brasil contra pessoas físicas beneficiárias de planos de *stock options*, com recursos voluntários já distribuídos aos respectivos relatores, nenhum caso foi ainda julgado pelo CARF.

Além da segregação dos PAFs em função dos tributos lançados, é possível também separá-los tomando como critério de agrupamento os fatos geradores e as bases de cálculos eleitos pela fiscalização. Nesse diapasão, temos os seguintes grupos de PAFs:

- a) PAFs como fato gerador da obrigação tributária na data do exercício das opções de compra e base de cálculo composta pelo número de ações adquiridas multiplicado pela diferença entre o preço de mercado e o preço de exercício (13 processos).
- b) PAFs como fato gerador da obrigação tributária na data do advento da carência, independentemente de exercício, e base de cálculo composta pelo número de opções outorgadas multiplicado pela diferença entre o preço de mercado das ações e o preço de exercício nessa data (8 processos).
- c) PAFs como fato gerador da obrigação tributária na data do exercício das opções e base de cálculo composta pela multiplicação das opções exercidas pelo valor justo dessas opções na data da outorga (5 processos).

Como se verá com mais detalhes adiante, a tendência majoritária das turmas ordinárias tem sido pelo acerto dos lançamentos realizados nos moldes do grupo “a”, anulando-se os julgamentos realizados nos termos dos grupos “b” e “c”.

3. CARÁTER REMUNERATÓRIO DOS CONTRATOS DE OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES

Conforme já mencionado na introdução deste texto, em que pese inicialmente tenham sido bastante acalorados os debates a respeito na natureza dos contratos de outorga de opções de compra de ações, atualmente já se pode dizer com alguma segurança que foi afastada pelo CARF a tese, apresentada como matéria de defesa pelos contribuintes, de que tais contratos tinham caráter mercantil.

Dos 26 PAFs já julgados pelas turmas ordinárias, apenas em quatro processos os julgadores concluíram que os contratos ostentavam caráter mercantil². Dentre esses quatro casos, a Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF já teve oportunidade, em julgamento de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, de reformar uma dessas decisões e de reconhecer o caráter remuneratório do contrato de *stock option*³.

De maneira breve, pode-se dizer que foram determinantes para que os colegiados chegassem à conclusão do cunho mercantil dos contratos de *stock options*, nesses quatro casos os seguintes elementos: a) onerosidade, concretizada no fato de que o preço de exercício das opções havia sido fixado levando-se em conta o valor de mercado das ações na data das outorgas, b) voluntariedade, expressada pela liberdade de adesão aos planos de *stock options* por parte dos empregados; e c) risco para os empregados decorrente do exercício das opções.

Nos outros 22 PAFs analisados pelas turmas ordinárias, por outro lado, sagrou-se vencedora a tese de que os contratos de outorga de opção de compra de ações, firmados com empregados e executivos das empresas outorgantes, tinham cunho remuneratório.

² Acórdãos nºs 2401-003.888, 2401-003.889, 2401-003.890 e 2803-003.815.

³ Cuida-se do Processo 16327.721356/2012-80, no qual foi reformado o Acórdão nº 2401-003.888. O acórdão proferido pela CSRF na sessão de setembro de 2017 ainda se encontrava pendente de formalização quando da conclusão desta obra, tendo recebido o número 9202-005.968.

Por ter sido o primeiro a tratar do tema, há que se mencionar o voto proferido pela conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira nos autos do PAF 10980.724030/2011-33. Tal voto é paradigmático no tratamento conferido à matéria, por ter introduzido a noção de que não se pode confundir um contrato de *stock option* tipicamente mercantil com os contratos de outorga firmados entre companhia e empregados e/ou executivos no bojo de planos elaborados pelas empresas. Abaixo, segue a ementa confeccionada para o referido acórdão (Acórdão nº 2401-003.044):

AIOP (37.260.523-0) PREVIDENCIÁRIO. CUSTEIO. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CONTRIBUINTE INDIVIDUAIS. PLANO DE OPÇÃO PARA COMPRA DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. NATUREZA SALARIAL. DESVIRTUAMENTO DA OPERAÇÃO MERCANTIL. CARACTERÍSTICAS DOS PLANOS AFASTAM O RISCO.

Em sua concepção original, o *stock option* é mera expectativa de direito do trabalhador (seja empregado, autônomo ou administrador), consistindo em um regime de opção de compra de ações por preço prefixado, concedida pela empresa aos contribuintes individuais ou mesmo empregados, garantindo-lhes a possibilidade de participação no crescimento do empreendimento (na medida que o sucesso da empresa implica, valorização das ações no mercado), não tendo inicialmente caráter salarial, sendo apenas um incentivo ao trabalhador após um período predeterminado ao longo do curso do contrato de trabalho.

Em ocorrendo o desvirtuamento do *stock options* em sua concepção inicial, qual seja, mera operação mercantil, seja, pela concessão de empréstimos, possibilidade de venda antecipada, troca de planos, correlação com o desempenho para manutenção de talentos, fica evidente a intenção de afastar (ou minimizar) o risco atribuído ao próprio negócio, caracterizando uma forma indireta de remuneração.

Na maneira como executado, passa o negócio a transparecer, que a verdadeira intenção era ter o empregado a opção de GANHAR COM A COMPRA DAS AÇÕES; não fosse essa a intenção da empresa, por qual motivo a recorrente teria alterado os planos existentes em 2006 e 2007, permitido empréstimos cuja quitação dava-se pela venda de ações cujo totalidade do direito ainda não havia se integralizado ou recebimento de participação em lucros e resultados, em relação a contribuintes individuais.

Correto o procedimento fiscal que efetivou o lançamento do ganho real, (diferença entre o preço de exercício e o preço de mercado no momento da compra de ações), considerando os vícios apontados pela autoridade fiscal.

PLANO DE OPÇÃO PELA COMPRA DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. PARA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR INDEPENDE SE AS AÇÕES FORAM VENDIDAS A TERCEIROS.

Acredito que, no momento em que houve a outorga da opção de ações aos beneficiários, ocorreu, sim, o fato gerador, mesmo que não tenha havido a efetiva venda, pois naquela oportunidade o mesmo integralizou a efetiva opção das ações sobre o preço de exercício, valor inferior naquela oportunidade ao preço de mercado, representando um ganho direto do trabalhador.

UTILIDADES FORNECIDAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS CONSTITUEM SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

O fato de o dispositivo legal previdenciário não ter detalhado expressamente o termo “utilidades”, como fazendo parte do salário de contribuição dos contribuintes individuais, não pode, por si só, ser o argumento para que as retribuições na forma de utilidades sejam afastadas como ganho indireto dessa categoria de trabalhadores. O texto legal não cria distinção entre as exclusões aplicáveis aos empregados e aos contribuintes individuais.

[...]

Recurso Voluntário Provido em Parte

Posteriormente ao Acórdão nº 2401-003.044, seguiram-se diversos outros que só solidificaram o entendimento de que as chamadas *Employee Stock Options* (ESO) não são verdadeiro contrato mercantil, mas instrumento de política remuneratória das grandes companhias. Esse posicionamento, hoje adotado por praticamente todas as turmas que compõem a Segunda Seção do CARF, nos parece, de fato, o mais acertado.

É absolutamente imprópria e destituída de fundamentos convincentes a comparação entre uma *stock option* mercantil, ativo financeiro derivativo, negociado em Bolsa de Valores ou em mercado de balcão, com as ESO, verdadeira ferramenta de política de remuneração utilizada por companhias em todo o mundo.

Em uma definição bem simplificada, um contrato de opção de compra de ações confere ao adquirente o direito de comprar ações de propriedade de um lançador (investidor do mercado de capitais) a um preço determinado (preço de exercício), em uma determinada data (data de vencimento da opção) ou durante um período de tempo.

O lançador de uma opção de compra é o investidor que vende um contrato de opção no mercado, assumindo para si a obrigação de vender a ação subjacente à opção pelo preço de exercício durante determinado período de tempo ou em uma data predeterminada. Chama-se prêmio o valor que a pessoa interessada em adquirir uma *stock option* paga ao lançador por esse direito de comprar as ações no futuro por um preço predeterminado.

Como todo e qualquer investidor, o lançador de uma opção de compra mercantil tem como objetivo obter ganho financeiro com essa operação, ganho esse que pode se implementar basicamente de duas maneiras: i) pela recompra da opção de compra por um valor mais baixo do que o valor recebido quando da venda; ou ii) pelo recebimento do valor do prêmio no ato da venda da opção de compra, sem que aconteça o exercício até a data de vencimento.

Bem diferentes, por outro lado, são a motivação e a mecânica por trás da criação de um plano de opção de compra de ações para empregados, ferramenta de remuneração que vem sendo adotada por empresas ao redor do mundo desde a década de 1950, quando companhias que não dispunham de fluxo de caixa para pagar salários competitivos passaram a ofertar opções de compra de suas ações para empregados considerados de maior interesse para a empresa.

Por meio dos planos de opção de compra de ações, as empresas concedem ao seu empregado ou executivo beneficiário o direito de, num determinado prazo, subscrever ações da companhia, a um preço determinado ou determinável, segundo critérios estabelecidos por ocasião da outorga, através de um plano previamente aprovado pela Assembleia Geral.

Em artigo sobre o assunto, o economista americano Alan Greenspan explica que as *stock options* para empregados são “uma concessão unilateral de valor por parte dos acionistas para um empregado. É uma transferência feita pela companhia de parte da capitalização de mercado detida pelos acionistas. A concessão é feita para adquirir os serviços do empregado, e presumivelmente tem valor equivalente ao dinheiro ou outra compensação que teria sido necessária para obter esses serviços [...]”⁴.

⁴ Tradução livre de excerto retirado de artigo denominado *Stock options and related matters*, publicado na *Revista de Direito Bancário*, do Mercado de Capitais e da Arbitragem, v. 5, nº 17, jul./set. 2002, p. 13.

Tipicamente, numa opção outorgada a empregados no bojo de um plano de *stock options*, as opções serão graciosamente concedidas aos beneficiários, não havendo pagamento de prêmio. Ao contrário do que se observa, nas opções mercantis, as opções dos planos de ESO não são negociadas em bolsa ou em mercado de balcão. As ESO não são acessíveis a mais ninguém além dos empregados e executivos eleitos pelas companhia para participarem de seus planos.

No caso das *stock options* mercantis, uma vez firmado o contrato, entre lançador e adquirente não se desenvolve qualquer posterior relação. A liquidação do valor mobiliário se dará, quando for o caso de exercício, por meio de câmara de liquidação, e fatores externos não alteram as condições contratadas. No caso das opções para executivos e empregados, a prestação de serviços durante o período de carência se apresenta como verdadeira condição para o exercício do direito de compra. Além disso, observa-se que diversos fatores diretamente relacionados com o desenvolvimento do contrato de trabalho, como demissão por justa causa e aposentadoria por invalidez, costumam gerar consequências nas condições de exercício e prazo de maturidade das opções, o que obviamente não acontece numa opção mercantil.

Cuidando ainda da distinção entre as opções negociadas em ambiente de mercado e as opções para trabalhadores, uma pergunta bem elementar parece ser bastante útil quando se busca determinar a verdadeira natureza das *stock options* ofertadas a executivos e empregados: em última análise, qual a vantagem econômica obtida pelas companhias ao celebrarem contratos de *stock options* com seus executivos e empregados?

Do ponto de vista puramente financeiro, pode-se afirmar que nunca há ganho para a companhia em virtude da celebração e execução do contrato de *stock options*. A mera celebração do contrato de opção não gera entrada de capital para a companhia, na medida em que ela concede um direito ao executivo, mas não recebe contrapartida monetária por esse direito concedido, pois não há pagamento de prêmio. Se pensarmos mais à frente, no momento do exercício das opções, a companhia e seus acionistas, na verdade, experimentam uma perda, consubstanciada na diferença entre o preço de mercado das ações e o preço de exercício recebido, necessariamente inferior ao de mercado.

Se o ganho não é financeiro, qual é o ganho? Será que o ganho é o alinhamento dos interesses da companhia com os do executivo? Talvez seja a fidelização desse executivo/empregado? Pode ainda ser o ganho o trabalho que será prestado pelo empregado e/ou executivo durante o período estipulado de carência?

Parece-nos que todas as opções anteriores se encontram corretas. É com o intuito de obter alinhamento de interesses, fidelização e prestação de trabalho que as ESO foram concebidas, e é por isso que elas são ofertadas. O racional que guia a elaboração e a implementação de um plano de opção de compra de ações, para executivos e empregados, é direta e indissociavelmente ligado ao trabalho dos executivos e empregados agraciados, trabalho que se pretende seja prestado de maneira alinhada com os interesses da empresa e que se recompensa, além do salário básico, por meio da valorização das ações da companhia.

4. FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO

Como já referido em outras passagens deste texto, atualmente, os temas que mais têm gerado debates nos processos julgados pelo CARF, no que diz respeito às stock options, são pertinentes ao modo como deve dar-se a tributação, mais especificamente à determinação do momento de ocorrência do fato gerador e da base de cálculo tributável.

Não há dúvidas de que a tributação dos contratos de opção de compra de ações seja um dos temas mais instigantes e complexos que chegaram ao CARF nos últimos anos. Uma prova de tal afirmação reside no fato de que os lançamentos submetidos à análise do Conselho não vêm guardando a desejada uniformidade no que diz respeito ao momento de ocorrência do fato gerador e à quantificação da base de cálculo.

Seja nos lançamentos de contribuições previdenciárias, seja nos lançamentos da multa isolada por falta de retenção do Imposto de Renda na Fonte, é possível identificar a indicação de ocorrência do fato gerador em momentos variáveis (ora na data do exercício das opções de compra, ora da data do advento do prazo de *vesting*). No que diz respeito à base de cálculo, ora se elege como grandeza a ser tributada o valor justo das opções, ora se elege a diferença entre o valor de mercado das ações adquiridas e o valor de exercício pelo qual foram efetivamente subscritas.

Essa diferença entre os lançamentos não nos parece basear-se em particularidades de cada um dos tributos. Não é a materialidade das contribuições previdenciárias ou do Imposto de Renda que tem gerado os diferentes lançamentos. A divergência entre os lançamentos aparenta ter origem nas distintas percepções a respeito do ativo que se considera como gerador da remuneração e da renda.

Nos casos em que se considerou a opção como o ativo concedido pelas empresas, os lançamentos, tanto de multa isolada por falta de retenção do Imposto de Renda, como de contribuição previdenciária, acabaram majoritariamente apontando como momento do fato gerador o do advento da carência⁵. Já quando se toma a ação como ativo que gera a remuneração ou a renda, a tendência é considerar que o fato gerador da obrigação tributária se realiza no momento do exercício.

Relativamente à base de cálculo, se a opção é o ativo considerado, ela costuma corresponder ao valor justo das opções, e se o ativo é a ação, a tributação incide sobre a diferença entre o preço de mercado das ações e o preço de exercício multiplicado pelo número de ações adquiridas.

Diante dessa dicotomia entre os lançamentos, fica o questionamento de como o CARF tem se posicionado em seus julgamentos. Uma análise de todos os casos julgados até o momento permite afirmar que, nas turmas ordinárias a tendência maciça vem sendo a de considerar-se as ações como instrumento e, via de consequência, o fato gerador, tanto da contribuição previdenciária, como do IRRF, realizado na data do exercício, sendo a base de cálculo a diferença entre o valor de mercado das ações e o preço de exercício.

Com efeito, dos 22 processos em que se afirmou o caráter remuneratório dos planos e, portanto, avançou-se para a análise da correção ou não do modo como incidiu a tributação, em 12 os lançamentos feitos nos moldes imediatamente acima descritos foram mantidos. Em outros oito casos, nos quais os lançamentos não seguiram esse entendimento, os recursos voluntários dos contribuintes foram providos, e os autos de infração, anulados, tendo as turmas afirmado expressamente que o fato gerador ocorre na data de exercício das opções, e que a base de cálculo correta é a diferença entre o preço de mercado e o preço de exercício.

Abaixo, seguem dois exemplos do que ficou afirmado. No primeiro deles, o lançamento foi mantido, e no segundo, anulado.

⁵ Em menor número, há casos em que apesar de claramente a opção ter sido considerada como o ativo concedido, tomou-se como momento de realização do fato gerador a data do exercício. Nessas hipóteses, embora possa parecer que o ativo considerado pela fiscalização tivesse sido a ação, a base de cálculo eleita claramente está relacionada com as opções de compra, pois os tributos incidiram sobre o valor justo das opções na data da outorga.

STOCK OPTIONS. PLANO DE OPÇÃO DE AÇÕES. VANTAGENS OBTIDAS NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. NATUREZA REMUNERATÓRIA. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

As vantagens econômicas oferecidas aos empregados da empresa na aquisição de lotes de ações próprias, quando comparadas com o efetivo valor de mercado dessas mesmas ações, configuram-se ganho patrimonial do empregado beneficiário decorrente exclusivamente do trabalho, ostentando, portanto, natureza remuneratória, e, nessa condição, parcela integrante do conceito legal de Salário de Contribuição – base de cálculo das contribuições previdenciárias.

[...]

Recurso voluntário provido em parte (Acórdão nº 2302-003.536, rel. conselheiro Arlindo da Costa e Silva, sessão de 03/12/2014);

PLANO DE OPÇÃO PARA COMPRA DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. NATUREZA SALARIAL. DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. BASE DE CÁLCULO. PRECEDENTE.

No julgamento do Processo Administrativo 16327.720152/2014-93, relativo a este mesmo contribuinte, aos mesmos planos de opções de compra de ações pelos empregados, mediante o Acórdão nº 2202-003.367, esta Turma fixou o entendimento que as vantagens econômicas oferecidas aos empregados na aquisição de lotes de ações da empresa, quando comparadas com o efetivo valor de mercado dessas mesmas ações, configuram-se ganho patrimonial do empregado beneficiário decorrente exclusivamente do trabalho, ostentando natureza remuneratória.

Decidiu-se ainda que o fato gerador ocorre (aspecto temporal), na data do exercício das opções pelo beneficiário, ou seja, quando o mesmo exerce o direito de compra em relação às ações que lhe foram outorgadas. Não há como atribuir ganho se não demonstrado o efetivo exercício do direito sobre as ações.

E, por fim, que a base de cálculo é uma ordem de grandeza própria do aspecto quantitativo do fato gerador. O ganho patrimonial, no caso, há que ser apurado na data do exercício das opções e deve corresponder à diferença entre o valor de mercado das ações adquiridas e o valor efetivamente pago pelo beneficiário. O ganho patrimonial do trabalhador se realiza nas vantagens econômicas que aufera quando comparadas com as condições de aquisição concedidas ao investidor comum que compra idêntico título no mercado de valores mobiliários.

FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. MULTA ISOLADA. LEGALIDADE. BASE DE CÁLCULO. IMPROCEDÊNCIA.

A falta de retenção/recolhimento do IRRF a título de antecipação incidente sobre pagamentos efetuados, quando o imposto deve ser retido e antecipado pela pessoa jurídica, fonte pagadora do rendimento, enseja sanção no percentual de 75%, na forma do art. 9º da Lei nº 10.426, de 2002 que aponta para o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Entretanto, sendo declarada a improcedência do lançamento, em face de vício na indicação do momento da ocorrência do fato gerador e da base de cálculo eleitas, a multa, que é proporcional, não pode subsistir.

Recurso Voluntário Provido.

(Acordão 2202-003.437, rel. conselheiro Marcio Henrique Sales Parada, Sessão de 14.06.2016).

Apenas em dois processos, ambos os casos de multa isolada por falta de retenção do Imposto de Renda na fonte, julgou-se de maneira diferente, havendo a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara entendido que o fato gerador se realizava na data do advento da carência, e que a base de cálculo consistia na multiplicação do total de opções outorgadas pela diferença entre o valor de mercado das ações no *vesting* e o valor de exercício⁶.

Até o presente momento, a CSRF ainda não havia julgado nenhum recurso especial que cuidasse desses aspectos dos lançamentos.

Feito esse breve apanhado das decisões do CARF a respeito dos aspectos temporal e quantitativo da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias e do Imposto de Renda, é preciso destacar que mais uma vez nos parece acertada a tendência jurisprudencial adotada pelas turmas ordinárias.

Cuidando, inicialmente, das contribuições previdenciárias, temos que a sistêmica de remuneração mediante plano de opções de ações consiste em remuneração sob a forma de utilidade. Nela estão envolvidos dois instrumentos patrimoniais, ação e opção, de forma que, em tese, seria possível reconhecer a ocorrência de remuneração na aquisição de ambos os instrumentos. Para definir a existência de remuneração, é preciso definir se ambos ou qual dos instrumentos patrimoniais constitui utilidade.

Configura utilidade o bem ou o serviço, fornecidos com habitualidade, pelo empregador com caráter contraprestativo pelo trabalho recebido. Nos dizeres de Maurício Godinho Delgado: “É preciso que a utilidade seja fornecida

⁶ Acórdãos nºs 2201-002.766 e 2201-002.685.

preponderantemente com intuito retributivo, como acréscimo de vantagens contraprestativas ofertadas ao empregado" (DELGADO, 2007, p. 721).

Temos, assim, que o bem ou o serviço fornecido ao trabalhador deve proporcionar-lhe alguma vantagem econômica, sendo ainda imprescindível que o fornecimento se dê pelo trabalho e não para o trabalho. Avançando para a seara da tributação, tal vantagem econômica há de ser passível de mensuração segura, que permita a quantificação da base de cálculo tributável.

A vantagem econômica na aquisição das ações, cuja titularidade para o beneficiário de um plano de *stock options* é transferida no momento do exercício, é evidente. Ações possuem valor monetário, conferem os direitos inerentes à qualidade de sócios, podem gerar direito a percepção de dividendos, de juros sobre capital próprio, direito a voto, além, é claro, da possibilidade de serem revendidas no mercado. No que diz respeito à sua mensuração, esta não traz maiores problemas por cuidar-se de ativo financeiro diuturnamente negociado, com precificação de mercado diária. Sua aptidão para figurar como remuneração sob a forma de utilidade nos parece, portanto, incontestável.

Ao perquirir acerca da vantagem econômica das opções, por outro lado, em todos os casos julgados pelo CARF, até hoje, deparamo-nos com uma situação fática que lhes retira essa qualidade: as opções são contratualmente inalienáveis, inegociáveis e intransferíveis a terceiros. Assim, as opções de compra outorgadas aos beneficiários dos planos jamais podem ser liquidadas e transformadas em dinheiro em espécie, além de não gerarem frutos. Até serem efetivamente exercidas, as opções nada possibilitam ao beneficiário, nem lhe acrescem em termos financeiros.

Em que pese se reconheça ser possível argumentar que, em virtude de a outorga das opções ser, como regra, graciosa, isso, por si só, já configuraria uma vantagem para os beneficiários, há que se reconhecer, por outro lado, que tal suposta vantagem apresenta sérios problemas de mensuração e de liquidez. Opções nos moldes em que concedidas a empregados e executivos não são instrumentos ativamente negociados em um mercado estabelecido, mas ao contrário são, como já dito, direitos inegociáveis, inalienáveis e intransferíveis.

Os métodos tradicionais de precificação de opções de mercado, tais como o *Black-Scholes*⁷, justamente por levarem em consideração variáveis de mercado, perdem muito de seu sentido se aplicados para as ESO, não se prestando para uma verdadeira aferição da vantagem econômica auferida pelo beneficiário de um plano de opção de compra de ações.

Os problemas de mensuração e iliquidez das opções nos parecem de tal ordem que tornam inviável a incidência das contribuições previdenciárias. Em nossa óptica, o instrumento patrimonial que deve servir de referência ao cálculo da remuneração é, portanto, a ação. Sendo a ação a utilidade entregue pelo empregador como remuneração, o momento de ocorrência do fato gerador há de ser a data de exercício das opções, momento em que o empregado e/ou o executivo adquire as ações. E a base de cálculo a ser utilizada é o montante da vantagem econômica oriunda da aquisição dessas ações, que é a diferença entre o seu valor de mercado na data da aquisição e o preço de exercício efetivamente pago.

No que concerne ao Imposto de Renda, a discussão também passa necessariamente pela definição do instrumento patrimonial, que pode ser considerado como gerador de renda e, mais especificamente, de renda realizada.

Renda, de modo bastante resumido, pode ser entendida como acréscimo patrimonial, como aumento de direitos no patrimônio do sujeito. Segundo Carrazza, renda são “os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho e pela contribuição de ambos, e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo” (CARRAZZA, 2006, p. 37).

Em rigor, os dois instrumentos têm potencial para configurar renda. A opção, depois de cumprido o *vesting*, acresce um direito ao patrimônio da pessoa física beneficiária. A ação, por tudo o quanto já ficou exposto quando tratamos da noção de salário-utilidade, também gera inegável acréscimo ao patrimônio da pessoa física.

⁷ De maneira simplificada, precisa-se uma opção de mercado pelo método *Black-Scholes* utilizando-se fórmulas matemáticas que levam em consideração as seguintes variáveis: a) volatilidade; b) taxa de juros livre de riscos; c) tempo restante para o exercício, que nas opções de mercado varia num intervalo de dias ou no máximo de alguns meses, e nas ESO costuma variar num intervalo de anos; e d) preço do ativo objeto e preço da opção, que nas ESO não existe, uma vez que elas são graciosamente concedidas e não têm paralelo com as opções de mercado.

Diante dessa possibilidade, em tese de que tanto a opção quanto a ação prestem-se para realizar o conceito de renda, há que se aprofundar a investigação e que questionar-se qual dos ativos atende melhor os princípios da capacidade contributiva e da realização da renda. Ainda nessa direção, é pertinente saber qual dos ativos é dotado de maior mensurabilidade e liquidez.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se assentado no art. 145, §1º, da Constituição Federal de 1988 nos seguintes termos:

Art. 145

[...]

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Do ponto de vista objetivo, pelo princípio da capacidade contributiva, necessária faz-se a presença de uma riqueza passível de ser tributada, e, em sentido subjetivo, busca-se determinar qual parcela concreta da riqueza pode ser tributada em virtude das condições individuais do sujeito passivo.

Em nossa óptica, dentre os dois instrumentos patrimoniais sob análise, as ações tendem a melhor atender ao princípio da capacidade contributiva, pois expressam de maneira mais concreta uma riqueza acrescida ao patrimônio do sujeito passivo. Ao se tributar pelo Imposto de Renda o recebimento de opções que, como já visto, nunca são passíveis de liquidação, pode-se acabar por comprometer o patrimônio do sujeito passivo, que, com a mera propriedade de opções de compra ilíquidas e irrealizáveis, não teria outros meios para fazer frente à tributação, senão com o comprometimento de seu patrimônio prévio.

Cuidando agora do princípio da realização da renda, tem-se que ele congrega a diretriz de que a renda seja tributável quando os eventos (pagamento, valorização, troca no mercado, etc.) que a deflagraram estiverem concluídos e puderem ser considerados permanentes⁸. Consoante bem observa Polizelli (2012, p. 157), referindo-se ao critério de realização da

⁸ Nesse sentido, as lições de Victor Borges Polizelli, na obra *Princípio da Realização da Renda*, São Paulo: Editora Quartier Latin, p. 155, 2012.

renda para as pessoas físicas, “preferiu a legislação tornar mais imperativa a aplicação do princípio da realização, elegendo como ato deflagrador da aquisição da renda o recebimento em dinheiro (ou em bens)”.

Com o que se disse até aqui a respeito de realização da renda, contudo, ainda não esclarecemos nada quanto ao instrumento patrimonial a ser tributado, pois, tanto no advento carência, quanto no exercício das opções, temos um evento de recebimento. Torna-se, assim, necessário que se avance na investigação sobre o princípio da realização da renda. Nessa rota, mostram-se relevantes as noções de mensurabilidade e liquidez, pressupostos essenciais à realização da renda (POLIZELLI, 2012, p. 112). A mensurabilidade exige a comprovação (direta ou indireta) do valor econômico atribuído aos bens e serviços transacionados. Por seu turno, liquidez é a aptidão de um ativo para ser transformado em dinheiro sem perdas significativas em seu valor. Quanto menor a liquidez, maior a chance de diferimento do ponto de realização da renda para o momento de efetiva liquidez do bem. Aqui já nos aproximamos mais de uma resposta para o questionamento inicial, a respeito de qual instrumento deve ser considerado como deflagrador da obtenção de renda. O bem recebido deve ser mensurável e dotado da maior liquidez possível. As opções, em razão de tudo o quanto já foi dito, anteriormente, no que diz respeito à sua inalienabilidade e falta de verdadeiro paralelo com as opções de mercado, apresentam problemas sérios de iliquidez e dificuldade de valoração, não reunindo condições de serem consideradas uma renda realizada para uma pessoa física. Já a ação, por cuidar-se de um ativo que tem referência direta no mercado (fácil e objetivamente mensurável), além de atender ao princípio da liquidez e concretizar um evento que manifesta objetivamente o ganho, mostra-se mais adequada à realização da hipótese de incidência.

Por todos esses motivos, parece-nos acertado o posicionamento atualmente adotado pelas turmas ordinárias da Segunda Seção no trato da matéria. O fato gerador, seja das contribuições previdenciárias, seja do Imposto de Renda, acontece no momento do exercício das opções, data em que as ações ingressam no patrimônio dos beneficiários, e a base de cálculo há de ser composta pelo efetivo acréscimo experimentado pelos adquirentes, o que corresponde à diferença entre o preço de mercado e o preço de exercício das ações.

5. CONCLUSÕES

Pelo que se viu ao longo do presente texto, o tema da tributação das vantagens obtidas por beneficiários de planos de opção de compra de ações, mesmo passados quase cinco anos dos primeiros julgamentos no CARF, ainda não se encontra absolutamente definido na jurisprudência daquele Conselho.

A CSRF, embora já tenha proferido três julgamentos no que concerne à natureza jurídica de tais planos, até agora não teve a oportunidade de se debruçar sobre o modo como deve se dar a incidência dos tributos.

Apesar disso, ao menos no que diz respeito às turmas ordinárias que compõem a Segunda Seção, já é possível perceber algumas tendências no encaminhamento da matéria:

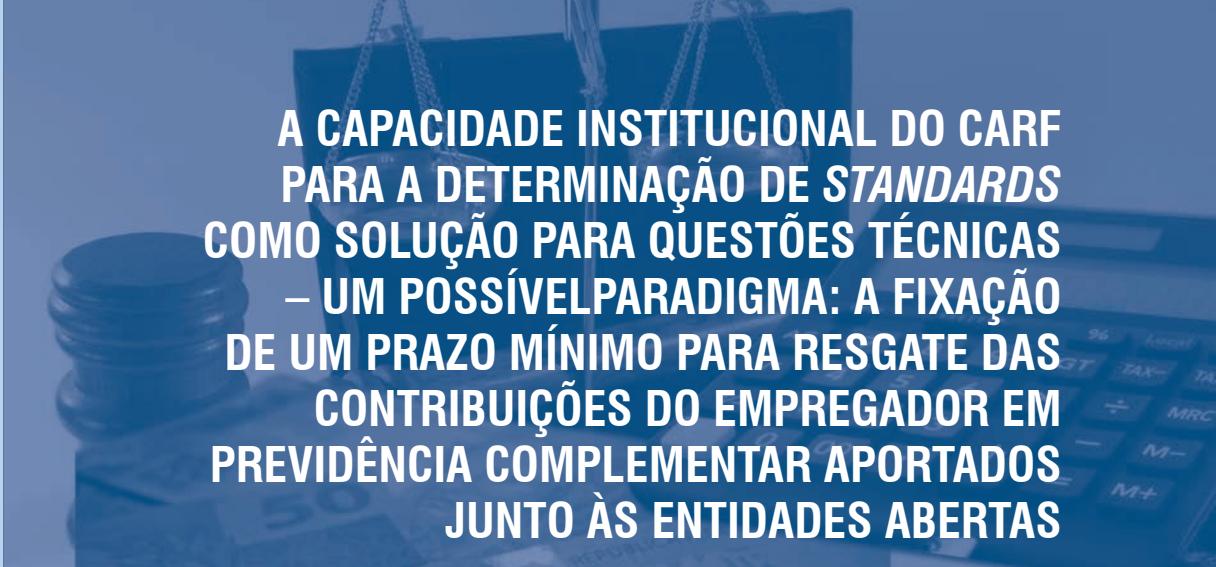
- I. Os planos de *stock options* ofertados para empregados e executivos têm, como regra, caráter remuneratório, portanto, as vantagens obtidas por seus beneficiários devem ser submetidas à tributação.
- II. A ação é o instrumento que se costuma identificar como sendo a vantagem conferida pelas empresas a seus executivos e empregados.
- III. Sendo a ação o ativo conferido pelas empresas, considera-se que o fato gerador da tributação ocorre na data em que os empregados e executivos adquirem a sua titularidade, o que ocorre com o exercício das opções de compra.
- IV. Sendo a ação o ativo conferido, a base de cálculo da tributação corresponde à vantagem obtida na sua aquisição, o que equivale à diferença entre o preço de mercado da ação e o preço pelo qual ela foi adquirida.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de direito do trabalho*. São Paulo: LTr, 2007.

GREENSPAN, Alan. *Stock options and related matters*. Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem, v. 5, nº 17, jul./set. 2002.

POLIZELLI, Victor Borges. *Princípio da Realização da Renda*, São Paulo: Editora Quartier Latin, 2012.



A CAPACIDADE INSTITUCIONAL DO CARF PARA A DETERMINAÇÃO DE STANDARDS COMO SOLUÇÃO PARA QUESTÕES TÉCNICAS – UM POSSÍVEL PARADIGMA: A FIXAÇÃO DE UM PRAZO MÍNIMO PARA RESGATE DAS CONTRIBUIÇÕES DO EMPREGADOR EM PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR APORTADAS JUNTO ÀS ENTIDADES ABERTAS

Julio Cesar Vieira Gomes*

Resumo: O presente artigo examina a incidência de contribuições previdenciárias sobre a previdência complementar privada. Embora de forma sucinta, são abordados desde os aspectos mais gerais, o que abrange as evoluções histórica e legislativa sobre o tema, até o tratamento tributário de um dos casos especiais examinados no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Reconhece que a desvinculação da remuneração pelo art. 202, §2º da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional 20, de 15/12/1998, conferiu imunidade tributária ao benefício, orientando assim a solução hermenêutica para o conflito aparente entre as normas no art. 28, §9º alínea p da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, art. 458, §2º da CLT, incluído pela Lei nº 10.243, de 19/06/2001 e arts. 68 e 69, §1º da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001. E em sua abordagem mais específica, examina a possibilidade de fixação de um prazo mínimo para resgate das contribuições aportadas pelo empregador a título de previdência complementar oferecida por entidades abertas.

Palavras-chave: Contribuições Previdenciárias. Previdência Complementar Privada. Prazo mínimo para resgate das contribuições.

* Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil em exercício na Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro (DRJ). Ex-conselheiro da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRf) do CARF. Doutorando e mestre em Direito Tributário pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pesquisador do Laboratório de Estudos Teóricos e Analíticos sobre o Comportamento das Instituições (LETACI). Professor.

Abstract: This article examines the incidence of social security contributions on private supplementary pension. They are approached from the more general aspects, which covers the historical and legislative evolution on the subject, until the tax treatment in the practical and specifics cases that have been judged in the Administrative Council of Tax Appeals – CARF. Recognizes that the decoupling of remuneration by article 202, paragraph 2 of the Federal Constitution, introduced by 20th Amendment, dated 12/15/1998, conferred tax immunity on the benefit, thus guiding the hermeneutic solution to the apparent conflict between the norms in the article 28, paragraph 9 p of Law No. 8.212 of July 24, 1991, included by Law 9.528, dated December 10, 1997, article 458, paragraph 2 of the Labor Protection Law, included by Law 10.243, of 19/06/2001 and articles 68 and 69, paragraph 1 of Complementary Law 109, dated 05/29/2001. In its more specific approach, it examines the possibility of setting a minimum period for the withdrawal of the contributions made by the employer as supplementary pension offered by private insurance companies.

Keywords: Social Security Contributions. Private Supplementary Pension. Minimum Period for the Withdrawal of the Contributions.

SUMÁRIO

- 1. INTRODUÇÃO**
- 2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA E LEGISLATIVA DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA**
- 3. A TRIBUTAÇÃO DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR**
- 4. UM HARDCASE DA TRIBUTAÇÃO: AUTUAÇÕES FISCAIS FUNDAMENTADAS NO CURTO LAPSO TEMPORAL ENTRE APORTE S E RESGATES**
- 5. CONCLUSÃO**
- 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

1. INTRODUÇÃO

Este artigo se propõe a examinar o tratamento tributário à previdência complementar privada oferecida pelas empresas a seus empregados e diretores. Durante mais de uma década, a administração tributária tem se deparado com controvérsias tanto na escolha do dispositivo legal a ser aplicado quanto à interpretação da norma nos *hardcases* tributários. Portanto, antes mesmo de enfrentar os casos mais difíceis, as divergências já começam com a escolha de uma solução para o conflito aparente de normas aplicáveis às contribuições previdenciárias sobre previdência complementar privada.

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a jurisprudência tem se consolidado pela prevalência dos arts. 68 e 69, §1º da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001 sobre o art. 28, §9º, alínea *p* da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, e sobre o art. 458, §2º da CLT, incluído pela Lei nº 10.243, de 19/06/2001.

Mas, ainda que se considere superada a divergência quanto a norma aplicável à previdência complementar privada oferecida pelas empresas a seus empregados e diretores, ficam pendentes de solução casos relacionados às características especiais dos programas oferecidos pelas empresas: decurso de tempo entre o aporte de valores e o resgate realizado pelos empregados ou diretores beneficiários; e, tratando-se de entidade fechada, as restrições de acesso ao benefício em razão de algumas características da relação de emprego, como a faixa salarial e a condição de trabalhador temporário.

No exame desses *hardcases* tributários também abordaremos aspectos relacionados à capacidade institucional do CARF na construção de *standards*, oferecendo ganhos em eficiência, pelo fato de ser um órgão eminentemente técnico, e também em transparência e previsibilidade, o que se alinha com a necessária segurança jurídica e confiança legítima dos contribuintes.

Essa necessidade de solução através de *standards* deve ser cingida aos casos em que as opções, a despeito da razoabilidade dos fundamentos adotados, seja de um ou de outro lado, são excessivamente generalistas, excludentes entre si e de pouca precisão – o que coloca o julgador numa posição marcada pela incerteza ou, no mínimo, sem apoio em bases razoavelmente confiáveis. O caso especial que examinaremos é a discussão sobre a validade de um programa de previdência complementar privada, patrocinado por entidade aberta, que possibilite o resgate a qualquer tempo dos aportes realizados pela empresa. Entre as

duas opções extremas, a completa liberdade de fixação de qualquer prazo para resgate (de um dia a décadas de participação no programa) e a restrição aos casos em que ocorre o desligamento do segurado da empresa pela aposentadoria ou óbito, parece-me válida a fixação pela administração tributária de um *standard* mais razoável e preciso, que ofereça uma solução confiável e segura ao contribuinte. Como instância para a fixação de uma solução pacificadora, sem a qual a necessária segurança e previsibilidade desejada pelo contribuinte não poderá ser alcançada, coloca o CARF no centro dessa responsabilidade. Dentro os atores igualmente legitimados, o órgão administrativo especializado disporá de melhor capacidade institucional que os tribunais quando a melhor solução for muito menos uma questão de hermenêutica, mas muito mais a adoção de critérios objetivos, sobre os *standards* que delimitam o campo de validade no exercício da liberdade dos contribuintes.

Nossa abordagem está organizada em três partes: na primeira, são apresentados os aspectos gerais; na segunda, tratamos da solução adotada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF para o conflito aparente das possíveis normas aplicáveis; e, por fim, examinaremos o *hardcase* de aplicação da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, quando o plano de benefícios contratado das entidades abertas possibilita resgates a curíssimo prazo, o que tem sido objeto de autuações fiscais.

2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA E LEGISLATIVA DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA

Embora nos anos 1940 já tivéssemos iniciativas como a do Banco do Brasil para a complementação da aposentadoria de seus empregados, a primeira regulação da previdência complementar no Brasil surgiu com a Lei nº 6.435, de 15/07/1977. Nela já havia a separação de suas disposições entre as entidades abertas e as fechadas:

Art. 4º Para os efeitos da presente lei, as entidades de previdência privada são classificadas:

I – de acordo com a relação entre a entidade e os participantes dos planos de benefícios, em:

- a) fechadas, quando acessíveis exclusivamente aos empregados de uma só empresa ou de um grupo de empresas, as quais, para os efeitos desta lei, serão denominadas patrocinadoras; e
- b) abertas, as demais.

Para as entidades abertas, dizer que, desde as primeiras disposições legais sobre seguro privado no Brasil, já havia a possibilidade de as companhias seguradoras oferecerem capitalização sobre aportes, com finalidade de oferecer ao interessado uma aposentadoria com rendas mensais complementares paga pela Previdência Social. Entretanto, a Superintendência de Seguros Privados (Susep), órgão controlador e fiscalizador da constituição e funcionamento das sociedades seguradoras e entidades abertas de previdência privada, considera que o marco da previdência privada tenha sido a criação em 10/01/1835, do Montepio Geral de Economia dos Servidores do Estado (Mongeral)¹.

Contudo, independentemente da discussão sobre seu marco histórico no Brasil, com a instituição do Sistema Nacional de Seguros Privados, criada pelo Decreto-lei nº 73, de 21/11/1977, o Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP) e a Susep passariam a regular a previdência privada oferecida pelas entidades abertas de uma forma mais consistente e sistematizada.

Como vimos, a existência de disposições legais sobre previdência privada, principalmente das entidades abertas, remete a muitas décadas atrás, mas realmente o primeiro estatuto sobre essa atividade somente surgiu com a Lei nº 6.435, de 15/07/1977, realmente. Quando oferecida pelas entidades abertas, a competência foi mantida no Sistema Nacional de Seguros Privados; para as entidades patrocinadoras fechadas, no entanto, a competência seria reservada ao Ministério da Previdência e Assistência Social, atualmente, exercida pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar (Previc), autarquia de natureza especial vinculada ao Ministério da Fazenda:

Art. 7º As entidades abertas integram-se no Sistema Nacional de Seguros Privados.

[...]

Art. 34. As entidades fechadas consideram-se complementares do sistema oficial de previdência e assistência social, enquadrando-se suas atividades na área de competência do Ministério da Previdência e Assistência Social.

¹ “O século XIX também foi marcado pelo surgimento da ‘previdência privada’ brasileira, pode-se dizer que inaugurada em 10 de janeiro de 1835, com a criação do Montepio Geral de Economia dos Servidores do Estado (Mongeral), proposto pelo então ministro da Justiça, Barão de Sepetiba, que, pela primeira vez, oferecia planos com características de facultatividade e mutualismo. A Previdência Social só viria a ser instituída através da Lei nº 4.682 (Lei Elói Chaves), de 24/01/1923”. Superintendência de Seguros Privados (Susep). Disponível em: <http://www.susep.gov.br/menu/a-susep/historia-do-seguro/>. Acesso em: 17/09/2017.

Apesar de sua relevância para a escolha dos planos de benefícios a serem instituídos, a Lei nº 6.435, de 15/07/1977, se omitiu quanto a diferenciação das modalidades “Benefício Definido (BD)” e “Contribuição Definida (CD)”, conceitos trazidos pela experiência americana do Employee Retirement Income Security Act (Erisa), aprovado em 02/09/1974. Somente em 2001 vieram a ser adotados com a Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001:

Art. 7º [...]

Parágrafo único. O órgão regulador e fiscalizador normatizará planos de benefícios nas modalidades de benefício definido, contribuição definida e contribuição variável, bem como outras formas de planos de benefícios que refletem a evolução técnica e possibilitem flexibilidade ao regime de previdência complementar.

E a constitucionalização da matéria surge com a Emenda Constitucional nº 20, de 15/12/1998, que, ao deslocar o texto anterior para o art. 201, reservou ao art. 202 apenas a previdência privada. Além de trazer as características gerais do regime, também cuidou de desvincular da remuneração tanto os aportes em previdência privada quanto o resgate dos benefícios:

Art. 202. O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de Previdência Social, será facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício contratado, e “regulado por lei complementar”.

§1º A lei complementar de que trata este artigo assegurará ao participante de planos de benefícios de entidades de previdência privada o pleno acesso às informações relativas à gestão de seus respectivos planos.

§2º “As contribuições do empregador”, os benefícios e as condições contratuais previstas nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência privada não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, “não integram a remuneração dos participantes, nos termos da lei” (Redação dada pela Emenda Constitucional 20, de 1998).

[...] (Grifos nossos.)

3. A TRIBUTAÇÃO DA PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR

Como ponto de partida das regras constitucionais, o art. 202, §2º desvincula da remuneração, principal base de cálculo das contribuições previdenciárias, os aportes realizados pelo empregador e reserva à lei as condições para exercício dessa imunidade.

Quanto às disposições em geral sobre previdência privada, o *caput* do mesmo art. 202 exigiu, por sua vez, que a matéria fosse regulamentada por lei complementar. E até a edição do novo estatuto, permaneceria vigente a Lei nº 6.435, de 15/07/1977.

Como haveria necessidade de lei complementar para as disposições mais atuais sobre previdência privada, instituto que vinha a cada ano ganhando maiores proporções, entendeu o legislador por bem reunir no mesmo estatuto todas as disposições, inclusive o tratamento tributário, embora as condições para exercício da imunidade também pudessem ser veiculadas por lei ordinária. Esse é um aspecto importante, porque, no que se refere às contribuições previdenciárias, vigia a Lei Ordinária nº 8.212, de 24/07/1991, e assim – mesmo com a edição da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, que regulou o art. 202 da Constituição Federal e revogou a Lei nº 6.435, de 15/07/1977 – persiste a discussão sobre qual das leis deve prevalecer em relação ao tributo.

Ainda que se admita aqui o conflito aparente de normas jurídicas, o art. 28, §9º, alínea *p*, parte final, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, não deve prevalecer sobre os arts. 68 e 69, §1º da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, que passaram a regular a imunidade conferida pelo art. 202, §2º da Constituição Federal, pois além de melhor atender ao critério da especialidade, a Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001 é posterior à Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

Lei nº 8.212, de 24/07/1991

Art. 28 [...]

§9º [...]

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001

Art. 68. As contribuições do empregador, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, não integram a remuneração dos participantes.

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§1º Sobre as contribuições de que trata o *caput* não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Em uma comparação entre os dispositivos legais, o art. 28, §9º, alínea "p", parte final, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, exige, para a não incidência da contribuição previdenciária, que a previdência complementar seja disponibilizada à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; enquanto a Lei Complementar nº 109/2001 confere tratamento tributário diferente caso se trate de entidades abertas. As duas modalidades foram separadas em duas seções. Quando oferecidos por entidades fechadas, os planos de benefícios devem ser oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores, reproduzindo-se, assim, texto semelhante a Lei nº 8.212, de 24/07/1991, art. 16, mas na seção que dispõe sobre os planos de benefícios de entidades abertas não há esse requisito. Conforme art. 26, §§2º e 3º, a empresa pode oferecer o que estabelece a Lei Complementar nº 109/2001 a grupos de categorias específicas de empregados:

Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001

Art. 28 [...]

§ 9º Não integram o salário de contribuição para os fins desta lei, exclusivamente:

[...]

p) O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT (Incluído pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997).

[...]

Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001

Art. 1º O regime de previdência privada, de caráter complementar e organizado de forma autônoma em relação ao regime geral de previdência social, é facultativo, baseado na constituição de reservas que garantam o benefício, nos termos do *caput* do "art. 202 da Constituição Federal", observado o disposto nesta Lei Complementar.

Art. 4º "As entidades de previdência complementar são classificadas em fechadas e abertas", conforme definido nesta Lei Complementar.

Seção II

Dos Planos de Benefícios “de Entidades Fechadas”

[...]

Art. 16. “Os planos de benefícios devem ser, obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.”

§1º Para os efeitos desta Lei Complementar, são equiparáveis aos empregados e associados a que se refere o *caput* os gerentes, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores.

[...]

Seção III

Dos Planos de Benefícios “de Entidades Abertas”

Art. 26. Os planos de benefícios instituídos por entidades abertas poderão ser:

I – individuais, quando acessíveis a quaisquer pessoas físicas; ou

II – coletivos, quando tenham por objetivo garantir benefícios previdenciários a pessoas físicas vinculadas, direta ou indiretamente, a uma pessoa jurídica contratante.

§1º O plano coletivo poderá ser contratado por uma ou várias pessoas jurídicas.

§ 2º O vínculo indireto de que trata o inciso II deste artigo refere-se aos casos em que uma entidade representativa de pessoas jurídicas contrate plano previdenciário coletivo “para grupos de pessoas físicas vinculadas a suas filiadas”.

§ 3º Os grupos de pessoas de que trata o parágrafo anterior “poderão ser constituídos por uma ou mais categorias específicas de empregados de um mesmo empregador”, podendo abranger empresas coligadas, controladas ou subsidiárias, e por membros de associações legalmente constituídas, de caráter profissional ou classista, e seus cônjuges ou companheiros e dependentes econômicos.

§ 4º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, são equiparáveis aos empregados e associados os diretores, conselheiros ocupantes de cargos eletivos e outros dirigentes ou gerentes da pessoa jurídica contratante.

[...](Grifos nossos.)

Portanto, um suposto programa de previdência complementar “em regime fechado” não oferecido à totalidade dos empregados não pode ser considerado como tal, e as contribuições vertidas devem ser tributadas normalmente, eis que carecem de característica essencial de sua existência.

As entidades fechadas são instituídas para o conjunto de empregados da patrocinadora, não para grupos de categorias específicas de empregados de um mesmo empregador, “faculdade somente possível quando a opção é pelo regime aberto, conforme art. 26, §3º da lei”.

Com efeito, nos programas das entidades fechadas somente os empregados da empresa têm acesso aos planos de benefício, sendo inacessíveis a terceiros. Também seria razoável, da mesma forma, concluir-se pela necessidade de ser disponível a todos os empregados.

Já para o regime aberto, adquirido das instituições financeiras em benefício de empregados, a lei faculta que a empresa contrate em benefício de grupos específicos “de categorias de empregados” plano de previdência complementar, art. 26, §§2º e 3º da lei. Então, neste caso não incidem contribuições previdenciárias, ainda que o benefício não seja oferecido à totalidade dos empregados; porém, no caso dos programas em “regime aberto”, embora não seja necessário estendê-lo à totalidade dos empregados e dirigentes, os grupos selecionados são de categorias de empregados, sem discriminações dentro de um mesmo grupo. A escolha recai sobre determinada categoria não como incentivo à produtividade ou a outras finalidades relacionadas ao trabalho, mas em razão de necessidades específicas. Do contrário, sendo possível uma negociação dentro do contrato individual de trabalho, em que a previdência complementar seja oferecida ao empregado como uma contraprestação, haveria uma caracterização como salário de contribuição, tal como definido no art. 28 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Portanto, cumpridos os requisitos previstos na Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001 que os diferenciou conforme sejam os planos de benefícios oferecidos por entidades fechadas ou abertas, as contribuições previdenciárias não incidem sobre os aportes realizados pelas empresas em benefício de seus empregados e dirigentes:

CAPÍTULO VIII DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 68. “As contribuições do empregador”, os benefícios e as condições contratuais previstos nos estatutos, regulamentos e planos de benefícios das entidades de previdência complementar não integram o contrato de trabalho dos participantes, assim como, à exceção dos benefícios concedidos, “não integram a remuneração dos participantes”.

[...]

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para

fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§1º “Sobre as contribuições de que trata o *caput* não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.”

§2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Outro possível conflito de normas também poderia envolver o art. 458, §2º da CLT. Com a redação da Lei nº 10.243, de 19/06/2001, para os efeitos da relação de emprego não são considerados salários: vestuários, educação, transporte, assistência médica, seguros de vida e de acidentes pessoais, “previdência privada” e vale-cultura:

Art. 458 [...]

§2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001).

I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;

V – seguros de vida e de acidentes pessoais;

VI – previdência privada;

VII – (VETADO)

VIII – o valor correspondente ao vale-cultura.

Contudo, para que não seja considerado parte dos salários, é necessário que o plano de benefícios oferecido pela empresa, e por ela considerado como previdência complementar, apresente todas as características delineadas como obrigatórias pela Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, a fim de que, efetivamente, possa como tal ser conceituado. Assim, penso que a melhor interpretação como solução harmônica do conflito aparente com o art. 458, §2º, inciso VI, da CLT é afastar a previdência privada do con-

ceito de salário somente quando revestida das características elementares do benefício, dentre as quais a disponibilidade a todos os empregados, quando por entidade fechada, e a possibilidade de concessão a grupos de empregados para a previdência complementar contratada das entidades abertas.

E quando pesquisamos a jurisprudência de nossos tribunais superiores quanto à incidência da contribuição previdenciária sobre as mesmas parcelas excluídas do salário pelo art. 458, §2º da CLT, não constatamos qualquer indicação da legislação trabalhista nos fundamentos adotados para afastá-las do campo de incidência. Nos casos em que se decidiu pela não incidência, o entendimento se apoiou na ausência de incremento patrimonial ao empregado, aproximando essas parcelas para a natureza indenizatória. Importante é a constatação de que nossos tribunais têm feito uma separação rígida entre as leis com finalidades distintas. Com efeito, a legislação trabalhista é cingida ao exame e aplicação aos casos sob competência da Justiça do Trabalho, sem referência para fins tributários. Foi assim no julgamento do Recurso Extraordinário nº 478.410/SP (auxílio-transporte), REsp 660.202/CE, REsp 441.096/RS e REsp 839.153/SC (seguro de vida em grupo) e REsp 1.185.685 (auxílio-alimentação).

A solução que adotamos já vinha sendo acolhida desde 2009 por uma das turmas ordinárias do CARF, com divergência das demais turmas competentes para apreciação dos recursos voluntários em matéria de contribuições previdenciárias:

1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção:

Acórdão nº 2301-00.571, em 20/08/2009:

“[...] a partir da Lei Complementar nº 109/2001, somente no regime fechado, a empresa deverá oferecer o benefício à totalidade dos segurados empregados, diretores, conselheiros ocupantes de cargo eletivo e outros dirigentes de patrocinadores e instituidores. Caso adotado o regime aberto, poderá oferecer o benefício a grupos de empregados ou dirigentes pertencentes a determinada categoria, mas não como instrumento de incentivo ao trabalho, eis que flagrantemente o caracterizaria como um prêmio e, portanto, gratificação”.

Também nesse sentido temos o Acórdão nº 2301-01.290, de 23/03/2010 (relator: conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes). E transcorridos cinco anos desde o primeiro caso paradigmático, a tese aqui sustentada e defendida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara foi acolhida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF (CSRF) através do Acórdão nº 9202-003.193, de 07/05/2014. Quando submetida a divergência a novo julgamento, a CSRF reafirmou neste ano a nossa tese pela prevalência da Lei Complementar nº

109/2001 (Acórdãos nºs 9202-005.241, de 14/03/2017, e 9202-005.317, de 18/04/2017).

4. UM HARDCASE DA TRIBUTAÇÃO: AUTUAÇÕES FISCAIS FUNDAMENTADAS NO CURTO LAPSO TEMPORAL ENTRE APORTES E RESGATES

A solução para o conflito em abstrato de regras tributárias, com a prevalência da Lei Complementar nº 109, de 29/05/2001, sobre o art. 28, §9º, alínea “p”, parte final, da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, e o art. 458, §2º, inciso VI, da CLT, é somente uma fase preliminar para as divergências sobre a previdência complementar privada. A fase de aplicação da norma demanda uma busca de solução ainda mais complexa. Em muitos casos não será com a mera subsunção à Lei Complementar nº 109/2001 que o problema estará resolvido.

O *hardcase* que examinaremos está relacionado com o elemento temporal dos planos de previdência complementar privada, o lapso entre os aportes de valores junto às entidades abertas e o resgate realizado pelos empregados ou diretores beneficiários. De fato, não há dispositivo legal explícito que determine um decurso mínimo de tempo para que os empregados possam resgatar seus benefícios, nem mesmo pelas normas reguladoras da Superintendência de Seguros Privados (Susep), órgão regulador e fiscalizador da constituição e funcionamento das sociedades seguradoras e entidades abertas de previdência privada.

Essa característica é relevante porque acaba abrindo a possibilidade de um planejamento tributário onde as parcelas remuneratórias ordinárias, sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias, sejam transportadas para os planos de previdência complementar privada, protegidas sob o manto da imunidade. Quanto menor o número de aportes mensais e o prazo mínimo para os resgates, maior as chances de se desvirtuar a finalidade buscada pelo constituinte em incentivar a complementação da aposentadoria paga pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS).

A questão aqui é mais uma daquelas que ocupam as principais discussões quanto ao planejamento tributário abusivo. Para aqueles que acolhem o positivismo formalista defendido por Alberto Xavier (XAVIER, 2001, p. 19), na ausência de um limite temporal para os resgates dos aportes, o contribuinte teria a

plena liberdade de fixá-lo como bem lhe convier, vedada ao intérprete e aplicador da lei qualquer valoração sobre os fatos, ainda que a ausência de um lapso temporal razoável tenha como única finalidade afastar a incidência tributária:

[...] o princípio da determinação ou da tipicidade fechada [...] exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação concreta.

Em sentido contrário, entre as duas soluções extremas – deu um lado, a completa liberdade de fixação de qualquer prazo para resgate (de um dia a décadas de participação no programa); de outro, e a restrição aos casos em que ocorre o desligamento do segurado da empresa pela aposentadoria ou óbito –, parece-me válida a fixação pela administração tributária de um *standard* mais razoável e preciso que ofereça uma solução confiável e segura ao contribuinte.

E ainda que muitas das características de seu desenho mereçam ser aperfeiçoadas, é o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que apresenta a melhor capacidade institucional para oferecer soluções razoáveis e precisas com ganhos em eficiência e segurança jurídica.

Essa necessidade de solução através de *standards* deve ser cingida aos casos em que as opções, a despeito da razoabilidade dos fundamentos adotados, seja de um ou de outro lado, são excessivamente generalistas, excludentes entre si e de pouca precisão, o que coloca o julgador numa posição marcada pela incerteza ou, no mínimo, sem apoio em bases razoavelmente confiáveis.

Com efeito, a função reguladora, que naturalmente decorre da jurisprudência exercida pelos órgãos técnico-administrativos, legitima o CARF como instância para a fixação de uma solução pacificadora, sem a qual a necessária previsibilidade desejada pelo contribuinte não poderá ser alcançada. Dentre outros atores igualmente legitimados, o órgão administrativo especializado disporá de melhor capacidade institucional que os tribunais quando a melhor solução seja menos uma questão hermenêutica e mais o esforço na fixação de critérios objetivos, formando *standards* de comportamento que delimitem a fronteira entre a validade no exercício da liberdade dos contribuintes e o planejamento abusivo.

Uma vez abandonados os dois extremos, ou seja, a suposta irrefutável e absoluta liberdade de fixação de qualquer prazo para resgate – mesmo que seja já a partir do dia seguinte ao aporte de valores na previdência complementar

privada do empregado – e a imposição de que os resgates somente sejam possíveis quando da ocorrência dos eventos previstos pela previdência social (aposentadoria por tempo de contribuição ou idade, pensão por morte, etc.), a questão passa a ser de escolha de um prazo que possa ser considerado razoável, seguro e em conformidade com o instituto constitucional da previdência complementar privada oferecido pelas entidades abertas.

Adotando que a escolha de qualquer dos extremos não seja razoável e que o contribuinte tenha cumprido os demais requisitos da Lei Complementar nº 109/2001, recaindo o problema apenas no fato de que a fiscalização tenha entendido que os resgates ocorreram em curto lapso de tempo dos aportes, não me parece que o tribunal seja a instituição mais adequada para determinar o prazo mínimo aceitável. Assim, concordamos com o diagnóstico do professor Sérgio André (ROCHA, 2017, p. 56):

[...] o juiz médio não foi treinado e preparado, desde os bancos da graduação na Faculdade de Direito, para apreciar questões tributárias que fujam aos debates envolvendo princípios constitucionais e outras matérias de natureza essencialmente jurídica, normalmente radicadas na interpretação da Constituição Federal ou do Código Tributário Nacional. Nada obstante, sabe-se que a tributação vai muito além de tais tópicos, principalmente quando não se está discutindo teses jurídicas em ações ativas iniciadas pelos contribuintes, mas sim autos de infração lavrados considerando matérias concretas e a legislação especial de cada tributo. Este cenário impulsiona a importância adquirida por órgãos de julgamento como o CARF. Tornou-se lugar comum o reconhecimento de que no Conselho, independentemente das probabilidades de sucesso da demanda, ao menos encontra-se um corpo de julgadores que, na maioria das vezes, possui os conhecimentos técnicos necessários para solucionar a controvérsia apresentada para julgamento.

Reconhecida a falta de especialidade técnica e outras limitações naturais dos juízes, obrigados que estão a lidarem em seu dia a dia com matérias de toda ordem e natureza, a sentença esperada seria a escolha de um dos extremos, o que se mostra desproporcional, seja a qual das partes a decisão venha a favorecer. Para um caso como esse, ou a sentença adotará algum fundamento alinhado com o

positivismo formalista² (RIBEIRO, 2003, p. 10/11) – considerando que não poderia a administração fazendária, por reserva à lei, atuar como legislador positivo³ (XAVIER, 2001, p. 107) – ou, em sentido inverso, a opção do juiz será pela aplicação da norma antielisiva, considerando assim que o contribuinte teve a intenção de ocultar a realização do fato gerador de contribuição previdenciária, e que na verdade os aportes a título de previdência complementar seriam salários mascarados pelo programa de benefícios da empresa. Independentemente de qual seja a opção, o que nos importa aqui é a causa de uma ou outra decisão, ambas socorridas por fundamentos generalistas. Ela não será proferida por uma convicção, mas pelas limitações do juiz em aprofundar tecnicamente o exame da questão.

Como conclusão das pesquisas realizadas na área do comportamento institucional, Sunstein e Vermeule salientam que, em comparação com os tribunais, é provável que as agências tenham bom senso de que uma saída do formalismo prejudicará seriamente um esquema regulatório. Portanto, seria apropriado deferir às agências um maior grau de flexibilidade interpretativa. O nível mais elevado de especialização confere maior capacidade institucional para solucionar questões eminentemente técnicas. Ao contrário, quando tais questões são confiadas aos tribunais, as limitações técnicas obrigam os juízes a se socorrerem de fundamentos generalistas⁴ (SUNSTEIN; VERMEULE, 2002, p. 04).

² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 10-11: “No Brasil, a concepção formalista do Direito Tributário encontrou receptividade ampla na doutrina [...] tal visão – que reduziu a interpretação da norma tributária à mera subsunção, como se o aplicador da lei fosse um autônomo e o legislador capaz de prever todos os signos de manifestação de riqueza em seus mínimos detalhes [...] Com isso permitiu-se que a elisão fiscal passasse a ser uma atividade utilizada em escalas que inviabilizaram um sistema tributário baseado na isonomia e na capacidade contributiva, em nome de uma falsa segurança jurídica [...]”

³ Para essa corrente da teoria geral da interpretação, a desconfiança contra a administração fazendária é tanta que chega a afirmar ser inaplicável no Direito Tributário o abuso de direito. O argumento é que o agente fiscal, sempre quando instado a aplicar a regra de incidência tributária com algum grau de subjetividade ou indeterminação, “gelará de justo terror todos os que realizam negócios menos tributados que outros”. XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 107.

⁴ SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. *Interpretation and Institutions*. John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper, 156, 2002, p. 4. “We also urge that even if courts should follow the ordinary meaning of text, it is reasonable to suggest that administrative agencies need not, in part because agencies are specialists rather than generalists. ‘Compared to courts, agencies are likely to have a good sense of whether a departure from formalism will seriously damage a regulatory scheme; hence it is appropriate to allow agencies a higher degree of interpretive flexibility’.”

Embora os autores se refiram às agências americanas, a mesma conclusão se aplica ao CARF. De fato, no exercício da competência para solucionar divergências de teses jurídicas, com formação de precedentes e possibilidade de efeitos sobre toda a administração fazendária, quando sumuladas, produz efeitos muito próximos à regulação em matéria tributária.

Portanto, defendemos aqui que essa *bounded rationality*⁵ (SIMON, 1972, p. 170) nas decisões confiadas aos tribunais pode ser reduzida quando as competências são alocadas de acordo com a capacidade institucional de cada um dos atores. O presente caso que analisamos não envolve discussão sobre constitucionalidade ou o desenvolvimento de teses jurídicas mais amplas e complexas. Portanto, não se está aqui generalizando. A solução que se faz necessária é o desenvolvimento de um *standard*, possível com a experiência e especialidade técnica do órgão administrativo que corriqueiramente enfrenta casos como esses. A partir dos inúmeros casos semelhantes que são enfrentados pelas turmas de julgamento especializadas, o CARF desenvolveu uma capacidade para concluir sobre algum padrão, que, no caso, será a fixação de um tempo mínimo razoável para que, de um lado, não se permita a elisão fiscal abusiva e, de outro, não se penalize desproporcionalmente o contribuinte que eventualmente quis proporcionar a seus empregados um plano de benefícios apenas mais generoso, nada mais. O que não é suficiente para afastar a imunidade tributária para impor a tributação sobre todos os aportes junto às entidades abertas.

Para uma abertura nas discussões sobre esse prazo mínimo aceitável, deve-se ter em mente que a Previdência – seja ela a social, de natureza obrigatória; ou complementar, facultativa, ainda que oferecida por entidades abertas (instituições financeiras) – é instituída tendo como referência acontecimentos futuros, muitos dos quais a longo prazo. A Previdência Social e a que lhe complementa não foram criadas para benefícios a serem pagos “da noite para o dia”, cujo evento causal seja certo quanto à ocorrência e preciso quanto ao momento. Ao contrário, ser previdente é se antecipar a fim de minimizar as consequências gravosas decorrentes de um evento futuro.

⁵ SIMON, Herbert. *Theories of Bounded Rationality*. In: MCGUIRE, Charles Bartlett; RADNER, Roy Editions. *Decision and Organization*. New York: American Elsevier, 1972, p. 170.

Não se desconhece que a previdência complementar privada das entidades abertas é um seguro privado, e como tal faz parte do sistema financeiro nacional, um produto adquirido das instituições financeiras como investimento com finalidade de capitalização de valores aportados⁶. Há uma autonomia do contratante em livremente estipular as cláusulas do plano de benefício e, nele, os prazos de resgate. Contudo, essa livre iniciativa da relação jurídica privada, em torno do direito à previdência complementar, poderá ser abusiva quando utilizada para a substituição da remuneração dos empregados.

Por fim, para que seja apresentado ao menos um ponto de referência trazido pelo direito comparado, a experiência norte-americana do *Employee Retirement Income Security Act* (Erisa) na regulamentação dos planos de previdência privada, na modalidade contribuição definida, concluiu pela escolha de duas opções a critério do interessado: a possibilidade de resgate total após três anos de contribuições ou, alternativamente, resgates gradativos de 20% após dois anos de contribuição, com 100% após seis anos de contribuições do empregador⁷.

Tratando-se de previdência complementar na modalidade de concessão pelas entidades abertas, de fato, seria um exagero a necessidade do cumprimento dos períodos de carência previstos para a previdência social⁸. A exigência não se aplica à previdência privada, somente à pública. O prazo mínimo para resgate das contribuições vertidas pelo empregador é um parâmetro

⁶ Banco Central do Brasil. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/composicao/composicao.asp>. Acesso em: 17/09/2017.

⁷ Disponível em: <https://www.legalmatch.com/law-library/article/retirement-plan-vesting-schedule.html>. Acesso em: 17/09/2017: “2) *Defined Contribution Plan: Employer's Matched Contributions* It's worth noting that under some defined contributions plans, employees becomes immediately vested in their employers' contributions. However, in a typical defined contributions plan, there are again two possibilities – the cliff vesting and the graduated vesting: Cliff Vesting – under this schedule, an employee becomes 100% vested in the employer's contributions after 3 years of work. Graduated Vesting – here again there is a schedule of gradual vesting contingent on the employee's years of work. In 2 years, an employee is at least 20% vested in employer's contributions. After 6 years, an employee becomes 100% vested in employer's contributions”.

⁸ BRASIL. Lei nº 8.213, de 24/07/1991. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 25/07/1991: “Art. 24. Período de carência é o número mínimo de contribuições mensais indispensáveis para que o beneficiário faça jus ao benefício, consideradas a partir do transcurso do primeiro dia dos meses de suas competências. Art. 25. A concessão das prestações pecuniárias do Regime Geral de Previdência Social depende dos seguintes períodos de carência, ressalvado o disposto no art. 26:[...] II - aposentadoria por idade, aposentadoria por tempo de serviço e aposentadoria especial: 180 contribuições mensais.”

objetivo delimitador da efetiva correspondência entre a substancialidade e a forma escolhida pelo contribuinte, a fronteira entre uma previdência complementar propriamente dita e uma forma para elisão fiscal abusiva, caracterizada pela substituição das parcelas remuneratórias ordinárias do empregado.

Essa é uma legítima e necessária atribuição do CARF. Legítima porque é quem detém melhor capacidade institucional para as escolhas eminentemente técnicas; necessária, porque sua omissão infringe a segurança jurídica do contribuinte e, consequentemente, desmotiva novas concessões de previdência complementar aos empregados, o que também frustra a finalidade da Lei Complementar nº 109/2001.

Acreditamos que os prazos fixados na regulação dos planos de previdência privada pela *Employee Retirement Income Security Act* (Erisa) não destoam da realidade brasileira. De acordo com a finalidade de fixação de um prazo mínimo, que afaste a caracterização de uma elisão fiscal abusiva pelo propósito de substituição das parcelas remuneratórias ordinárias, nas duas modalidades (*Cliff vesting* e *Graduated vesting*), os prazos mínimos superam um ano. É um parâmetro importante para nossa realidade, na qual muitos dos direitos assegurados aos trabalhadores brasileiros são concedidos anualmente: gratificação natalina, adicional de férias, participação nos lucros ou resultados da empresa, abonos salariais, etc. O prazo superior a um ano, para resgate das contribuições em previdência complementar, confere ao contribuinte a segurança de que não seriam confundidas com esses direitos concedidos anualmente.

5. CONCLUSÃO

Nossa proposta, aqui defendida, não invade a competência do Judiciário como guardião contra eventuais atos lesivos aos interesses dos contribuintes. Portanto, nossa proposta de deferência a administração fazendária de exercer plenamente sua capacidade institucional em nada esbarra a inafastabilidade do controle jurisdicional previsto do art. 5º, inciso XXXV, de nossa Constituição.

O que não se pode ignorar é que muitas questões na seara do Direito Tributário têm natureza muito mais técnica, e em muitos casos são solucionadas com conhecimentos específicos estudados em outras áreas, e não com as teorias mais abrangentes do Direito. De fato, o Direito Tributário dialoga com economia, administração e contabilidade, dentre outras áreas de conhecimento. Devemos ter a humildade em reconhecer que em muitos casos a solução

não está nas teorias gerais do Direito, mas na pertinência ou não do ato praticado com as técnicas e instrumentos de gestão e a correspondência dos registros contábeis com os efeitos econômicos.

O caso que escolhemos como objeto dessa análise muito bem evidencia o que defendemos. Quando a fiscalização se convence que um programa de previdência complementar adota uma característica que destoa da normalidade, e transparece um propósito de utilização abusiva para redução do tributo, estamos diante de um impasse por ausência de um parâmetro objeto seguro que delimita, de um lado, o regular exercício de um direito amparado pela imunidade tributária e, de outro, a substituição das parcelas remuneratórias ordinárias pela concessão de um benefício com finalidade predominantemente de redução da contribuição previdenciária.

A melhor escolha, seguramente, não está nos extremos: em uma ponta, a plena liberdade de fixação de qualquer prazo para resgate das contribuições do empregador em benefício dos empregados (de um dia a décadas de participação no programa); e, na outra, o afastamento da imunidade por entender que o direito ao resgate somente nasce da aposentadoria do empregado.

Uma vez submetida a questão à apreciação do juiz, inevitavelmente, a decisão recairá sobre um dos extremos, apoiada em fundamentos generalistas. Ela não será proferida por uma convicção, mas sim pelas limitações em aprofundar tecnicamente o exame da questão e pela falta de experiência em casos paradigmáticos ou semelhantes. Aqui residem as características que conferem ao CARF maior capacidade institucional para a fixação de um *standard* mais razoável e preciso, que ofereça uma solução confiável e segura ao contribuinte. Em seu dia a dia, as dezenas de casos submetidos à apreciação dos julgadores administrativos consolidam ao longo do tempo um padrão. A experiência adquirida na construção de uma “jurisprudência administrativa” favorece a constatação de parâmetros para a delimitação das condutas não alcançadas pela regra de incidência, ou, como no presente caso, em conformidade com a regra de isenção ou imunidade.

O reconhecimento dessa deferência ao órgão administrativo traz benefícios para todos: para o contribuinte, pela segurança jurídica e razoabilidade da decisão; para a administração fazendária, pela redução da litigiosidade e eficiência; e para o Judiciário, a possibilidade de se dedicar às questões jurídicas mais gerais, como as teses sobre constitucionalidades e ilegalidades.

6. REFERÊNCIAS BILIOGRÁFICAS

- RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Justiça, Interpretação e Elisão Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- ROCHA, Sergio André. *Da Lei à Decisão: a Segurança Jurídica Tributária Possível na Pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.
- SIMON, Herbert. "Theories of Bounded Rationality". In: MCGUIRE, Charles Bartlett; RADNER, Roy Editions. *Decision and Organization*. New York: American Elsevier, 1972.
- SUNSTEIN, Cass R.; VERMEULE, Adrian. *Interpretation and Institutions*. John M. Olin Program in Law and Economics Working Paper, 156, 2002.
- VERMEULE, Adrian. *Mechanisms of Democracy: Institutional Design Writ Small*. Oxford: Oxford University Press, 2007.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

PARTE 4

COMÉRCIO EXTERIOR



INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS NA IMPORTAÇÃO

Adilson Rodrigues Pires*

Resumo: A expansão do comércio internacional, diante da disputa por mais vantajosas oportunidades no mercado, enseja a prática irregular de atividades de importações e exportações, tais como a interposição fraudulenta de terceiros, passível, assim como demais infrações de dano ao Erário, da aplicação da pena de perdimento, conforme art. 23, inciso V, da Lei nº 1.455/76. A pena de perdimento só deve ser aplicada quando comprovada, na prática ilícita, a existência do elemento dolo, sendo insuficiente a presunção da conduta dolosa. A aplicação indiscriminada da pena de perdimento, em conflito com os objetivos do comércio internacional preconizados pelo GATT (General Agreement on Tariffs and Trade; ou Acordo Geral de Tarifas e Comércio, em português), inibe o desenvolvimento do comércio, além de afrontar dispositivos constitucionais que asseguram a liberdade de iniciativa.

Palavras-chave: Comércio internacional. Interposição fraudulenta de terceiros. Pena de perdimento.

Abstract: The expansion of international trade and the dispute for better opportunities in the market might lead to irregular practices in import and export activities, such as the fraudulent interposition of third parties, which, as well as other infractions of damage to the Public Treasury, can be punished with loss penalty, according to art. 23, item V of Law 1.455/76. The loss penalty should only be applied when the element of intent is proved, as its presumption is insufficient. The indiscriminate application of loss penalty conflicts with the objectives of international trade advocated by the GATT, inhibits the trade's development and faces constitutional provisions that ensure initiative's freedom.

Keywords: International trade. Fraudulent interposition of third parties. Loss penalty.

* Auditor-fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil (aposentado). Sócio do LCCF Advogados no Rio de Janeiro. Doutor em Direito Econômico e Sociedade pela Universidade Gama Filho (UGF).

SUMÁRIO

- 1. O COMÉRCIO EXTERIOR COMO INSTRUMENTO DO DESENVOLVIMENTO**
 - 1.1. A COMPETÊNCIA PARA LEGISLAR E A LEGISLAÇÃO SOBRE COMÉRCIO EXTERIOR**
 - 1.2. O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO**
 - 1.3. A GLOBALIZAÇÃO E O INCREMENTO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL**
 - 1.4. O PROCESSO DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA E A GLOBALIZAÇÃO**
 - 1.5. A GLOBALIZAÇÃO**
- 2. MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO**
 - 2.1. A IMPORTAÇÃO DIRETA OU PRÓPRIA**
 - 2.2. A IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO**
 - 2.3. A IMPORTAÇÃO PARA REVENDA A ENCOMENDANTE**
- 3. A FRAUDE NO COMÉRCIO INTERNACIONAL**
 - 3.1. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS**
 - 3.1.1. A FRAUDE COMO AÇÃO DELITUOSA**
 - 3.1.2. A SIMULAÇÃO COMO AÇÃO DELITUOSA**
 - 3.2. PRESUNÇÃO DE FRAUDE E DE SIMULAÇÃO**
- 4. DANO AO ERÁRIO**
 - 4.1. DELIMITAÇÃO DO CONCEITO DE DANO AO ERÁRIO**
 - 4.2. A PENA DE PERDIMENTO NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF E DOS TRIBUNAIS**
- 5. CONCLUSÃO**

1. O COMÉRCIO EXTERIOR COMO INSTRUMENTO DO DESENVOLVIMENTO

A comercialização de bens e as transações envolvendo serviços diversos constituem importante instrumento do desenvolvimento de políticas públicas e de promoção de melhorias sociais em todos os países do mundo. Com esses propósitos, cada governo estabelece as metas a serem alcançadas, na medida das necessidades de consumo da sociedade e das possibilidades de aproximação com parceiros comerciais, tudo visando ao seu crescimento industrial e tecnológico.

A partir do fenômeno – que ficou conhecido como globalização, em razão do envolvimento mais efetivo da comunidade internacional nas operações de trocas, incentivadas pelos movimentos de integração que acirraram a concorrência internacional –, observou-se intenso crescimento do comércio exterior.

Contudo, o grande desafio da atualidade é promover o crescimento econômico em um cenário de concorrência predatória no plano internacional, mormente quando se trata de um concorrente, como o Brasil, que enfrenta uma das maiores cargas tributárias do planeta.

Nesse cenário, grande número de mercadorias, de diversos setores industriais, praticamente deixaram de ser produzidas no mercado brasileiro, haja vista que o custo do bem importado é sensivelmente inferior ao produto nacional.

A substituição de importações, que seduziu economistas na década de 1980 e que parecia tornar-se a redenção do nosso setor industrial, em nenhum momento chegou a ser unanimidade entre os estudiosos. Muito se discutiu sobre o acerto ou o equívoco dessa política, tendo em vista o nível de eficiência e a etapa em que se encontrava o processo de industrialização, condições básicas para o impulso da economia e o envolvimento com Estados aliados ou parceiros econômicos e políticos.

Mecanismos de fomento à produção devem ser utilizados, desde que acompanhados de providências visando privilegiar os agentes econômicos internos que se dedicam à industrialização com vistas à exportação, como o controle do câmbio e dos instrumentos de controle administrativo das importações e das exportações. Tudo isso, porém, encontra limites nas regras implantadas

por organismos internacionais, como a Organização Mundial do Comércio (OMC), que congrega mais de 150 países de todos os continentes.

Em vista disso, e considerando que não mais existe economia fechada às trocas internacionais, a competitividade externa determina o aperfeiçoamento dos meios de produção, a maior capacitação da mão de obra e a utilização intensiva, tanto quanto possível, da tecnologia, além do aproveitamento de fatores em paralelo.

Por outro lado, é necessário que se estabeleça certa selevidade na aquisição de bens do exterior, o que pode conduzir o país ao protecionismo excessivo e descabido, tendente a se perpetuar, em vez de servir apenas como alavanca para o crescimento. Por essa razão, o controle e a gestão do comércio exterior ganham relevo, em especial no que se refere aos Impostos de Importação e Exportação.

1.1. A Competência para legislar e a Legislação sobre Comércio Exterior

Conforme dispõe o art. 22, inciso VIII, da Constituição da República, o poder de estabelecer normas sobre o disciplinamento do comércio com outros países pertence à União.

Complementarmente, o art. 84, inciso IV, da Carta Magna, atribui ao presidente da República, na qualidade de chefe do Poder Executivo da União, ditar normas relativas à matéria, destacando-se, entre elas, o Regulamento Aduaneiro, que tem por fim regulamentar as atividades aduaneiras, a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.

Além do presidente da República, o ministro da Fazenda, com base no art. 237 da CFRB, também exerce essa competência, especialmente através da Câmara de Comércio Exterior (Camex), da Secretaria de Comércio Exterior (Secex) e da secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Registre-se, por fim, que a decisão de processos na via administrativa federal cabe às delegacias de Julgamento e ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), este em segunda e última instância.

1.2. O Imposto de Importação

O imposto incidente sobre a importação está previsto no art. 153, inciso I, da Constituição da República, nos arts. 19 a 22 do Código Tributário Nacional, no Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e regulamentado pelo Decreto nº 6.759/09, de 05 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro).

O Imposto de Importação (II) constitui importante ferramenta para a execução da política de comércio exterior do país. Além de outros instrumentos utilizados, o imposto pode servir como estímulo ou desestímulo ao crescimento de determinados setores econômicos, mediante o direcionamento da aplicação de recursos em setores fundamentais para o crescimento, assim como incentivar a produção nacional, reprimir a prática desleal de comércio, atrair investimentos externos, prevenir ou restringir a saída de divisas, assegurar o abastecimento interno de produtos essenciais ao consumo ou ao desenvolvimento, etc.

Por tudo isso, o Imposto de Importação denota claramente sua característica extrafiscal, razão pela qual se enquadra entre as exceções aos princípios da legalidade, nos termos do que dispõem o §1º, dos arts. 150, e 153, da Carta Magna, e da anterioridade da lei, a teor do que se infere do art. 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição, que proíbe a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou majorou, bem como veda a cobrança do tributo antes de decorridos 90 dias, contados da data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou.

1.3. A Globalização e o Incremento do Comércio Internacional

A movimentação de mercadorias pelos vários continentes do planeta foi fortemente impulsionada a partir do fenômeno que se convencionou chamar de globalização ou mundialização. Com efeito, a abertura de mercados e a criação dos organismos regionais de comércio, conhecidos também como blocos econômicos, acirraram a concorrência internacional, na medida em que obrigou os produtores nacionais a aperfeiçoarem a fabricação de bens de maior tecnologia, em maior escala e, por essas razões, a preço mais competitivo. Isso permitiu a permuta de bens complementares à economia dos vários países do mundo.

É importante salientar a importância da aferição das condições básicas com que conta cada país no momento em que se adotam mecanismos de estímulo ao desenvolvimento, assim como as possibilidades de relações produtivas com Estados aliados ou parceiros econômicos e políticos. Mecanismos de fomento à produção adotados como alavancas do crescimento, em geral, devem ser acompanhados de providências no sentido de privilegiar os agentes econômicos internos que se dedicam à industrialização de bens passíveis de serem exportados, como as variações de câmbio e os instrumentos de controle administrativo das importações e das exportações.

Como se sabe, hoje não existe no mundo economia fechada ao comércio internacional. Como se destacou acima, a competitividade estimula o aprimoramento dos meios de produção, a maior capacitação da mão de obra, a utilização intensiva, tanto quanto possível, da tecnologia, além do aproveitamento de outros fatores.

Por outro lado, é cada vez mais necessária a observância do critério da seleitividade na compra de bens do exterior, o que, se não exercido na medida exata, pode conduzir ao protecionismo excessivo e descabido, tendente a se perpetuar em vez de cumprir o seu papel de alavanca para o crescimento.

A formação e consolidação dos Estados Nacionais, no início da Idade Moderna, permitiu maior aproximação comercial entre os países e, consequentemente, a aceleração do comércio em âmbito mundial. O estágio de desenvolvimento então atingido pelos novos Estados constituiu o impulso de que se necessitava para a regulação das trocas de bens e serviços entre as nações.

Importante marco na história econômica, o mercantilismo dominou o mundo desde o século XV até o fim do século XVIII. Nesse período, a ideia predominante baseou-se no livre cambismo, em que pese o forte intervencionismo exercido pelo Estado sobre suas economias internas. Como exemplos da maior participação nas atividades privadas, merecem ser citados a sensível elevação da tributação sobre as importações, o controle sobre o consumo no mercado interno, a intensa acumulação de capital e a manutenção do superávit na balança comercial.

Com o desenrolar das inovações tecnológicas promovidas pela revolução industrial, novas ideias e conceitos foram surgindo, de forma que as políticas estatais com relação ao comércio exterior precisaram ser reformuladas.

É nesse clima de inovações que desponta o liberalismo, doutrina segundo a qual os Estados abandonam a postura protecionista e passam a intervir cada vez menos na economia.

Com essa guinada, o Estado deixa de intervir na economia privada, ao mesmo tempo em que a doutrina econômica passa a defender a ideia do livre mercado, baseado na redução das tarifas alfandegárias, nos acordos de comércio e na política de reciprocidade, que visava, sobretudo, ao crescimento das exportações e, consequentemente, ao aumento contínuo dos lucros.

Contudo, o dinamismo das doutrinas e escolas econômicas, que deu origem a um forte processo de industrialização, culminou com a grande depressão na década de 1930, segundo alguns, uma das principais responsáveis pela eclosão da Segunda Grande Guerra e pelo caos por ela deixado.

Esse estado de coisas, que afetou praticamente todas as economias do mundo, levou os Estados a se unirem com o fim de criarem instituições de caráter internacional, que se destinavam a organizar e regular o mercado e as finanças em âmbito mundial. A partir desses preceitos, surgiu a Organização das Nações Unidas (ONU), como uma das primeiras estruturas regulatórias de alcance internacional, visando a estabilizar a conjuntura política e econômica do mundo, além do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), com o importante objetivo de fixar base prática e salutar de comércio exterior e, assim, promover o benefício de todos os países.

1.4. O Processo de Integração Econômica e a Globalização

Em vez de produzirem a tão desejada paz mundial, as duas grandes guerras que abalaram o século passado, deixaram um rastro de milhões de mortos e vários países da Europa praticamente destruídos sob o ponto de vista econômico. Esse fato foi determinante para uma reflexão geral de governantes, em todos os cantos do planeta, sobre o novo papel do Estado na geopolítica que se formou a partir dos eventos mencionados.

Todavia, ao contrário do que se poderia imaginar, não foi em seguida ao término do primeiro conflito que os países se organizaram adequadamente visando à retomada do desenvolvimento. O complicado xadrez político e a frágil influência nas discussões e nas decisões tomadas, demonstrada pelo corpo diplomático atuante naquele período da história, frustraram toda a expectativa de um novo mundo sonhado pelos povos.

O fracasso das negociações políticas levou à dissolução da Liga das Nações, que sequer chegou a produzir resultados satisfatórios no âmbito das relações mundiais. Certamente, essa fracassada experiência foi a responsável pela mudança de rumo, que se observou ao fim da Segunda Guerra Mundial, pelo menos na Europa, a grande derrotada em termos econômicos, em que pese a atuação vitoriosa, sob o aspecto puramente militar, dos países aliados.

Segundo Jean-Jacques Roche (2005, p. 12), mostrava-se necessário, dado o cenário vigente, buscar novas formas de ação pública, distintas da tradicional visão política e jurídica do mundo, que predominava entre os povos na ocasião. Era preciso que a palavra dos governantes, em regra dissociada dos interesses da nação que representavam, expressasse com fidelidade o anseio da sociedade em todos os cantos.

Foi, então, que o segundo grande desastre alertou os dirigentes das nações para uma nova realidade. Os estados, absolutos na manifestação da sua vontade, cederam lugar a uma série de organismos internacionais de abrangência mundial e regional, de organizações não governamentais, de atuação contundente em vários setores de atividades e que escapavam da tutela do Estado.

Muito embora se deva reconhecer que as organizações internacionais estão em permanente processo de rediscussão de seus propósitos, é de se admitir, por outro lado, que esses organismos asseguram um equilíbrio de forças que conferem a estabilidade imprescindível para as relações políticas e econômicas entre os Estados.

Paralelamente, o crescimento das relações comerciais, estimulado por uma lógica mais voltada para o lado capitalista, permitiu o desenvolvimento de uma consciência empresarial mais aberta para o mercado externo. A classe empresarial vislumbrava perspectivas mais amplas de obtenção de lucro e, assim, dirigiram suas vistas para outros destinos, promovendo a intensificação das trocas de bens com ganhos para todos, vendedores e compradores.

Nesse ponto, é de se destacar a importância de organizações como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial – rectius, Banco International de Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD) –, criados como resultado da Conferência de Bretton Wood, em 1948, assim como a assinatura do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (*General Agreement on Tariffs and Trade*), que deu origem, em 1995, à Organização Mundial do Comércio (OMC), resultado da Rodada Uruguai de Negociações.

A necessidade de maior cooperação entre os Estados deu origem à integração econômica, caminho mais seguro quando se tem como perspectiva a conjugação de interesses particulares visando ao objetivo comum. O poder de negociação expandido, obtido mediante a integração, torna quase irreversível esse processo.

Além disso, é de se considerar que a adoção de uma política econômica harmonizada exige, naturalmente, o desenvolvimento da infraestrutura dos países, em que a tecnologia de comunicações e de transportes se torna de inegável importância, sem contar o acesso à tecnologia de produção de certos bens, a eliminação de barreiras interpostas ao comércio e a redução de preços internos.

1.5. A Globalização

Paralelamente, cresce a produtividade e se aperfeiçoa a qualidade dos produtos, empregos são criados, e se pode observar o aumento da renda nacional, fatores que incentivam a constituição de um número cada vez maior de organizações regionais de comércio. O campo, então, se mostra propício ao que se costuma chamar de globalização.

Não é muito claro nem convergente o conceito de globalização. Contudo, há um certo consenso no que diz respeito a certas características do fenômeno iniciado, ao que parece, lá pelos idos da década de 1980. Nesse sentido, pode-se dizer que a globalização implica a internacionalização das trocas de bens, de capital e investimentos, de mão de obra, de serviços, de tecnologia e informação, enfim, de tudo o que é capaz de aproximar os povos e as empresas, motivados, em parcela significativa, pelo avanço da tecnologia da informação e dos meios de comunicação.

Para Diego Hidalgo (1998, p. 25), a globalização consiste na “*interdependencia creciente de las economías nacionales producida por un nuevo y único sistema económico en el que todo el mundo compite no sólo dentro de las fronteras nacionales, sino también y cada vez más, fuera de ellas.*”

Nesse interminável e dinâmico processo, sobrevivem os agentes econômicos mais competitivos, ou seja, aqueles que possuem visão mais realista do mercado e das oportunidades que surgem. Nessa nova ordem econômica mundial, não há espaço para o protecionismo e, sequer, para os subsídios muitas vezes concedidos a empresas carentes de incentivo.

Em contrapartida, a maior intensidade das trocas de mercadorias e serviços acaba por gerar o desenvolvimento de práticas desleais de comércio, em que os atores envolvidos no mercado buscam maximizar seus lucros em detrimento de outros com menor potencial de competitividade.

Contudo, não há como negar, trata-se de um movimento que ainda vai perdurar, com certeza, por muitos anos, na medida em que se constata que o crescimento do comércio internacional converge na redução progressiva e geral de preços de bens e serviços e, consequentemente, na melhoria das condições de vida das pessoas em todo o mundo, mesmo que se considere o enorme risco da fácil disseminação de crises econômicas de âmbito global, o que não ocorreria, é bem verdade, em economias fechadas.

2. MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO

Tendo em vista a complexidade das operações de importação de mercadorias, objeto do presente trabalho, por mais de uma forma podem elas ser exercidas. Assim, cabe enumerar, de acordo com a legislação aduaneira que rege a matéria, três modalidades de importação, a saber: a importação direta ou própria, a importação por conta e ordem de terceiro; e a importação para venda a encomendante.

Essas formas de importar mercadorias são reguladas pela Instrução Normativa 285/2003, expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

2.1. A Importação Direta ou Própria

A importação direta, a mais utilizada no comércio internacional, caracteriza-se pela relação que envolve duas partes, o vendedor e o comprador. Requer-se do importador, além da habilitação no Radar, suporte financeiro suficiente para a remessa de divisas ao exterior, correspondente ao valor do bem a ser importado e dos tributos devidos.

Com inteira independência, o importador estabelece contato com o vendedor, firma o contrato de câmbio para registro junto à instituição financeira autorizada, assina o contrato de compra e venda, do qual constam as condições acordadas com vistas à aquisição da mercadoria, e finalmente efetua o pagamento dos tributos devidos, cumprindo, ainda, as exigências de cunho administrativo, quais sejam, as obrigações acessórias relativas à importação.

O registro da importação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex) é feito em seu próprio nome, em face da autonomia de que goza como importador junto ao sistema.

Por fim, titular do direito de propriedade sobre a mercadoria, representado pelo Comprovante de Importação, tem o importador toda a liberdade de negociar a venda a quem quer que esteja interessado na compra.

2.2. A Importação por Conta e Ordem de Terceiro

Segundo essa modalidade, o importador do bem firma contrato com o verdadeiro adquirente, mediante o qual o terceiro, chamado de adquirente, antecipa os recursos necessários à compra, consistentes no valor da mercadoria a ser adquirida, assim como nos tributos devidos, uma vez que o despacho aduaneiro será processado pelo importador, embora por conta e ordem do adquirente.

Compete ao importador adotar todas as providências relacionadas no tópico acima, referente à importação própria, ou seja, firmar os contratos de câmbio e de compra e venda, despachar a mercadoria perante a repartição aduaneira da sua jurisdição e recolher os tributos devidos.

Uma vez desembaraçada, a mercadoria é entregue ao adquirente mediante a emissão de Nota Fiscal de Simples Remessa, uma vez que a importação foi realizada sob os auspícios do adquirente, que adiantou ao importador os recursos necessários à realização da operação, não se configurando, neste caso, uma operação de venda interna. Além da descrição regular do produto e o seu valor, no documento deve constar o montante pago à Alfândega a título de tributos.

Cabe salientar que, ao proceder ao despacho aduaneiro de entrada no país junto ao Siscomex, o importador deverá indicar o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) do real adquirente da mercadoria.

2.3. A Importação para Revenda a Encomendante

A terceira modalidade consiste em uma operação que envolve, igualmente, dois contratantes, sendo um, o importador, responsável pela regularidade do ingresso da mercadoria no país, e o outro, encomendante, o real adquirente.

A característica básica e distintiva dessa modalidade em relação à anterior reside na emissão de Nota Fiscal de Venda da mercadoria ao encomendante, uma vez que a operação de importação é realizada pelo importador às suas próprias expensas, tornando-se ele, por essa razão, o proprietário da mercadoria, revendida após o desembaraço aduaneiro ao encomendante.

Vale observar que, neste caso, o importador age como se estivesse tratando com uma importação direta ou própria, uma vez que a ele cabem todos os procedimentos com vistas à internalização da mercadoria, que, inclusive, será vendida ao encomendante.

Da mesma forma, o nome do importador deve ser vinculado ao do encomendante por ocasião do registro da importação junto ao Siscomex.

3. A FRAUDE NO COMÉRCIO INTERNACIONAL

Como se disse em tópico anterior, a expansão do comércio internacional implica, naturalmente, a prática irregular de atividades de importações e exportações. Com efeito, a disputa por maiores e mais vantajosas oportunidades no mercado enseja a adoção de procedimentos nem sempre ortodoxos ou condizentes com a legalidade exigida pela legislação dos países envolvidos.

A seguir, serão analisadas as práticas irregulares observadas no comércio internacional, notadamente as que se referem à interposição fraudulenta de terceiros, passível da aplicação da pena de perdimeto.

3.1. Interposição Fraudulenta de Terceiros

Preliminarmente, deve-se registrar que o bem jurídico protegido em hipóteses de fraudes de natureza tributária situa-se no patrimônio da Fazenda Pública. Considerado o interesse tutelado pelo Direito, a arrecadação dos tributos devidos constitui o objeto da proteção jurídica. Dada essa premissa, é válido asseverar que se torna indispensável a aferição do prejuízo causado ao Fisco federal, para que se possa concluir pela interposição fraudulenta.

Com autoridade, afirma María Asunción Rancaño Martín (1997, p. 112):

El delito de defraudación tributaria es un tipo penal de resultado que requiere la existencia de un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Para su consumación se precisa, por tanto, la producción de un perjuicio económico, punto este sobre el que no existe controvérsia alguna entre los autores.

A evolução do comércio se deve, em parte, à eliminação dos entraves de toda ordem que se colocavam diante de negociantes em todo o mundo, sobretudo a partir dos primeiros anos do século passado. Ainda que se tenha observado alternância entre o livre comércio e o protecionismo devido aos dois grandes eventos que abalaram o mundo, o processo de liberação do comércio contribuiu para a aceleração e criação de fraude fiscal.

Vale assinalar que o maior acordo internacional de comércio do século XX, o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, assinado em 1947, visou estimular as trocas de mercadorias entre os países então signatários. Hoje, os mais de 150 membros da Organização Mundial de Comércio viram intensificar-se o comércio internacional, que opera em um fluxo nunca antes experimentado.

Como não poderia deixar de ser, a criação de organismos mundiais e regionais provocou uma série de mudanças nas práticas comerciais, decorrentes do uso de tecnologia avançada, que facilitou a comunicação e o transporte de bens pelo mundo. O tempo de permanência do veículo transportador em viagem internacional, seja por via aquática, aérea ou terrestre, foi sensivelmente reduzido. Este avanço acelerou e facilitou a comercialização de produtos, o que, como se disse, fez aumentar o número e o grau de sofisticação na prática de fraudes fiscais.

Uma das práticas observadas pelas autoridades públicas, e objeto do presente trabalho, consiste na interposição fraudulenta de terceiros. O tipo legal que recebeu essa denominação, inserido na expressão geral dano ao Erário, comporta interpretação por demais ampla, uma vez que compreende todo e qualquer prejuízo causado à Fazenda Nacional, que resulte na falta de pagamento de tributos e, também, no descumprimento de qualquer exigência relativa ao controle aduaneiro sobre importações e exportações.

A interposição fraudulenta tem por base, no Direito brasileiro, inciso V, do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455/76, com a nova redação dada pelo art. 59, da Lei nº 10.637/02.

Atentas às alterações nas práticas comerciais, as autoridades aduaneiras buscaram o devido respaldo legal que lhes permitisse exercer o controle mais efetivo sobre as entradas e saídas de mercadorias do território nacional.

Contudo, a prevenção e a repressão de crimes aduaneiros, como costumam ser chamadas as fraudes e simulações verificadas no âmbito das transações comerciais com o exterior, derivam na tentativa de abranger toda e qualquer irregularidade ocorrida nesse âmbito, ferindo, como se verá adiante, o direito fundamental à segurança jurídica.

A interposição fraudulenta é sancionada pelo Direito brasileiro com a pena de perdimento, imposta aos infratores que operarem de maneira fraudulenta a sua importação, ainda que a fiscalização comumente baseie a autuação em mera presunção de irregularidade. Insta observar que a fraude, assim como a simulação, tem como característica a conduta dolosa do autor, isto é, não basta a constatação do aspecto subjetivo do ilícito, mas a indiscutível, sob o ponto de vista jurídico, intenção de produzir o dano.

É mister destacar que, mesmo o elemento objetivo do crime, pressupõe o aspecto subjetivo, uma vez sabido que, para a prática do delito, é condição básica o conhecimento prévio do infrator sobre as regras estabelecidas e que regem a hipótese legal. Só frauda a lei, isto é, só age com dolo aquele que conhece a norma legal e a descumpre por deliberação própria. Portanto, a intenção de contornar os ditames legais é essencial para a configuração do crime de interposição fraudulenta.

Adicionalmente, é importante afirmar que o pressuposto elementar do crime consiste na prática delituosa que vise ocultar o real adquirente, o real importador e/ou o real vendedor da mercadoria, inclusive quando se trata de interposição fraudulenta de terceiros.

Como diz Amélia González Méndez (2001, p. 82):

Si por virtud de la tipicidad la conducta examinada deve adequarse a la descripción del supuesto realizada por la ley, el dolo y la culpa deben encontrarse ya presentes en el momento de calificar como típico ese comportamiento, ya que, según la doctrina finalista, el contenido de la voluntad que se expresa en la acción u omisión considerada es relevante para evaluar la presencia de este elemento y, por lo mismo, el dolo y la culpa integran la parte subjetiva del tipo.

Assim, para que se configure a prática delituosa, faz-se mister que o autor tenha plena consciência da tipicidade do crime, além da vontade deliberada de agir de acordo com o tipo descrito na lei tributária. Simples presunção, portanto, é insuficiente para a responsabilização do importador, do exportador, do adquirente ou de terceiros envolvidos na transação.

3.1.1. A Fraude como Ação Delituosa

A fraude é definida no art. 72, da Lei nº 4.502/64, como:

“[...] 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 suas características essenciais, [...].” (Grifo nosso.)

Evidentemente, a intenção do fraudador é excluir ou diferir o pagamento do imposto devido, conforme complementa o artigo. Mais uma vez se observa a necessidade do dolo como elemento inafastável do crime. Não basta, portanto, a acusação de fraude sem a prova cabal e incontestável da intenção de causar o dano específico para a configuração do delito aduaneiro. É preciso provar que a fraude tenha sido praticada com o claro objetivo de produzir determinado resultado, ou que o autor assumiu conscientemente o risco de produzi-lo.

De acordo com o consagrado Túlio Rosembuj (1999, p. 162.), “la finalidad exclusiva pretende impedir, a través de procedimientos técnicos, la realización del hecho imponible que debió producirse y no lo hizo a causa de los mismos.”

Vale assinalar a diferença entre o dolo genérico e o dolo específico, elemento imprescindível à lavratura de auto de infração contra o importador e a apreensão da mercadoria, em razão da aplicação consequente da pena de perdimento.

Para efeito de ilustração e clareza, transcreve-se Felippe Alexandre Ramos Breda (DEMIS, 2014, p. 361), que, ao estabelecer a distinção entre o dolo genérico e o dolo específico, assevera que o primeiro:

[...] perquire sobre a vontade do agente em realizar apenas o fato descritivo na lei, em seu núcleo, de forma objetiva, daquela exigida pelo dolo específico, em que a vontade do agente ao fato infracional tem fim especial, com conhecimento pleno do ilícito.

A afirmação permite concluir que só a criteriosa investigação sobre os elementos que constituem o crime é capaz de apontar a autoria do delito previsto na lei. As possíveis evidências da prática delituosa, como a falta de recursos suficientes para que se proceda a importação ou a ocultação de

alguma das pessoas que integram o contrato de compra e venda, hão que ser apuradas, e, desse modo, há que ficar provada, de forma incontestável, a intenção do agente de praticar a fraude fiscal.

É forçoso reconhecer que o crime decorre da prática de algo proibido pelo ordenamento jurídico ou contrário à lei. A conduta que não se enquadre na tipologia descrita exime o agente da responsabilização pelo ato praticado e, naturalmente, exclui a aplicação da pena.

3.1.2. A Simulação como Ação Delituosa

O conceito de simulação é universal e, no Brasil, tem por base as lições de Clóvis Bevilacqua, seguida por renomados civilistas pátrios. Em seu sentido jurídico, simulação corresponde a uma “declaração enganosa da vontade”, que tem por fim a obtenção de um resultado diverso daquele claramente indicado pelo agente. Mais explicitamente, diz-se que a simulação objetiva iludir terceiro, mediante a ocultação de fatos ou atos que realmente se pratica.

Veja-se em que termos dispõe o art. 167, §1º, do Código Civil Brasileiro ao se referir à simulação:

Art. 167. É nulo o negócio simulado, [...]

§1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

- I – aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; e
- II – contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

Gilberto de Castro Moreira Junior e Maristela Ferreira Miglioli (DEMIS, 2014, p. 392) procuram traduzir o enunciado legal supratranscrito, afirmando: “Assim, o que ocorre na simulação é a divergência intencional entre a realidade e a aparência, para enganar ou burlar terceiros que, no caso da interposição fraudulenta, seriam as autoridades aduaneiras e fiscais.”

Com efeito, em matéria aduaneira, o ato simulado representa a omissão do real vendedor do bem, do real importador ou do real adquirente, em operação dissimulada com o propósito de elidir ou de retardar o pagamento de tributos ou de evadir-se do controle aduaneiro sobre a importação.

Há, portanto, a necessidade de conluio entre dois, pelo menos, dos agentes que interferem no processo de introdução da mercadoria no país para que fique evidenciada a simulação.

Em regra, dois contratos de compra e venda são firmados entre as partes. Um deles, em caráter particular, expressa a verdadeira intenção de burlar o Fisco, sendo evidente que as partes auferem vantagens não declaradas oficialmente. O outro, levado, este sim, ao conhecimento da Receita Federal, ostenta a aparência de verdadeiro, sem o que não se configuraria a simulação.

No caso presente, ou seja, da interposição fraudulenta de terceiros, ocorre a simulação quando, por exemplo, o adquirente por conta e ordem ou o encorreador não são informados à Receita Federal pelo importador no momento do registro da importação no Siscomex. Ocorre, também, quando a transferência de numerário do real adquirente é omitida ao se proceder ao despacho aduaneiro de importação.

Tulio Rosembuj (DEMIS, 1999, 251), citado, acrescenta a hipótese do mandato sem representação, isto é, aquele em que o mandatário se obriga a cumprir o mandato por conta do mandante, porém em nome próprio. Isso, na prática, ocorre quando a transferência de recursos não constitui cláusula do contrato de compra e venda entre as partes signatárias.

3.2. Presunção de Fraude e de Simulação

Para fins de complementar a atuação do Fisco no sentido de prevenir a prática de atos ilícitos, ao disposto no inciso V, do art. 23, do Decreto-lei nº 37/66, foi inserido, o §2º, com a seguinte redação: “§2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados.”

A interpretação desse dispositivo é bastante ampla, podendo alcançar a utilização de recursos de terceiros sem atendimento das exigências da importação por conta e ordem, a saber, a existência de contrato em que o adquirente por conta e ordem – mandante, portanto – não transfere recursos necessários para que se efetive a importação; ou os transfere em montante inferior ao valor da mercadoria e dos tributos devidos.

Da mesma forma, constitui dano ao Erário, no sentido da norma legal, a utilização de recursos próprios sem atendimento das exigências da importação para venda a encomendante. Em ambos os casos, é de se incluir entre o descumprimento de pressupostos legais a omissão do adquirente por conta e ordem, ou do encomendante ao ser efetuado o registro da importação no Siscomex.

Dada a variedade de formas em que se manifesta o comércio internacional nos dias atuais, nem sempre se pode afirmar que a falta de transferência de numerários suficientes para a importação tenha o propósito de burlar o Fisco. Assim, também, e pelo contrário, a transferência de valor excessivo para a necessidade de introdução da mercadoria no país seja indício de fraude.

Está-se referindo aqui a um conglomerado de empresas com atividades no país importador ou, mesmo, em países diversos, cada uma responsável por determinada parcela da produção ou da comercialização de um bem, conforme planejamento pré-elaborado pelo agente econômico, que não pode, *a priori*, ser considerado como planejamento apenas para fins de recolhimento de tributo a menor.

Neste caso, a Receita Federal deverá proceder a investigação que vise apurar a licitude, ou não, da operação realizada. A atividade fiscalizadora, de maneira alguma, pode servir como forma de inibir as importações e exportações, sob pena de violar as regras do GATT e o Acordo de Valoração Aduaneira.

Do mesmo modo, a omissão do real adquirente no registro efetuado junto ao Siscomex, por si, não configura necessariamente infração passível da aplicação da pena de perdimento. Trata-se, em princípio, ou seja, até prova em contrário, mero descumprimento de obrigação acessória, sujeita, não mais que isso, à pena pecuniária específica prevista em lei e no Regulamento Aduaneiro.

4. DANO AO ERÁRIO

Dano ao Erário é figura jurídica inserida no direito pátrio desde a década de 1970, com o fim de reprimir o contrabando e o descaminho, ocorrências comuns no país, que, na época, tributava as importações mediante a imposição de alíquotas elevadíssimas.

Com efeito, a alíquota máxima do Imposto de Importação chegou a atingir 205%, correspondendo ao teto de 105%, acrescido de cem pontos percentuais. Esse nível revelava o caráter altamente protecionista da tarifa aduaneira e incidia predominantemente sobre bens considerados supérfluos ou suntuários.

A medida foi adotada na esteira da política protecionista implantada nesse período histórico em vários países do mundo, sob o pretexto de estimular o processo de industrialização crescente no mundo, principalmente em países carentes de capital.

Justificando com o argumento levantado por alguns estudiosos de que o desenvolvimento econômico deveria ser sustentado por um “grau de intervenção ótimo”, do Estado, assim se expressa Manuel Porto (1991, p. 33):

A outra exceção, sem dúvida a mais popularizada, consistiu na defesa da introdução de restrições ao comércio para promover o aparecimento de uma ou várias novas indústrias ou de indústria em geral. Trata-se de um argumento – o argumento das indústrias nascentes – que, diferentemente do argumento dos termos de comércio, é válido para todos os países, mesmo os países pequenos, [...].

Em seu bojo, como afirma o autor lusitano, uma tarifa essencialmente protecionista não visava tão somente desestimular determinadas importações, mas, também, promover a industrialização do país, que iniciava seu processo de substituição de importações, bem como proteger a indústria que recém se instalava no Brasil.

Só mais tarde, com a assinatura do Tratado de Montevidéu, que estabeleceu as diretrizes para a criação do Mercado Comum do Sul, a política tarifária brasileira se harmonizou com as demais vigorantes nos países-membros do Mercosul.

O tratamento legal das práticas lesivas e desleais ao comércio exterior, com repercussão nos controles aduaneiros, surgiu com a edição do Decreto-lei nº 1.455/76. Em seu art. 23, inciso V, previu o normativo a aplicação da pena de perdimeto em casos em que ficasse configurado o dano ao Erário, consequência de conduta típica prevista no decreto-lei em comento.

Diz o dispositivo, com a redação dada pela Lei nº 10.637/02:

Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...]

V – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, 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.

Como se vê, não só a interposição fraudulenta de terceiros foi alcançada pela lei, mas, também, a fraude e a simulação, como figuras determinantes da hipótese de ocultação do vendedor, do comprador ou de pessoa física ou jurídica responsável pelo ingresso de mercadoria estrangeira no território nacional.

Já em sua versão original, o decreto-lei previa pesada sanção pelo descumprimento da norma, qual seja: a aplicação da pena de perdimento da mercadoria objeto da operação fraudulenta.

Para maior clareza, reproduz-se o §1º, do art. 23, do aludido diploma: "§1º O dano ao Erário decorrente das infrações previstas no *caput* deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias."

É importante destacar que a pena de perdimento só deve ser aplicada quando comprovada na prática ilícita, e de modo irrefutável, a existência do elemento dolo como figura típica e essencial para a caracterização do crime de dano ao Erário.

4.1. Delimitação do Conceito de Dano ao Erário

Como nos ensina a teoria penalista, o crime comporta duas visões: uma de caráter objetivo, e outra de cunho subjetivo. A ausência de uma delas, pelo menos, afasta a sanção, uma vez que não se configurou, em toda a sua extensão, a efetivação da prática antijurídica.

A primeira consiste na previsão legal do tipo punível pelo direito. Em outras palavras, a conduta típica violadora da norma deve estar contida no texto legal, de maneira clara, a fim de se evitar que a presunção, não comprovada, se transforme em mero pretexto para a apreensão da mercadoria e a condenação de pessoa interpresa.

Sob outro ponto de vista, é necessário que a responsabilidade do agente seja atribuída a quem, com inteiro domínio da vontade, tenha praticado o ato ilícito. O Direito é expressão da Justiça. Ninguém pode ser punido nem, tampouco, privado de seus direitos sem previsão legal. O conceito, praticamente presente nas Constituições de todos os países democráticos, antecede o direito posto.

Portanto, a configuração legal do tipo delituoso e também – e sobretudo – a personalização da conduta são elementos imprescindíveis à imposição de penalidade. Nesse sentido, os dois aspectos, o material e o pessoal, devem ser levados em conta para a perfeita configuração do fato contrário à lei.

4.2. A Pena de Perdimento na Jurisprudência do CARF e dos Tribunais

Sob a perspectiva analisada no tópico anterior, no que tange ao conceito de interposição fraudulenta de terceiros, é de se recomendar absoluta certeza na tipificação do fato imponível. A perfeita adequação do fato à norma é o pressuposto elementar idôneo da responsabilidade do agente por um comportamento antijurídico.

Assim, dentro dos limites da segurança jurídica e da certeza do direito, o CARF e nossos tribunais têm se pautado. Especificamente no CARF, podemos encontrar o Acórdão nº 302-38070 como paradigma das decisões no sentido de não aplicar a penalidade sem a comprovação da prática ilícita.

Diz a ementa do Acórdão mencionado: “Inexistindo demonstração da ocorrência de dolo, não se aplica qualquer penalidade, ainda mais quando o ato inquinado de ilegal não acarretou qualquer prejuízo à Fazenda Pública.”

O julgado deixa bem claro a impossibilidade de aplicação de sanção sem que a Receita comprove a prática por ela apontada. Vê-se, também, ao fim da ementa, que a Receita não logrou provar o prejuízo causado à Fazenda Nacional. Dessa afirmação, deduz-se que não mais que a multa por descumprimento de eventual obrigação acessória poderia ser avocada no caso sob exame.

Cabe, ainda, mencionar, a título de maior esclarecimento, decisão do Superior Tribunal de Justiça. No Acórdão nº 1019136, da relatoria do exmo. ministro Castro Meira, restou clara a impossibilidade de punição por fraude ou simulação de terceiro quando não se caracteriza a conduta contrária à norma.

Diz a ementa do Acórdão:

ART. 105, INCISO VI DO DECRETO-LEI Nº 37/66 INEXISTÊNCIA DE TIPICIDADE. 1. O Decreto-lei nº 1.455/76, art. 23, inciso V, alterado pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002, passou a considerar dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias

“estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, 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”.
2. Não se aplica a pena de perdimento na ausência de conduta típica prevista na legislação aduaneira à época dos fatos.

Confirmando o que se disse acima, cabe à Fazenda Pública provar o ato ilícito de responsabilidade de terceiro. Sem isso, descebe a aplicação de penalidade. Afinal, a perfeita configuração do fato e a indicação da responsabilidade pelo cometimento da infração são elementos imprescindíveis para a caracterização do ilícito.

Igualmente, há que ser citado o Recurso Especial 602.615/RS, cujo acórdão foi redigido pelo ministro José Delgado e cuja ementa abaixo se transcreve:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. MERCADORIA IMPORTADA. RÓTULO EM PORTUGUÊS. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO PAÍS DE ORIGEM. PENA DE PERDIMENTO. RECURSO CONHECIDO APENAS QUANTO AOS ARTS. 535, II, DO CPC, 201, II, PARÁGRAFO ÚNICO, DO RIPI E 518, PARÁGRAFO ÚNICO, DO REGULAMENTO ADUANEIRO POR AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS DEMAIS PRECEITOS LEGAIS DITOS VIOLADOS. NÃO OCORRÊNCIA DA INFRINGÊNCIA INVOCADA. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESTA PARTE, DESPROVIDO. 1. Não ocorrendo debate pelo acórdão reclamado, acerca dos dispositivos legais dos arts. 499, 500, IV e 514, VI do Regulamento Aduaneiro, não se conhece do recurso especial quanto à alegação de infringência aos mesmos. 2. Se o decisório analisou todos os pontos importantes e necessários à elucidação da controvérsia, apenas não o fazendo à luz de todos os preceitos levantados pela parte detalhando-os um a um, não comete violação ao art. 535, II, do Código de Processo Civil. 3. A interpretação sistemática da legislação que rege a matéria e a jurisprudência demonstram o entendimento de que a importação de mercadoria com o rótulo em língua portuguesa, sem indicação do país de origem, não conduz à aplicação da pena de perdimento, a menos que fique, efetivamente comprovado, o cometimento de dano ao Erário. 4. *In casu*, a recorrida pagou todos os impostos referentes à importação, não se utilizando de nenhum artifício fraudulento que objetivasse reduzir ou burlar os encargos tributários, de maneira que se afigura exorbitante a aplicação da pena de perdimento, podendo, em vez desta, ser aplicada multa e determinada a reetiquetagem do produto como determina o art. 201 do RIPI.

No julgado acima, expressamente se rebela o Poder Judiciário contra a imposição da pena de perdimento, que considera uma exorbitância quando aplicada sem observância de critérios que conduzam a se concluir que o contribuinte causou, efetivamente, prejuízo à Fazenda Nacional.

5. CONCLUSÃO

Primeiramente, afirma-se que a aplicação indiscriminada da pena de perdimento conflita com os objetivos do comércio internacional preconizados pelo GATT, quais sejam, a redução drástica das tarifas aduaneiras e a exclusão de empecilhos de ordem não tarifária, bem como a eliminação de todas as barreiras possíveis à comercialização de produtos.

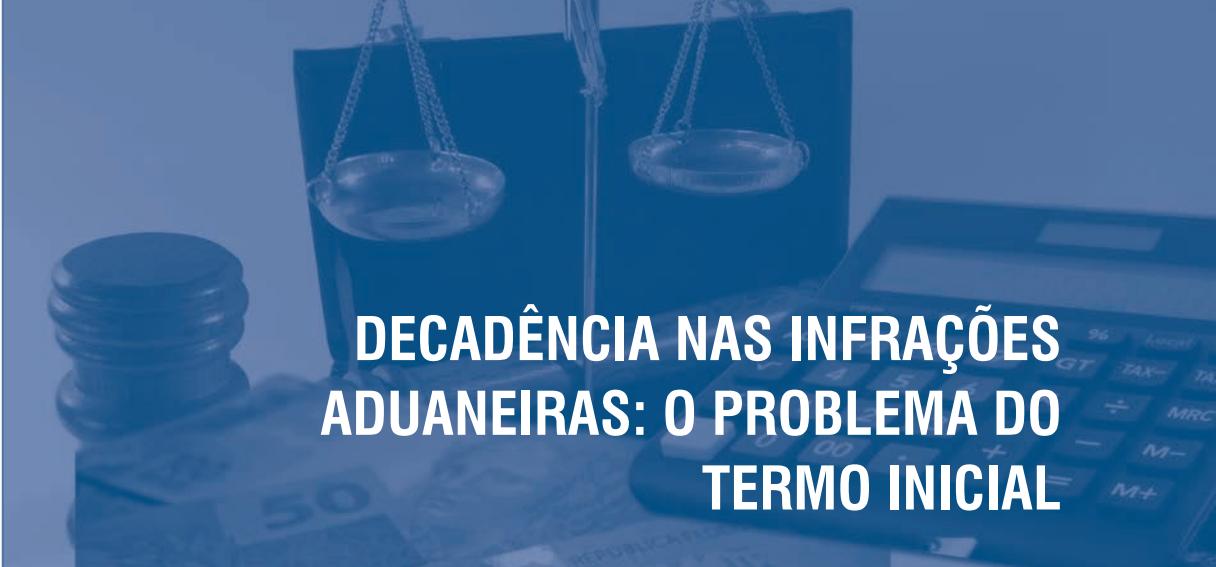
Nesse contexto, a imposição de sanções aos importadores e exportadores sem a fundamentação necessária para justificar a pena constitui, sem dúvida, fator de inibição do desenvolvimento do comércio e, consequentemente, do bem-estar da população e do crescimento econômico do país.

Sob essa mesma perspectiva, tais medidas afrontam dispositivos constitucionais que asseguram a liberdade de iniciativa, prevista no art. 1º, inciso IV, da Carta Magna, como também no art. 3º, no plano dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, insculpidos na Lei Maior.

Concluindo, a pena de perdimento, como consequência da prática de dano ao Erário, deve ser aplicada com moderação pelas autoridades aduaneiras. A simples presunção de conduta dolosa não é prova suficiente do exercício de atividade contrária à disposição legal contida no art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/02.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BRITO, Demes de (coord.). *Questões controvertidas do Direito Aduaneiro*. São Paulo: IOB, 2014.
- HIDALGO, Diego. *Globalización y Unión Monetaria*. Madrid: Siddharth Mehta, 1998.
- MÉNDEZ, Amélia González. *Buena Fe y Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 82.
- PORTO, Manuel Carlos Lopes. *Lições de Teoria da Integração e Políticas Comunitárias*, 1. vol. Coimbra: Almedina, 1991.
- RANCAÑO MARTÍN, María Asunción. *El Delito de Defraudación Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1997.
- ROCHE, Jean-Jacques. *Relations Internationales*, 3. ed. Paris: LGDJ, 2005.
- ROSEMBUJ, Túlio. *El Fraude de Ley, la Simulación y el Abuso de las Formas en el Derecho Tributario*, 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 162.



DECADÊNCIA NAS INFRAÇÕES ADUANEIRAS: O PROBLEMA DO TERMO INICIAL

Carlos Alexandre de Azevedo Campos*

Resumo: A decadência é um dos temas mais instigantes do Direito Tributário, especialmente quanto ao termo inicial. O mesmo pode ser dito quanto ao Direito Aduaneiro. A questão a saber é quando deve ser aplicada a norma especial do art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, ou quando deve ser observado o art. 173, inciso I, do CTN. A diferença é importante, pois diferentes são os termos iniciais dos prazos. A correta solução passa pelo rigor na diferenciação entre infrações tributárias e infrações aduaneiras.

Palavras-chave: Decadência. Termo inicial. Direito Tributário. Direito Aduaneiro. Infrações aduaneiras.

Abstract: Decadence is one of the most intriguing topics of Tax Law, especially regarding its initial term. The same can be said about Customs Duty. The question is when should the special standard of article 139, Decreto-Lei No. 37/66 be applied, or when article 173, item I of Brazilian Tax Code – CTN – should be observed. The difference is important because the deadlines' initial terms are different. The correct solution goes through precision in distinguishing tax infractions from customs infractions.

Keywords: Decadence. Initial Term. Tax law. Customs Law. Customs infractions.

* Mestre e doutor em Direito Público pela Universidade do Estados do Rio de Janeiro (UERJ). Professor-adjunto de Direito Financeiro e Tributário na graduação, mestrado e doutorado da UERJ. Ex-assessor de ministro do Supremo Tribunal Federal (STF). Advogado. Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF), da Sociedade Brasileira de Direito Tributário (SBDT) e da International Fiscal Association (IFA).

SUMÁRIO

- 1. INTRODUÇÃO**
- 2. DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO**
 - 2.1. ASPECTOS GERAIS**
 - 2.2. O INSTITUTO DA DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO**
 - 2.3. CONTROVÉRSIAS EM TORNO DO TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO**
- 3. INFRAÇÕES ADUANEIRAS E O PRAZO PARA LANÇAMENTO DAS PENALIDADES: A DECADÊNCIA NO DIREITO ADUANEIRO**
 - 3.1. CONCEITO DE INFRAÇÕES ADUANEIRAS**
 - 3.2. O ART. 139 DO DECRETO-LEI Nº 37/1966**
- 4. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ E DO CARF SOBRE O TEMA: ERROS E ACERTOS**
- 5. SOLUÇÃO DAS INCONSISTÊNCIAS: A EXATA NOÇÃO DO ALCANCE DAS “NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA” E A AUTONOMIA LEGAL DO DIREITO ADUANEIRO**
- 6. CONCLUSÕES**

1. INTRODUÇÃO

A interpretação e aplicação do instituto da decadência sempre revelam momentos de significativas controvérsias, de ordem tanto teórica quanto prática, no Direito Tributário. As discussões envolvem o diploma legal adequado à disciplina da matéria – se lei complementar ou ordinária –, o próprio prazo decadencial, se há ou não hipóteses de suspensão ou interrupção desse prazo e, particularmente, o termo inicial do prazo ante as particularidades de cada caso concreto. Assim é para o Direito Tributário, assim é para o Direito Aduaneiro.

Este artigo, escrito especialmente para o III Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, a convite dos ilustres organizadores doutor Francisco Marconi de Oliveira e professor doutor Marcus Lívio Gomes, versa a decadência relativa à constituição das penalidades em matéria aduaneira, particularmente a problemática do termo inicial desse prazo. Qual é o termo inicial para a contagem do prazo decadencial nas hipóteses de lançamento de ofício de multas aduaneiras? Aquele estabelecido no art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, ou seja, a data da infração aduaneira? Ou o termo disciplinado no Código Tributário Nacional, art. 173, inciso I – o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado (exercício seguinte ao da prática da infração aduaneira)?

Esta é a controvérsia enfrentada neste artigo – a definição do termo inicial para a contagem do prazo de decadência em relação às infrações aduaneiras –, cuja solução, segundo a perspectiva assumida, envolve, necessariamente, definir o exato alcance da exigência de lei complementar, portanto, do Código Tributário Nacional, no tocante à matéria tributária/aduaneira, aí incluídas as penalidades. Para responder ao desafio, estruturo o presente texto com a seguinte divisão: para além desta Introdução (1), discorro, no próximo item (2), sobre a decadência no Direito Tributário; no tópico seguinte (3), trato do prazo de decadência para a constituição das penalidades aduaneiras segundo o Direito Positivo; depois (4), aponto erros e incoerências da Jurisprudência do STJ e do CARF quanto à matéria; então (5), sugiro o critério que acredito ser o adequado e suficiente para evitar tais incoerências; ao fim (6), conclusões.

2. DECADÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

As relações jurídicas obrigacionais devem ser transitórias. A perpetuação de uma obrigação é sinal de perturbação, de tensão relacional. O Direito deve ter como um dos seus fins a estabilidade das relações interpessoais. Certeza do direito e segurança jurídica favorecem a harmonia social. Nem mesmo o Estado pode ter direitos e poderes tuteláveis eternamente. Por essas razões, o Direito Positivo consagra os institutos da prescrição e da decadência como modos de extinção de direitos exercitáveis que, por inércia dos titulares, não foram exercidos dentro de determinado lapso de tempo. O Direito Tributário – assim como o Aduaneiro – convive com essas forças normativas extintivas de direitos.

2.1. Aspectos gerais

Apesar de diferentes, a prescrição e a decadência possuem um ponto comum: não têm por escopo penalizar titulares de direitos inertes, e sim concretizar a segurança jurídica. Ambas fulminam direitos exercitáveis, cujos titulares permaneceram inertes por certo período de tempo estabelecido em lei¹. Há o interesse público em não se perpetuar a situação de tensão entre as partes da relação jurídica obrigacional. Daí ser correto afastar, por absurda, qualquer justificativa dos institutos como sanções. A prescrição e a decadência não são “penalidades” impostas aos titulares de direitos não exercidos. São, sim, normas que encontram fundamento na própria ideia de Direito.

As semelhanças, contudo, se encerram neste ponto. Há a necessidade de fixação de critérios capazes e suficientes que deem conta da distinção entre os institutos, haja vista possuírem objeto e efeitos diversos. É apontado, por muitos, o trabalho de Agnelo Amorim Filho como o melhor estudo dirigido à diferença entre prescrição e decadência, desenvolvido, entre nós, antes da vigência do Novo Código Civil (AMORIM FILHO, 1960, p. 7-37).

O saudoso professor e civilista criticou o *dogma* de se distinguir prescrição e decadência apenas pelos *efeitos produzidos*: a decadência extingue o próprio *direito subjetivo*, e a prescrição, a *ação*. Mesmo reconhecendo serem, realmente, esses os efeitos, Agnelo lamentou a falta de base científica do

¹ “A decadência e a prescrição apresentam um ponto de contato, que as assemelha: ambas se fundam na inércia continuada do titular durante um certo lapso de tempo, e têm, portanto, como fatores operantes a inércia e o tempo” (CÂMARA LEAL, 1959, p. 114).

critério adotado, entendendo-o como “absolutamente falho e inadequado”, taxando-o de “manifesta petição de princípio, pois o que se deseja saber, precisamente, é quando o prazo extintivo atinge a ação ou o direito. O que se procura é a causa e não o efeito” (AMORIM FILHO, 1960, p. 9). Não haveria segurança em utilizar-se como critério um dado *a posteriori*. Esse deveria ser um *a priori*. Segundo defendeu, o critério cientificamente seguro deveria ter como premissas as *causas* e não os *efeitos* da prescrição e da decadência.

Agnelo Amorim Filho propôs, então, diferenciar os institutos tendo como ponto de partida a classificação dos direitos subjetivos desenvolvida pelo clássico processualista italiano Giuseppe Chiovenda. De acordo com Chiovenda, a categoria de direitos subjetivos pode ser dividida em dois grandes grupos: i) *direitos a uma prestação* (direitos *reais* e *pessoais*), que seriam os direitos que têm por finalidade a obtenção de um bem da vida por meio da imposição legal de “deveres negativos ou positivos aos sujeitos de direito” (CHIOVENDA, 1919, p. 40); e ii) *direitos potestativos*, que são aqueles direitos cuja atuação se dá mediante simples declaração de vontade do titular, embora às vezes com a necessária intervenção judicial, e que cria um estado de sujeição em face de outra pessoa, independentemente da vontade dessa ou mesmo contra a sua vontade.

Para Chiovenda, portanto, os direitos “a uma prestação”, para serem exercidos por seus titulares, dependem de um comportamento positivo ou negativo da parte adversa, que deve cumprir a prestação objeto do direito subjetivo. Por sua vez, segundo o processualista, em outros casos, “a lei concede a alguns o poder de influir, com a sua manifestação de vontade, sobre as condições jurídicas de outra pessoa, sem o concurso da vontade dessa: a) ou fazendo cessar um estado jurídico existente; b) ou produzindo um novo efeito jurídico”. Trata-se de “direitos que se exaurem em um puro poder jurídico”, aos quais Chiovenda deu o nome de *direitos potestativos* (CHIOVENDA, 1919, p. 40-42). Entre os direitos potestativos, Chiovenda incluiu o direito de ação.

Ante tal diferenciação, há premissas fundamentais para o estudo da distinção entre prescrição e decadência: os *direitos a uma prestação* podem ser violados, haja vista o exercício depender da atuação positiva ou negativa de outrem, ao passo que os *direitos potestativos* não estão sujeitos à violação, pois podem ser exercidos sem a concorrência da vontade dos que a eles se sujeitam. Com efeito, se aos direitos potestativos não corresponde qualquer prestação, esses não estão sujeitos à violação de nenhuma espécie. Com base nesse importante traço distintivo, Chiovenda passou a correlacionar

os tipos de ação às aludidas espécies de direitos da seguinte forma: a ação condenatória visaria a obtenção de uma determinada “prestaçāo” do réu, isto é, a condenação a realizar uma conduta positiva ou negativa; a ação constitutiva teria por finalidades a criação, modificāo ou extinção de um estado jurídico (CHIOVENDA, 1919, p. 58 e ss).

O primeiro tipo relaciona-se aos direitos a uma prestação; o segundo, aos direitos potestativos. Essa também foi a conclusão de Agnelo Amorim Filho (1960, p. 16), ao dizer que as duas espécies de ação “correspondem, exatamente, com rigorosa precisāo, aos dois grupos em que Chiovenda dividiu os direitos: as ações condenatórias são meio de proteção dos direitos suscetíveis de violação (*direitos a uma prestação*); as ações constitutivas são, quando necessárias, o meio de exercício dos direitos insuscetíveis de violação (*direitos potestativos*)”. Com apoio nessas premissas teóricas, Amorim Filho desenvolveu sua tese.

De acordo com Agnelo Amorim Filho (1960), a prescrição tem a ver com os *direitos a uma prestação*, por se tratar de espécie de direito suscetível de lesão². O termo inicial do prazo prescricional seria a *actio nata*, que é determinada pela violação de um direito exercitável. Desse modo, apenas as ações condenatórias podem prescrever, pois é este tipo de ação que “nasce” com a violação do direito. Segundo o saudoso professor, neste caso, não é a possibilidade de exercício do direito subjetivo (a uma prestação) que causa intransquilidade social, mas a possibilidade da propositura da ação condenatória, daí porque a lei deve fixar prazo para a propositura da ação e não para o exercício do direito. Diante de tal raciocínio, Agnelo Amorim Filho fixou o que denominou de “primeira regra” de seu estudo: “Todas as ações condenatórias (e somente elas) estão sujeitas à prescrição” (AMORIM FILHO, 1960, p. 16).

Quanto aos direitos potestativos que, em regra, são exercidos diretamente pelos titulares e apenas em algumas situações dependem de intervenção judicial para o seu gozo (exemplo: anulação de casamento), Agnelo Amorim Filho (1960) destacou que a fonte de tensão é a própria possibilidade de exercício do direito subjetivo, mormente em face daquele ou daqueles que

² “Deste modo, fixada a noção de que a violação do direito e o início do prazo prescricional são fatos correlatos, que se correspondem como causa e efeito, e articulando-se tal noção com aquela classificação dos direitos formulada por Chiovenda, concluir-se-á, fácil e irretoquivelmente, que só os direitos da primeira categoria (isto é, os ‘direitos a uma prestação’), conduzem à prescrição, pois somente eles são suscetíveis de lesão ou de violação [...]” (AMORIM FILHO, 1960, p. 19-20).

sofrerão a sujeição. Assim, surge a necessidade de o legislador estabelecer prazo para a prática em si do direito potestativo. Diferentemente do que ocorre com os direitos a uma prestação, aqui o prazo extintivo deve se referir ao exercício do direito propriamente dito, e não à propositura da ação judicial correspondente (até porque o normal é que o Direito potestativo independa de ação judicial)³. Assim, o autor fixou a sua “segunda regra”: “Os únicos direitos para os quais podem ser fixados prazos de decadência são os direitos potestativos, e, assim, as únicas ações ligadas ao instituto da decadência são ações constitutivas, que têm prazo especial fixado em lei” (AMORIM FILHO, 1960, p. 16).

Podemos fixar as seguintes conclusões acerca da doutrina elaborada por Agnelo Amorim Filho: i) o critério mais seguro para distinção entre prescrição e decadência é o que leva em conta a natureza do direito subjetivo em questão; ii) os direitos potestativos, por não serem passíveis de violação porque podem ser exercidos independentemente da atuação de terceiros, estão sujeitos aos prazos de decadência, haja vista que, nesse caso, é a possibilidade de exercício do próprio direito subjetivo que representa fator de perturbação social; e iii) os direitos a uma prestação, por serem passíveis de violação porque dependem do comportamento positivo ou negativo da outra parte, envolvem prazo de prescrição, a alcançar a possibilidade do exercício da ação judicial correspondente à sua tutela, que representa o fator de perturbação social.

Exposta a teoria do professor Agnelo Amorim Filho, eu passo a aplicá-la no âmbito do Direito Tributário. Todavia, com uma ressalva: em vez de se falar em extinção do “direito de ação” pela prescrição, melhor dizer da extinção, pela prescrição, da “pretensão” como poder de exigir o cumprimento de uma prestação (SILVA, 2002, p. 78-83).

³ “O professor disse que, no caso de determinado direito potestativo só puder ser exercido por meio de ação judicial, o termo final do prazo extinguirá apenas indiretamente o direito de propositura da ação e diretamente o direito subjetivo que não foi exercido dentro do prazo legal, até mesmo porque a ação constitutiva não é meio de tutela do direito, mas de seu exercício propriamente dito (AMORIM FILHO, 1960, p. 16).

2.2. O instituto da decadência no Direito Tributário

Aplicando a doutrina acima, é possível afirmar que i) a *decadência* extingue o “direito” do Estado ou seu *poder-dever* ao exercício do lançamento, enquanto ii) a *prescrição* extingue a pretensão ao crédito tributário, exercida mediante a execução fiscal. Em ambos os casos, na forma do art. 156, inciso V, do Código Tributário Nacional, ocorre a extinção do próprio crédito tributário.

Com efeito, é possível identificar, na dinâmica da relação jurídico-tributária, os dois grandes grupos de direitos subjetivos referidos por Chiovenda quanto à esfera de titularidade do Estado: i) o *direito potestativo* – o Estado tem o direito (poder-dever) de formalizar (ou constituir) seu crédito tributário através do lançamento, ou de homologar expressamente o pagamento efetuado pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, independentemente da vontade do contribuinte ou mesmo contra a sua vontade; e ii) o *direito a uma prestação* – o direito do Estado de exigir o cumprimento do objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário, cuja satisfação depende do comportamento positivo do contribuinte em efetuar o pagamento.

O Código Tributário Nacional, recepcionado pela CF/88 com *status de lei complementar*, nos termos do art. 146, inciso III, disciplina as normas gerais relativas à prescrição e à decadência do crédito tributário, inclusive em relação às contribuições de seguridade social. Esse ponto é bastante importante: como o mencionado art. 146, inciso III, reserva exclusivamente à lei complementar a disciplina das “normas gerais em matéria tributária”, o STF não admitiu que prazos de decadência e prescrição, no Direito Tributário, fossem disciplinados por lei ordinária. Apenas lei complementar – no caso, o CTN – poderia versar tal matéria, sendo causa de inconstitucionalidade situação diversa⁴.

O ato de lançamento é o divisor de águas entre o exercício do *direito potestativo* do Estado à formalização do crédito tributário e a possibilidade de exercício da pretensão estatal ao crédito tributário exigível⁵. Não obstante a ausência de precisão terminológica no CTN, é possível distinguir o tratamento legal do tema no Código, principalmente quanto à decadência. Para tanto, a formulação de Agnelo Amorim Filho é bastante útil.

⁴ Cf. STF – Pleno, RE nº 560.626/RS. Rel. min. Gilmar Mendes, j. 12/6/2008, DJ 5/12/2008; Súmula Vinculante 8 (Sessão Plenária de 12/6/2008; DJ 20/6/2008).

⁵ Não entro aqui na discussão, porque desnecessária ao nosso tema, acerca da eficácia *constitutiva* do crédito tributário, atribuída pela legislação e pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, das declarações fiscais prestadas pelos contribuintes na dinâmica de cumprimento das obrigações tributárias sujeitas ao lançamento por homologação.

Sendo o direito ao lançamento um direito potestativo, é a decadência o instituto próprio a extinguir o direito ao seu exercício, ao passo que sendo o direito à exigência do crédito tributário um direito a uma prestação, a prescrição é o instituto próprio para a correspondente extinção. No que se refere ao direito potestativo do Estado ao lançamento, é a possibilidade de exercício do próprio direito subjetivo à *constituição* do crédito tributário que representa o fator de perturbação social, devendo o próprio direito subjetivo ser extinto. E pela decadência como instituto próprio para tal.

Portanto, em Direito Tributário, a decadência extingue o direito do Estado de praticar o lançamento ou homologar o pagamento *antecipado* efetuado no âmbito do lançamento por homologação⁶, extinguindo o próprio crédito tributário que não mais poderá ser formalizado. São o lançamento e, por construção jurisprudencial, a declaração do contribuinte no tocante ao valor declarado, os marcos temporais a separarem a aplicação da decadência e da prescrição. Antes de praticado o lançamento ou da declaração do contribuinte, não há que se falar em prescrição, mas tão somente em decadência, pois o direito potestativo ainda não foi exercido. Após o lançamento (ou a declaração), não há que se falar em decadência, pois o direito potestativo já foi exercido (ou não), mas tão somente em prescrição, pois cabe ao Estado promover a ação judicial para tutelar a pretensão não satisfeita pelo devedor⁷.

São prazos de decadência os estabelecidos nos arts. 150, §4º e 173 do CTN: o *caput* do art. 173 dispõe que “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados...”. Conforme previsto, trata-se de estipulação de prazo extintivo do direito de *constituir o crédito tributário*, ou seja, nos termos do art. 142 do CTN, a presente regra trata da extinção do próprio direito potestativo do Estado ao exercício do lançamento; o §4º do art. 150 dispõe sobre a perda do direito à homologação expressa do comportamento do contribuinte (pagamento) em razão da inércia continuada do Estado por cinco anos contados da data do fato gerador. Trata-se da extinção do direito potestativo do Estado à homologação expressa.

⁶ “Com efeito, na realidade, a relação obrigacional tributária nasce, como não poderia deixar de ser, por sua própria natureza, com a ocorrência do fato gerado [sic]. E, a partir desse momento, surge, também, para o Fisco o ‘Direito potestativo’ de efetuar o lançamento, e ‘Direito potestativo’ a ser exercido dentro do prazo determinado, que, por ser prazo de exercício de ‘Direito potestativo’, é prazo de decadência” (STF – Pleno, EDIv. em RE nº 94.462. Rel. min. Moreira Alves, DJ. 17/12/1982) (trecho do voto do relator).

⁷ Na doutrina tributária nacional clássica, cf. FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 49; SOUSA, Rubens Gomes. *Compêndio de Direito Tributário*. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 125; BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 323.

Já os prazos de prescrição são os estabelecidos nos arts. 168, 169 e 174 do CTN. Os arts. 168 e 169 referem-se ao exercício do direito dos contribuintes à *repetição do indébito*, isto é, à devolução daquilo que foi pago indevidamente a título de obrigação tributária. Trata-se de inequívoco direito a uma prestação, cujo exercício está sujeito ao prazo de prescrição. Por sua vez, o art. 174 disciplina o prazo de que dispõe o Estado para promover a ação de execução para tutela de seu crédito tributário.

Ocorrido o fato gerador, surgem a obrigação tributária e o respectivo crédito tributário. O Estado, mediante a administração tributária, precisa tornar líquida a obrigação e exigível o crédito tributário, através do exercício de seu direito potestativo ao lançamento dentro dos prazos previstos nos mencionados dispositivos do Código Tributário. E se o lançamento não for exercido dentro dos prazos previstos? Se não exercido, terá ocorrida a decadência, e o Fisco não mais poderá exercer o direito ao lançamento, extinto pela decadência, assim como extinto o próprio crédito tributário.

Contudo, há uma questão prévia, de toda relevante ao nosso tema: como se dá a contagem desses prazos? É aqui que entra em cena a principal controvérsia envolvendo a aplicação da decadência: a questão do termo inicial do prazo.

2.3. Controvérsias em torno do termo inicial do prazo decadencial no Direito Tributário

Para o caso de lançamento de ofício ou por declaração, a regra é que o início do quinquênio decadencial se dá no “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, nos termos do disposto no inciso I do art. 173, do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extinguir-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; [...]

O primeiro dia do exercício seguinte é o dia 1º de janeiro do ano posterior ao que o lançamento já poderia ser feito, considerada a data de ocorrência do fato gerador. Se está-se diante de impostos como o IPTU ou o IPVA, desde sempre sujeitos ao lançamento de ofício, não há dificuldades: em se tratando do IPTU de 2017, cujo fato gerador ocorreu em 1º de janeiro desse ano, o termo inicial do

prazo decadêncial é, inequivocamente, o dia 1º de janeiro de 2018, haja vista o lançamento poder ser feito já em 2017. A decadência ocorrerá em 1º de janeiro de 2023.

A grande controvérsia surge quando envolvidos os tributos sujeitos ao lançamento por homologação – a imensa maioria, portanto. A questão é saber se o prazo aplicável é sempre o do §4º do art. 150 do CTN, ou se há e quais são as hipóteses em que o prazo é o do art. 173, inciso I, acima abordado, mesmo em se tratando de tributos sujeitos originariamente, e por determinação legal, ao lançamento por homologação. O ponto é extremamente problemático, haja vista os dispositivos versarem termos iniciais distintos, sendo que a segunda norma legal acaba disciplinando prazo mais elástico, com importantes implicações práticas.

Com efeito, como já mencionado acima, sob a denominação de uma *homologação tácita*, o CTN determina, no §4º do art. 150, que, após a ocorrência do fato gerador, considera-se extinto o crédito tributário e homologado tacitamente o pagamento antecipado caso decorridos 5 anos sem que a autoridade administrativa expressamente homologue a atividade do contribuinte. Na realidade, transcorrido esse prazo, tem-se a decadência do direito do Fisco de praticar a *homologação expressa*, ou o *lançamento por homologação*, como quer o Código. Restará extinto o crédito tributário, mas não exatamente pela homologação tácita, mas pela decadência do direito potestativo à homologação expressa da atividade do contribuinte.

Contudo, realmente pode acontecer de, mesmo nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ser a hipótese de aplicar-se a forma de contagem do prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I. Essa previsão consta na parte final do §4º do art. 150 do CTN: “[...] salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Nos casos de dolo, fraude ou simulação, é o próprio §4º do art. 150 que excepciona a aplicação da contagem do prazo decadencial nele mesmo previsto, sendo aplicável, portanto, a regra do art. 173, inciso I. Há aqui consonância com o inciso V do art. 149 do CTN, que prevê seja realizado lançamento de ofício “quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada”, na atividade de apuração e pagamento no âmbito do lançamento por homologação. Nesses casos, o termo inicial é deslocado da data do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetuado.

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que tal deslocamento também deve ocorrer quando não ocorrido o pagamento antecipado. Segundo o raciocínio empregado, ausente qualquer pagamento, não há o que

se homologar e, portanto, restará descaracterizada hipótese de lançamento por homologação, devendo ocorrer o lançamento de ofício, na forma do art. 149, V do CTN. Havendo pagamento, ainda que parcial, o prazo deve ser contado, todavia, na forma do §4º do art. 150. Apenas no caso de absoluta ausência de pagamento, a contagem dá-se nos termos do art. 173, inciso I, assim como se fossem casos de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, a questão está muito longe de ser simples. É sempre bastante problemático identificar quando se está diante de dolo, fraude ou simulação. Além do mais, recentemente, tem-se discutido o papel cumprido pelas declarações do contribuinte nessa controvérsia. Em não havendo dolo, fraude, simulação ou pagamento, mas tendo o contribuinte “declarado” os valores tributários devidos, ainda assim será caso de contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, inciso I, do CTN? Ou, em hipóteses tais, o prazo deve ser observado na forma do art. 150, §4º, do CTN? A questão, em vez de solucionada, tornou-se ainda mais problemática com a manifestação recente do STJ em sede de recurso repetitivo.

Com efeito, o STJ, em recurso repetitivo – REsp. 973.733/SC –, assentou que aplica-se o inciso I do art. 173, do CTN, quando configurado dolo, fraude ou simulação e quando ausente pagamento “inexistindo declaração prévia do débito”:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ART. 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTS. 150, §4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. *O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, rel. ministro Luiz Fux, julgado em 28/11/2007, DJ 25/02/2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, rel. ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, rel. ministro Luiz Fux, julgado em 13/12/2004, DJ 28.02.2005). [...]*⁸. (Grifos nossos.)

⁸ STJ – 1ª S., REsp. 973.733/SC, rel. min. Luiz Fux, DJ 18/9/2009.

Possíveis ambiguidades e vagueza dos termos do acórdão foram ainda mais problematizadas pelo próprio STJ, quando o Tribunal editou, em 9/12/2015, a Súmula 555, tendo como um dos seus precedentes, logicamente, o próprio REsp. 973.733/SC. A redação do Verbete parece ser no sentido de, em havendo declaração dos débitos pelos contribuintes, aplica-se a regra do §4º do art. 150, do CTN:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa⁹.

Súmulas têm por objetivo sintetizar os precedentes dos Tribunais, dando a esses uma interpretação unificadora e esclarecedora, de modo a eliminar quaisquer incertezas semânticas e estruturais, enfim, incertezas normativas. No caso da decadência em matéria tributária, a Súmula 555, versando o próprio REsp. 973.733/SC e outros julgados do STJ sobre a matéria, parece ter esclarecido a principal dúvida que ainda subsistia em razão de certa ambiguidade dos acórdãos: “Quando não houver declaração do débito” aplica-se o art. 173, inciso I; a *contrario sensu*, “Quando [...] houver declaração do débito”, o art. 150, §4º. Nesse sentido, não haveria mais dúvidas: basta a declaração para aplicação do §4º do art. 150.

Alguns julgados recentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), observando a determinação do §2º do art. 62 do Regimento Interno, têm aplicado o REsp. 973.733/SC na forma em que sintetizado e interpretado pelo próprio STJ mediante a Súmula 555, e assentado que a declaração do contribuinte é causa suficiente, independentemente do pagamento dos valores declarados, para a aplicação do prazo decadencial previsto no §4º do art. 150, do CTN:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 31/03/1998, 30/06/1998, 30/09/1998.

DECADÊNCIA – TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – TERMO INICIAL.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado (art. 173, I, do CTN), nos casos em que constatado dolo, fraude ou simulação

⁹ STJ – 1ª S., Súmula 555, DJe 15/12/2015.

do contribuinte, ou ainda, mesmo nas ausências desses vícios, nos casos em que não ocorreu o pagamento antecipado da exação e inexiste declaração com efeito de confissão de dívida prévia do débito, conforme entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial 973.733/SC, na sistemática dos recursos repetitivos previstos no art. 543-C do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, nos termos do que determina o §2º do art. 62 do Anexo II do atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015. Para o período de apuração em que houve pagamento ou confissão parcial dos débitos, a contagem do prazo decadencial deve observar a regra contida no §4º do art. 150 do CTN¹⁰. (Grifos nossos)

Segundo consta nessas decisões da CSRF, na linha do Verbete do STJ, o pagamento e a declaração não são condições que devem ser observadas conjuntamente para aplicação do §4º do art. 150, e sim alternativamente: pagamento “ou” declaração, bastando um desses atos. Isso fica claro nas palavras do relator do Acórdão nº 9101-002.158, conselheiro Rafael Vidal de Araújo, apreciado pela CSRF em 8/12/2015:

- 4.2. De acordo com o STJ, deve-se aplicar o art. 173, I, do CTN, quando, a despeito da previsão legal de pagamento antecipado da exação, o mesmo inocorre “e” inexiste declaração prévia do débito capaz de constituir o crédito tributário.
- 4.3. No sentido inverso, há duas condições para a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN: 1) haver pagamento; “ou” 2) haver declaração prévia que constitua crédito tributário.

Não obstante, a controvérsia está longe de uma solução inequívoca. Há várias decisões da própria CSRF fazendo leitura contrária da jurisprudência do STJ. Com efeito, não só o CARF, mas o próprio STJ precisa uniformizar seu entendimento, eliminar as contradições e ambiguidades de suas decisões. Sem dúvida, a aplicação da decadência em matéria tributária é terreno fértil de controvérsias, e essas envolvem, em sua maioria, o termo inicial do prazo decadencial. Decisões contraditórias do CARF e do STJ não têm ajudado muito a encerrar as divergências. Tem sido assim com o Direito Tributário, e tem sido assim também, em alguma medida, com o tema de nosso artigo: o termo inicial do prazo decadencial para aplicação das penalidades aduaneiras. É do que passo a tratar agora.

¹⁰ CSRF – 1ª T., Ac. 9101-002.158, rel. cons. Rafael Vidal de Araújo, Data da Sessão de 08/12/2015. No mesmo sentido: CSRF – 1ª Turma, Ac. 9101-002.155, rel. cons. Rafael Vidal de Araújo, Data da Sessão de 08/12/2015; CSRF – 1ª Turma, Ac. 9101-002.154, rel. cons. Rafael Vidal de Araújo, Data da Sessão de 08/12/2015.

3. INFRAÇÕES ADUANEIRAS E O PRAZO PARA LANÇAMENTO DAS PENALIDADES: A DECADÊNCIA NO DIREITO ADUANEIRO

Expostos os aspectos gerais da decadência no Direito Tributário, bem como as principais controvérsias, mormente quanto ao termo inicial do prazo decadencial, é chegada a hora de abordar o tema do artigo propriamente dito: a decadência para lançamento das penalidades aduaneiras, notadamente a problemática do termo inicial.

3.1. Conceito de infrações aduaneiras

O conceito de infrações aduaneiras consta do art. 94 do Decreto-lei nº 37/1966:

Art. 94 – Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste decreto-lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

Ao qualificar as infrações aduaneiras pela inobservância de normas do próprio decreto-lei, o “legislador aduaneiro” estabeleceu conceito bastante amplo, haja vista muito do que dispõem as “normas aduaneiras” do Decreto-lei nº 37/66 ser, na realidade, matéria tributária. O Direito Tributário e o Direito Aduaneiro são próximos, mas não se confundem. Possuem zonas de contato, algumas sobreposições, principalmente, se for considerado o elemento comum do diálogo com o Direito Administrativo. Todavia, vale a repetição: são ramos jurídicos que não se confundem.

Enquanto o fim último do Direito Tributário é a arrecadação de tributos (eventualmente, fins extrafiscais, transformativos), o Direito Aduaneiro tem por escopo a regulação e o controle das operações de comércio exterior, intervindo nas atividades econômicas de importação e exportação dos particulares, sendo estabelecidas sanções por violações a essas regulações. Esse controle pode ter como efeito positivo a arrecadação de tributos, porém, trata-se de consequência natural, e não por escopo próprio. O fim direto e imediato das normas aduaneiras, por meio do controle das mercadorias que entram e saem no e do país, é a tutela da economia nacional, da saúde pública, da segurança dos cidadãos e do meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Essa distinção é de extrema importância para nosso ponto, pois há que se distinguir, para efeito de aplicação das normas legais – inclusive sobre decadência –, quando se está diante de infração aduaneira propriamente dita, ou quando está em jogo verdadeira infração tributária. As espécies de penalidades aduaneiras estão previstas no art. 96 do Decreto-lei nº 37/1966. São elas as penas de perdimento de veículos e de mercadorias, as interdições (conhecidas como sanções políticas quando utilizadas para forçar o recolhimento de tributos) e as multas.

Principalmente em relação às multas, é muito possível encontrar no Decreto-lei nº 37/1966, previsão de autêntica multa por descumprimento de obrigação acessória tributária, portanto, multa tributária. Por exemplo, tem-se a multa do art. 106, inciso I, alínea "a" do decreto-lei:

Art.106 – Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução:

I – de 100% (cem por cento):

a) pelo não emprego dos bens de qualquer natureza nos fins ou atividades para que foram importados com isenção de tributos;
[...]

Com a isenção ou redução condicionada, o contribuinte mantém o direito ao não recolhimento do imposto ou ao recolhimento a menor apenas se implementar a condição do benefício fiscal – o emprego das mercadorias importadas nos fins e atividades que justificaram a desoneração. A previsão de tal multa tem por fim justamente forçar o contribuinte a não fraudar o imposto de importação, desvirtuando a razão de ser do benefício fiscal. A finalidade é a tutela da arrecadação tributária. Nos termos do art. 113, §2º, do CTN, “a obrigação acessória [...] tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, [...] no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”. Significa dizer: o adequado emprego dos bens, de que trata o aludido art. 106, inciso I, alínea "a", é obrigação acessória, instituída no interesse da arrecadação, que, se descumprida, deve implicar a exigência de multa de 100% proporcional ao imposto que seria devido.

Não se trata, em definitivo, de multa aduaneira, mas sim, de multa tributária. Distinguir entre essas duas situações é de muita importância, pois, como passo a descrever, o Decreto-lei nº 37/1966 possui disciplina própria acerca da decadência para a constituição das multas aduaneiras, diversa daquela aplicável às multas tributárias. Como o art. 146, inciso III, da CF/88, exige

diploma legal exclusivo – a lei complementar – a versar a decadência em matéria tributária, o rigor na diferenciação acaba tornando-se uma exigência constitucional. Aplicar o prazo do Decreto-lei nº 37/1966 às multas tributárias acaba, em última análise, configurando violação ao art. 146, inciso III, da CF/88.

É essencial, portanto, que sejam fixados critérios objetivos para tal distinção. Voltarei ao ponto, mas desde já, adianto minha proposição: se estiver envolvida norma que impõe o dever de comportamento positivo e negativo, e a correlata sanção pelo descumprimento, com o fim precípua de tutela da arrecadação tributária, estaremos diante de infração tributária e da multa tributária correspondente. Ao contrário, se o fim precípua for a regulação e o controle das operações de comércio exterior, a defesa da economia nacional, da saúde pública, da segurança dos cidadãos e do meio ambiente ecológicamente equilibrado, estaremos diante de infração aduaneira e da multa aduaneira correspondente. No primeiro caso, deve ser aplicado o prazo de decadência estabelecido em lei complementar (o CTN); no segundo caso, o prazo do Decreto-lei nº 37/1966, mais precisamente de seu art. 139.

3.2. O art. 139 do Decreto-lei nº 37/1966

O art. 139 do Decreto-lei nº 37/1966 estabelece o prazo de cinco anos, *contados da data da infração*, para lançamento das penalidades às infrações aduaneiras:

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado.

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado.

Art.139 – No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.

Para constituição da penalidade aduaneira, o prazo é de cinco anos, e “o termo inicial é a data da infração”. Assim como ocorre com o §4º do art. 150 do CTN, o “fato gerador” é o termo inicial. Fato gerador da multa aduaneira é a infração aduaneira. Porém, solução bem diversa será dada se a escolha for pelo prazo do art. 173, inciso I, do CTN, pois o termo inicial não será mais a data da infração, mas o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ser efetivado, isto é, o primeiro dia do ano seguinte àquele em que se praticou a infração aduaneira. Por envolver infrações, há

aqueles que defendem a aplicação dessa última disciplina, e, dessa forma, a forte controvérsia que existe no Direito Tributário acaba se repetindo no Direito Aduaneiro: qual é o termo inicial do prazo decadencial? Tal dilema pode ser evitado pelo rigor na diferenciação entre infração tributária e aduaneira. Com algumas vacilações, tanto o STJ quanto o CARF têm procurado fixar essas fronteiras.

4. JURISPRUDÊNCIA DO STJ E DO CARF SOBRE O TEMA: ERROS E ACERTOS

A grande controvérsia encerra, portanto, saber se deve ser aplicada a norma específica do Direito Aduaneiro – art. 139 do Decreto-lei nº 37/1966 –, ou a norma geral do CTN – art. 173, inciso I –, para contagem do prazo decadencial relativo ao lançamento das penalidades aduaneiras. A depender da norma utilizada, difere o termo inicial e, consequentemente, a própria forma de contagem do prazo decadencial.

O STJ já se manifestou sobre o tema. O julgado mais citado do Tribunal data de 2007, da relatoria do saudoso ministro Teori Zavascki. No Recurso Especial 643.185/SC, a Primeira Turma enfrentou caso de pena de perdimento de bens pela prática da infração prevista no art. 105, inciso V, do Decreto-lei nº 37/1966. O Tribunal concluiu que o prazo decadencial deveria ser contado na forma do art. 139 do Decreto-lei nº 37/1966, isto é, cinco anos contados da data da infração aduaneira¹¹.

Não obstante o acerto da decisão quanto ao caso concreto, parte da fundamentação, que consta do voto do relator, incomoda por ser *sobreinclusiva* do Decreto-lei nº 37/1966. De acordo com o ministro Teori, o prazo de decadência do art. 139 do Decreto-lei nº 37/1966 “se refere ao direito de impor qualquer das penalidades previstas no art. 96 [do mesmo decreto-lei], inclusive a pena de perdimento”. O ministro determinou, desse modo, a aplicação linear do art. 139, utilizando um critério meramente formal: as penalidades constarem do art. 96 do Decreto-lei nº 37/1966. Porém, como procurei demonstrar no tópico 3.1, *supra*, há multas instituídas no decreto-lei

¹¹ STJ – 1^a Turma, REsp. 643.185/SC, rel. min. Teori Zavascki, j. 15/3/2007, DJ 29/3/2007.

que se referem, inequivocamente, a obrigações de natureza tributária. São, portanto, penalidades tributárias. Nesse caso, o prazo deve ser o do CTN, art. 173, inciso I, e não o do art. 139 do Decreto-lei nº 37/1966.

O critério meramente formal, linear, que despreza as diferenças substanciais entre as infrações, que não leva em conta o escopo tributário ou aduaneiro das normas envolvidas, pode resultar na aplicação do Decreto-lei nº 37/1966 a casos que estão sob a reserva da lei complementar referida pelo art. 146, inciso III, da CF/88. O que deve ser evitado a todo custo. Merece, portanto, críticas a posição não criteriosa do STJ, cujo raciocínio linear, meramente formal, pode resultar em sobreinclusão do art. 139 do Decreto-lei nº 37/1966, em sentido que venha a desconsiderar o comando do art. 146, inciso III, da CF/88.

O CARF tem procurado ser criterioso, distinguindo as situações. Por exemplo, tem jurisprudência firme no sentido de aplicar o art. 173, inciso I, do CTN, nos casos do regime aduaneiro *drawback – suspensão*. No caso do descumprimento das condições desse regime, quando o contribuinte não faz prova da implementação dos requisitos para o gozo do benefício fiscal, a autoridade fiscal poderá efetuar o lançamento de ofício dos tributos que não foram recolhidos em virtude da suspensão inicialmente operada. Para o CARF, o prazo decadencial para a constituição desses créditos deve ser o do art. 173, inciso I, do CTN, levando ainda em conta os prazos legais para prova do cumprimento dos requisitos correspondentes. Importante aqui verificar que a consequência direta e imediata do descumprimento das condições do *drawback* é a constituição dos créditos tributários relativos a impostos e contribuições que deixaram de ser recolhidos em razão do regime especial¹².

O Tribunal Administrativo tem aplicado o art. 139, do Decreto-lei nº 37/1966, sem maiores problematizações, tanto para a pena de perdimento, quanto para a multa substitutiva dessa penalidade. Na hipótese de ser aplicada, em tese, a pena de perdimento e na impossibilidade fática da apreensão das mercadorias, cabe a aplicação da multa substitutiva, equivalente ao valor aduaneiro dos bens. O CARF, em decisões da espécie, deixa claro que, ante a manifesta natureza aduaneira das infrações, deve ser aplicada a *norma especial* do Decreto-lei nº 37/1966, contando-se o prazo decadencial de cinco anos da data da infração¹³.

¹² Cf. CARF – 4ª Câm./3ª Turma Ord., Ac. 3403-002.593, rel. cons. Marcos Tranchesí Ortiz, Data da Sessão de 26/11/2013; CSRF – 3ª Turma, Ac. 9303-003.141, rel. cons. Rodrigo da Costa Pôssas, Data da Sessão de 25/9/2014.

¹³ Cf. CARF – 3ª Câm./1ª Turma Ord., Ac. 3301-003.255, rel. cons. Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Data da Sessão de 29/3/2017; CARF – 4ª Câm./1ª Turma Ord., Ac. 3401-003.251, rel. cons. Robson José Bayerl, Data da Sessão de 27/9/2016.

Para destacar o rigor analítico da posição do CARF em julgados da espécie, importante transcrever parte do voto vencedor no Acórdão nº 3402-003-851, no qual foi dado provimento em parte a recurso voluntário para afastar a contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, inciso I, do CTN, que havia sido aplicado pelo auditor fiscal, e assentar a contagem na forma do art. 139, do Decreto-lei nº 37/1966, porque envolvia infração manifestamente aduaneira:

Como visto no Relatório anterior, no que concerne às normas de decadência, a fiscalização utilizou-se do prazo previsto no art. 173, I, do CTN, em face da caracterização de fraude, entendendo assim que os tributos e multas não estariam abrangidos pela decadência. O Direito Aduaneiro é um ramo de Direito Público voltado ao comércio exterior, que possui conexões necessárias com o Direito Tributário e com o Direito Administrativo, mas com eles não se confunde. O fato aduaneiro é um fato complexo de natureza comercial, administrativa, tributária e econômica, de forma que o fato jurídico tributário se dá dentro do fato aduaneiro, e não ao contrário. Nessa esteira, na área aduaneira há também uma parte com o escopo estritamente tributário, a qual continua regida pelas disposições gerais do Código Tributário Nacional e do Decreto nº 70.235/72, como aquela relativa à decadência dos tributos e multa de ofício.

Ocorre, no entanto, com relação especificamente às infrações aduaneiras, o prazo de decadência para impor penalidades previsto é de 5 (cinco) anos a contar da data da infração, nos termos do art. 139 do Decreto-lei nº 37/66 [...].

Assim, entendo que a aplicação da multa aduaneira equivalente ao valor aduaneiro, aplicável em substituição à pena de perdimento de mercadorias que não puderam ser localizadas, deve ser regida pelo prazo especial de decadência estabelecido pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66¹⁴.

Merce destaque o rigor analítico do voto, que delimita os campos de atuação dos diferentes, embora conexos, ramos do Direito Tributário e do Direito Aduaneiro. Como ressaltei anteriormente, embora próximos, esses ramos jurídicos são distintos, pois, acima de tudo, ostentam objetos diversos de tutela: o Direito Aduaneiro tem por objeto direto o comércio exterior, podendo possuir conexões com a matéria tributária. Sob esse aspecto, ainda que esteja indiretamente incluída no escopo do Direito Aduaneiro, a matéria tributária deve ser regulada pelo Código Tributário Nacional. Foi com base nessa premissa de base científica, que o relator bem distinguiu os campos diferentes de aplicação da Legislação Geral Tributária e da especial aduaneira. Acertou em cheio.

¹⁴ CARF – 4ª Câm./2ª Turma Ord., Ac. 3402-003.851, rel. cons. Maria Aparecida Martins de Paula, Data da Sessão de 20/2/2017.

Mas nem sempre o mesmo rigor é observado no CARF. Há decisões que, diferentemente do STJ, promovem a sobreinclusão do Código Tributário Nacional na matéria aduaneira, indo bem além do que exige o art. 146, inciso III, da CF/88. A CSRF já decidiu pela aplicação linear do CTN, alcançando inclusive penas de perdimento ou a multa equivalente impostas em razão de interposição fraudulenta de pessoas no comércio exterior. Ressaltando o papel da lei complementar para dispor sobre normas gerais em matéria tributária, a Câmara Superior defendeu, na ocasião, quase a onipotência do CTN na disciplina da decadência em matéria de infrações aduaneiras:

Assunto: Imposto sobre a Importação – II Período de apuração: 18/01/2007 a 14/12/2010 DECADÊNCIA – INFRAÇÕES ADUANEIRAS – PENALIDADE. O prazo decadencial para a aplicação das penalidades tributárias, estejam ou não encartadas no Regulamento Aduaneiro, segue a disciplina estatuída no Código Tributário Nacional, conforme jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal¹⁵.

A mesma falta de rigor analítico tem sido observado nos casos do prazo decadencial para aplicação da multa por subfaturamento na importação. Nesse caso, contudo, a decisão equivocada acaba promovendo alcance maior que o correto do Decreto-lei nº 37/66. O parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória 2.158-35/2001¹⁶ estabelece multa administrativa, no percentual de 100%, aplicada nos casos de fraude ou sonegação no subfaturamento de bens importados, incidente sobre a diferença entre o preço declarado e o efetivamente praticado. O CARF tem entendido que o prazo decadencial, nesses casos, deve ser o do art. 139 do Decreto-lei nº 37/66¹⁷. Todavia, a norma punitiva possui o escopo inequívoco de

¹⁵ CSRF – 3ª Turma, Ac. 9303-004.968, redator designado cons. Charles Mayer de Castro Souza, Data da Sessão de 11/4/2017.

¹⁶ Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem sequencial:

[...]

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

¹⁷ CARF – 4ª Câm./2ª Turma Ord., Ac. 3402-003.145, rel. cons. Maria Aparecida Martins de Paula, Data da Sessão de 19/7/2016; CARF – 4ª Câm./2ª Turma Ord., Ac. 3402-003.852, rel. cons. Maria Aparecida Martins de Paula, Data da Sessão de 20/2/2017.

prevenir a sonegação do imposto de importação nos casos de subfaturamento das mercadorias importadas. O objetivo de tutela imediato não é a integridade do comércio exterior, mas a arrecadação tributária em si. A multa é aplicada em razão do recolhimento a menor do imposto por conduta dolosa ou fraudulenta. É evidente que se trata de multa de natureza tributária, devendo ser aplicado o prazo do art. 173, inciso I, do CTN.

Como se viu, embora mais rigoroso que o STJ, o CARF não possui entendimento absolutamente linear, sofrendo oscilações. Em algumas hipóteses, seguindo o entendimento do STJ, o Tribunal realiza uma diferenciação apenas formal entre infração aduaneira e tributária, o que pode implicar a invasão, pelo Decreto-lei nº 37/66, de matéria que a Carta da República reservou à lei complementar (o CTN). Em outros julgados, aplicou o CTN à pena de perdimento e à multa substitutiva, o que representou desprezo ao alcance do Decreto-lei nº 37/66. Já em outros julgados, atuou com rigor analítico, fazendo a necessária distinção substantiva, essencial para delimitar a aplicação correta das normas jurídicas envolvidas.

Esse é o cenário jurisprudencial no STJ e no CARF. Não obstante os acertos da maioria das decisões, alguns erros ocorrem e podem ser corrigidos. A solução passa pelo uso de critérios objetivos a distinguir a matéria aduaneira da tributária e, consequentemente, os casos de penalidade aduaneira de penalidade tributária.

5. SOLUÇÃO DAS INCONSISTÊNCIAS: A EXATA NOÇÃO DO ALCANCE DAS “NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA” E A AUTONOMIA LEGAL DO DIREITO ADUANEIRO

As decisões que promovem a sobreinclusão tanto do CTN, como do Decreto-lei nº 37/66, devem ser evitadas. Ambas não observam o disposto no art. 146, inciso III, da CF/88: ou vão aquém do dispositivo constitucional, ou vão além. Contudo, há a necessidade de aplicar-se estritamente o disposto no art. 146, III. Ir aquém é enfraquecer a efetividade de uma norma constitucional, o que é ruim em qualquer hipótese. Ir além pode implicar restrição a regras ou a princípios constitucionais que estejam em tensão abstrata com o aludido dispositivo. No caso, essa tensão existe em relação aos princípios democrático e federativo. Daí a necessidade da melhor aplicação possível

da norma constitucional. E isso ocorre por meio da leitura adequada do que sejam “normas gerais em matéria tributária” – do que sejam “normas gerais” e do que seja “matéria tributária”.

Explica-se melhor.

O art. 146, inciso III, alínea “c”, da CF/88, reserva à lei complementar a disciplina de “normas gerais em matéria tributária”, incluída expressamente no dispositivo a “decadência”. Portanto, decadência corresponde ao conceito de “normas gerais em matéria tributária”, devendo ser observado o que disposto em lei complementar. Porém, só a decadência em “matéria tributária”. Quando não estiver envolvida matéria tributária, mas aduaneira, a disciplina em lei complementar não deverá ser observada, e sim a norma do art. 139 do Decreto-lei nº 37/1966. Isso é, em última análise, uma exigência de respeito aos princípios democrático e federativo. Significa dizer: não se trata aqui apenas de levar a sério o puro textualismo do art. 146, inciso III, alínea “c”, mas de compreender o papel histórico da disciplina, mediante lei complementar, das normas gerais em matéria tributária.

Uma abordagem histórico-estrutural dessa disciplina aponta para a necessidade de rigor na aplicação da norma constitucional. Como se sabe, coube, historicamente, a Aliomar Baleeiro a iniciativa de atribuir à União a disciplina de normas gerais de Direito Financeiro e, posteriormente, especificamente de Direito Tributário que viessem a uniformizar a disciplina tributária nacional. Assim o fez desde a Assembleia Constituinte de 1946. O objetivo sempre foi de reunir, sob a forma de codificação, normas essenciais que dessem harmonia e unidade ao nosso sistema tributário – sem harmonia e unidade sequer pode-se falar em sistema. Seria necessário, no entanto, concentrar em uma pessoa política a competência para tal disciplina uniformizadora. No caso, essa pessoa apenas poderia ser a União. Segurança jurídica e isonomia exigiam essa disciplina aglutinadora.

Por certo que os estados-membros e os municípios reagiram negativamente ao que representava a perda do poder político sobre seus próprios tributos. O argumento era o da violação ao pacto federativo e à prerrogativa democrática das assembleias legislativas e das câmaras de vereadores de disciplinarem os próprios tributos. Baleeiro, então, precisou encontrar uma *solução de compromisso*. Foi quando sacou a ideia das “normas gerais em matéria tributária”. Não caberia mais à União dispor sobre todo e

qualquer tema tributário, mas apenas sobre “normas gerais”, resguardando a autonomia e a liberdade dos demais entes federativos para tratarem das matérias locais e específicas. Não obstante, nem mesmo Baleeiro sabia definir bem o alcance do que ele criou: até onde vão as chamadas “normas gerais”¹⁸. O alcance das normas gerais em matéria tributária, por tudo isso, sempre esteve envolvido em grandes controvérsias doutrinárias¹⁹.

Por mais difícil que seja definir, com exatidão, tal alcance, a reconstrução histórica da disciplina nos apresenta uma premissa fundamental: quanto mais extensa for a interpretação do que sejam “normas gerais em matéria tributária”, menor será o campo de conformação do legislador ordinário das três esferas federativas, pois maior será a restrição à autonomia política desses operada pela reserva constitucional de lei complementar. Há de se evitar, pela interpretação estrita da expressão, a ubiquidade do legislador complementar nacional em detrimento dos legisladores ordinários tributários. Trata-se de uma inferência dos princípios constitucionais estruturantes do federalismo e da democracia, consagrados em nossa Carta da República²⁰. Isso significa quão errado é baratear o alcance da expressão “normas gerais em matéria tributária”. A fórmula de Baleeiro deve servir ao propósito que lhe deu origem, não mais do que isso, e nem menos.

O alcance deve ser o suficiente para assegurar a efetividade do preceito constitucional, mas sem exageros em sua exegese. Daí a necessidade de rigor na categorização do que sejam “normas gerais”, e do que seja “matéria tributária”. A interpretação deve ser estrita. Aplicando essas premissas à nossa controvérsia, temos o seguinte: decadência é norma geral, e, assim, a princípio, aplicam-se a normas do CTN; porém, é necessária exatidão do que

¹⁸ Sobre a história do compromisso de Aliomar Baleeiro, cf. SOUSA, Rubens Gomes de. Normas Gerais de Direito Financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 37, Rio de Janeiro: FGV, julho de 1957, p. 12-34.

¹⁹ Sobre a histórica controvérsia envolvendo o alcance das normas gerais em Direito Financeiro e Tributário, divida nas correntes dicotômica e tricotômica do papel das normas gerais, cf., pela primeira corrente, ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e autonomia dos Estados e dos Municípios. *Revista de Direito Público*, vol. 10, São Paulo: RT, outubro-dezembro de 1969, p. 45-80; e pela corrente tricotômica, cf. SOUZA, Hamilton Dias de. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 1. São Paulo: José Bushatsky Ed., 1977, p. 1-24.

²⁰ Sobre a prática interpretativa de inferências estruturais, cf. BLACK JR., Charle. *Structure and Relationship in Constitutional Law*. Baton Rouge: Lousiana State University Press, 1969; BOBBITT, Philip. *Constitutional Fate. Theory of the Constitution*. New York: Oxford University Press, 2003.

seja “matéria tributária”, pois apenas nessa hipótese confirma-se a aplicação do CTN. Envolvida disciplina que não tenha por escopo imediato a tutela da arrecadação tributária, mas a integridade do comércio exterior, a hipótese não será de aplicação do CTN, mas do Decreto-lei nº 37/66. No entanto, presente norma voltada a assegurar, precipuamente, o recolhimento do tributo, estarse-á diante de matéria tributária, impondo-se a aplicação das regras do CTN em homenagem ao art. 146, inciso III, “c”, da CF/88. Esta é a proposta deste artigo.

6. CONCLUSÃO

Necessário concluir no sentido de serem as mais adequadas as decisões do CARF, acima apontadas e descritas, que se preocupam em distinguir, analiticamente, os campos de atuação das normas tributárias e das normas aduaneiras, diferenciando as espécies de infrações com repercussão direta e necessária sobre a disciplina dos prazos de decadência, notadamente quanto ao termo inicial. Rigor analítico quanto às distinções é o que este estudo propõe como medida imprescindível para evitar erros de decisão. Claro que há zonas cinzentas, espaços de sobreposição, fronteiras nem sempre claras entre o Direito Tributário e o Aduaneiro. Mas, com o uso sempre responsável de critérios objetivos de distinção, é possível racionalizar as soluções, mesmo envolvida controvérsia sempre tão difícil, como é o caso do termo inicial dos prazos decadenciais.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMORIM FILHO, Agnelo. *Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis*. Revista dos Tribunais 300, São Paulo: RT, 1960, p. 7-37.
- ATALIBA, Geraldo. Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário e autonomia dos Estados e dos Municípios. *Revista de Direito Público*, vol. 10, São Paulo: RT, outubro-dezembro de 1969, p. 45-80.
- BLACK J. R., Charle. *Structure and Relationship in Constitutional Law*. Baton Rouge: Louisiana State University Press, 1969.
- BOBBITT, Philip. *Constitutional Fate. Theory of the Constitution*. New York: Oxford University Press, 2003.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CÂMARA LEAL, Antônio Luis. *Da prescrição e da decadência*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959.
- CHIOVENDA, Giuseppe. *Principii di Diritto Processuale Civile*. Napoli: Jovene, 1919.
- FANUCCHI, Fábio. *A decadência e a prescrição em direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.
- SILVA, Ovídio A. Baptista da. *Curso de Processo Civil*, vol. I. 6. ed. São Paulo: RT, 2002.
- SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio de Direito Tributário*. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- _____. Normas Gerais de Direito Financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, vol. 37, Rio de Janeiro: FGV, julho de 1957, p. 12-34.
- SOUZA, Hamilton Dias de. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, vol. 1. São Paulo: José Bushatsky Ed., 1977, p. 1-24.



OCULTAÇÃO E IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA NO COMÉRCIO EXTERIOR

Ronaldo Feltrin*

Resumo: O presente artigo apresenta aspectos referentes às condutas da ocultação e da importação fraudulenta no comércio exterior, distinguindo que o resultado econômico-financeiro é apenas um dos reflexos dessas condutas, trazendo, também, imbricada a quebra de toda a cadeia de responsabilidade da operação de comércio exterior e do próprio controle aduaneiro.

Palavras-chave: Ocultação. Importação fraudulenta. Comércio exterior. Controle aduaneiro.

Abstract: *This article presents some aspects related to the actions of concealment and fraudulent importation in foreign trade, distinguishing that the economic-financial result is only one of the consequences of these actions, bringing, also, impaired the breakage of the entire responsibility chain of the foreign trade operation and of the customs control itself.*

Keywords: Concealment. Fraudulent importation. Foreign trade. Customs control.

* Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Graduado em Engenharia e Direito. Atuando na Coordenação-geral de Administração Aduaneira da Receita Federal do Brasil (Coana/RFB).

É inegável que o passar dos anos provocou grandes evoluções nas práticas comerciais, que resultaram em medidas de facilitação e simplificação para o comércio exterior, trazendo, porém, mudanças nas práticas ilícitas que se desprendem do âmbito e do fato local. O Estado brasileiro combate os mais diversos ilícitos aduaneiros desde seus primeiros atos de internacionalização, como o Decreto de Abertura dos Portos Brasileiros às Nações Amigas de Portugal, em 1808, e, contemporaneamente, comprehende estes ilícitos como parte de uma intrincada cadeia internacional de agentes e operadores, com reflexos em todo o globo.

O interesse em beneficiar-se econômica e financeiramente por uma conduta ilícita aduaneira é apenas uma das vertentes para sua prática, contudo quando a operação de comércio exterior se reveste de incertezas preliminares, como quem seria o próprio operador, os fatos ganham dimensões que o mero benefício monetário não pode jamais ser o delimitador da sanção aplicada.

O que se põe em jogo ultrapassa os limites do ganho individual, podendo encobrir práticas danosas para a sociedade, de modo que, nos tempos atuais, não se mostra adequado aguardar que o resultado se consume para se ter evidenciada a intenção de um dano maior.

Não se está saindo em defesa de uma eventual valorização da teoria da imputação objetiva, para que se penalize ao máximo a mera conduta prevista na norma, mas em verdade argumentando que ambas as condutas, de ocultar ou de importar fraudulentamente, submergem resultados que não podem ser vistos apenas pelo seu impacto econômico.

O verbo ocultar está estritamente ligado ao conceito de uma falsa verdade intencional, de uma fraude dolosa para obtenção de um resultado. A definição de ocultação constante no Dicionário Jurídico (SILVA, 2003) deixa clara essa intenção ao estabelecer que “a ocultação implica, em regra, na *intenção* de esconder a verdade sobre os fatos ou a realidade das coisas, a fim de que se atente contra princípio jurídico instituído ou se consigam resultados, que não se teriam, se conhecida a verdade”.

Em igual sentido caminha a definição de fraude que “sempre se funda na prática de *ato lesivo* a interesse de terceiros ou da coletividade, ou seja, em ato, onde se evidencia a intenção de frustrar-se a pessoa aos deveres obrigacionais ou legais” (SILVA, 2003).

Interessante delimitar que os conceitos de ocultação e importação fraudulenta trazem em si mais elementos que apenas a fraude fiscal, considerada como “a contravenção às leis ou regras fiscais, com o objetivo de fugir ao pagamento do imposto devido ou de passar mercadoria de uma qualidade ou procedência por outra” (SILVA, 2003), extrapolando igualmente a definição do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que define fraude como “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”.

Faz-se uma observação quanto a não se abordar neste artigo a percepção da existência de ocultação lícita (PEIXOTO, SARTORI, & DOMINGO, 2013), a qual viria como garantidora de segredos comerciais ou empresariais do agente privado. A uma por tal interpretação não se aplicar ao Estado, a exemplo do art. 123 do Código Tributário Nacional, que impede que convenções particulares sejam opostas à Fazenda Pública para modificar o sujeito passivo da obrigação tributária; e a outra pelo Estado ter a obrigação de manutenção do Sigilo Fiscal e Comercial das operações realizadas sob seu controle. Se há razões para um agente privado ocultar a realidade de uma operação de comércio exterior, elas não podem ser postas contra o Estado.

De modo correlato, Hugo de Brito Machado, na obra *Estudos de Direito Penal Tributário* (MACHADO, 2002), no artigo intitulado “A fraude como elemento essencial do tipo no crime de supressão”, difere dois conceitos no tocante às questões de fato e de direito, argumentando que a questão de fato existe apenas como reflexo fenomênico, enquanto a questão de direito passa a existir somente quando o fato possui contornos na legislação tributária.

Esta diferenciação, *máxima vénia*, quando envolvida a questão da ocultação na temática aduaneira, não se enquadraria pela simples razão da possibilidade de se aceitar que existiria ocultação sem reflexos ao controle aduaneiro, quando, na verdade, o simples fato de se acobertar os reais interessados nas operações de comércio exterior já se reveste em grave preocupação às autoridades aduaneiras pela quebra de toda a cadeia de controle. Citam-se como exemplo os bens de uso dual, os quais revestem-se de mercadorias que individualmente, e em seu uso esperado, não estão sujeitas

a licenciamento pelos órgãos de controle, mas com potencial uso devastador quando extraviados para construção de armas, a exemplo dos *Improvised Explosive Devices* (IED). Ou seja, uma operação regular pode se prestar a grandes destruições no globo.

Descritos os conceitos de ocultação e fraude, é relevante esclarecer que essas condutas subsistem ao momento da liberação da mercadoria na aduana, ao despacho aduaneiro. O controle aduaneiro não está circunscrito apenas ao aspecto tributário da operação ou ao momento do despacho aduaneiro da mercadoria, mas consubstanciado em três etapas distintas: anterior, durante e posterior ao despacho, o que direciona à reflexão que diferentes prioridades devem ser adotadas nas etapas do controle da operação de comércio exterior.

No modelo de controle aduaneiro brasileiro, durante o curso do despacho, o desembaraço de uma mercadoria pode acontecer em quatro canais de conferência: o verde, onde acontece a liberação automática da mercadoria; o amarelo, que implica na análise documental da operação; o vermelho, que, além da análise documental da operação, envolve a verificação física da mercadoria; e, residualmente, o cinza, para casos de combate a fraude. Atualmente, cerca de 92% das operações de importação são desembaraçadas no canal verde de conferência¹, o que implica na liberação da grande maioria das operações automaticamente e sem conferência, e esta prática se justifica exatamente na certeza de que o controle aduaneiro não se encerra no despacho da mercadoria.

Não merece, portanto, prevalecer o entendimento onde o desembaraço aduaneiro da mercadoria convalidaria a adequação da operação de comércio exterior. O fato de a operação ter sido analisada sob seus aspectos documentais, ou submetida a inspeção física da mercadoria no momento do despacho, não pode impedir posterior ação fiscal para averiguar se houve o intuito doloso de ocultar ou importar fraudulentamente.

Partindo-se para o arcabouço legal que direciona a ação estatal, a ocultação encontra seu fundamento no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976. Esta previsão não é originária deste decreto-lei, mas decorrente da Lei nº 10.637, de 2002, oriunda da conversão da Medida Provisória 66, de 2002.

¹ <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/aduana>

A exposição de motivos da referida MP não traz maiores detalhamentos quanto a qual teria sido a intenção do legislador originário para criação desta previsão legal, limitando-se a afirmar que visa “aperfeiçoar a legislação aduaneira no que concerne à prevenção e ao combate às fraudes”. Contudo deixa inquestionável que esta específica conduta demandava melhor descrição e ações próprias para reprimi-la.

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...]

V – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, 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.

§1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no *caput* deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

A previsão legal aqui tratada configura como “Dano ao Erário” a constatação de qualquer infração relativa a mercadoria estrangeira ou nacional, tanto na importação quanto na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Na sequência, o parágrafo segundo do mesmo art. 23 estabelece, de forma clara, as condições para que se presuma a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior quando houver a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados.

Logo, a autoridade fiscal, ao se defrontar com uma operação de comércio exterior que encerre as condutas aqui descritas, deve corporificá-las em um processo fiscal, instruído inicialmente por “Auto de Infração”, que demonstre os elementos necessários à formação da sua convicção, e apresentar que o que se enfrenta é a ocultação e a interposição nas operações de comércio exterior na modalidade fraudulenta.

O artigo “Dano ao Erário pela ocultação mediante fraude – A interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior”, de autoria de Angela Sartori e Luiz Roberto Domingo, na obra *Tributação Aduaneira à Luz da Jurisprudência do CARF* (2013), relata com exatidão os elementos que

devem acompanhar a peça acusatória na demonstração da ocultação e da importação fraudulenta, destacando, porém, que o artigo não aborda a existência da presunção legal, complementar e prevista na norma:

Com a análise empreendida neste artigo, podemos concluir a dificuldade que oferece o tema da ocultação ou da interposição fraudulenta de terceiros, uma vez que contempla uma série de características específicas.

Por isso, a Receita Federal, no desempenho de funções da fiscalização aduaneira, ao lavrar o auto de infração constitutivo de crime por dano ao Erário, deve ter como porto seguro a imprescindível tarefa de provar a ocultação mediante os ilícitos de fraude e/ou simulação, demonstrando o dolo e delimitando cada penalidade à pessoa do agente correspondente (PEIXOTO, Sartori e DOMINGO, 2013).

Nesse momento, repisa-se que a conduta de ocultar ou importar fraudulentamente, enquanto ação intencional tendente a esvanecer a realidade dos fatos, deve ser vista como afronta ao aspecto mais sensível de garantia da segurança da sociedade, e não, como já mencionado, apenas pela eventual intenção subjetiva de um benefício econômico ou financeiro.

É o que se extrai do voto no Acórdão nº 321-002.830 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Contudo, para a preservação da segurança pública e garantia do crédito tributário, evitando-se situações de interposição fraudulenta ou utilização de “laranjas” na importação, a legislação detalha, minuciosamente, a forma como devem se configurar essas operações, de maneira que a empresa que efetiva a operação de importação, ou seja, que realiza o negócio jurídico de fundo, de compra e venda internacional, seja perfeitamente identificada, além de estabelecer obrigação solidária pelo crédito tributário originado da operação (Acórdão nº 3201-002.830, rel. Winderley Moraes Pereira. Julgado em 22/05/2017).

A questão ganha ainda mais nuances quando da compreensão da ocultação e da interposição fraudulenta como configuradoras de crimes contra a ordem tributária, elencados na Lei nº 8.137, de 1990, e da possibilidade de extinção da punibilidade com o pagamento integral dos débitos tributários, prevista no art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996.

O pagamento retorna ao Estado apenas um dos vetores resultantes da conduta ilícita, não resolvendo questões como, por exemplo, a segurança da

sociedade e a concorrência desleal, elementos configuradores do controle aduaneiro, o que acabaria por resumir uma conduta de maior gravidade apenas ao seu aspecto tributário. Sem esquecer que o *caput* do art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, delimita este crime ao resultado de suprimir ou reduzir tributo, devendo ser afastada, portanto, a hipótese de exclusão da punibilidade quando envolvidas condutas mais graves que apenas a tributária.

Nesse contexto conturbado, surgem questões quanto ao tratamento a ser aplicado para o crescente número de operações de comércio exterior, a proteção da sociedade, e a necessidade cada vez maior de um Estado mais eficiente e que utilize menos recursos. Uma das respostas encontradas reside na implantação do programa de Operador Econômico Autorizado (OEA), ou Authorised Economic Operator (AEO) no original, construído em um cenário coletivo entre o setor privado e o Estado na busca por um melhor ambiente de negócios no Brasil, e ainda de maior cumprimento às normas.

De acordo com o *compendium* sobre o OEA, constante na página eletrônica da Organização Mundial das Aduanas (OMA)², ele visa construir uma sólida relação entre a aduana e o setor privado, baseado em princípios como a segurança, a transparência e a previsibilidade no ambiente operacional aduaneiro.

A dinâmica de trocas comerciais internacionais, com crescente número de operações, envolve cada vez mais diferentes aspectos a serem enfrentados, e na medida em que se constroem relações sólidas de segurança e confiança entre o setor privado e a Aduana, permite-se ao Estado focar suas ações de repressão, fiscalização e de controle naqueles operadores de mais alto risco. No tocante ao tema da ocultação e da importação fraudulenta, não bastaria a uma empresa certificada como Operador Econômico Autorizado demonstrar não ter cometido essas condutas, mas apresentar elementos sólidos que evidenciem aplicar instrumentos de controle internos para reprimir e impedir tais práticas, tanto internamente quanto em sua cadeia de suprimentos.

Com fito conclusivo, o mundo moderno demanda agilidade e segurança, e a fiscalização aduaneira não deve jamais se evadir, ou se ver obstaculizada de realizar suas atividades, seja no momento do despacho ou nos anos seguintes.

² http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/instruments-and-tools/tools/safe-package/aeo-compendium-en--2017_final.pdf?la=en

A ocultação e a importação fraudulenta no comércio exterior caminham lado a lado para consecução de finalidades muito mais graves, as quais devem ser expostas na peça acusatória tributária e aduaneira, complementares à já existente presunção legal configuradora da interposição fraudulenta, sem se afastar da compreensão em que o benefício tributário ou o resultado econômico-financeiro podem ser apenas um dos pilares do crime cometido.

O presente debate poderia ser alargado para além das exposições no presente artigo, ao se considerar a jurisprudência sobre o tema, e, nesse contexto, juntam-se trechos de alguns votos do Tribunal Superior de Justiça (STJ) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para reforço do tanto argumentado e das reflexões.

Neste primeiro caso, constante da Ementa ao Agravo de Instrumento no Recurso Especial 1.435.983, de 2017, o Superior Tribunal de Justiça entendeu que a conduta praticada de ocultação e importação fraudulenta traz dano a toda a ordem administrativo-aduaneira:

Finalmente, no tocante à aplicação da pena de perdimento, o Tribunal a quo aplicou a pena de perdimento, uma vez que ficou caracterizada fraude e simulação, com ocultação de sujeito passivo, do real vendedor e comprador e do responsável pela operação, bem como a realização de um emaranhado de sociedade e pessoas a realizar operações confusas e sem explicação convincente (fls. 1.106-1.107, e-STJ). Assim, ficou caracterizada a presença de dano à ordem administrativo-aduaneira. Por ocasião do exame da pena de perdimento, deve-se observar a proporção entre o valor do bem e do dano ao erário. Porém, outros elementos podem compor o juízo valorativo sobre a sanção, como, por exemplo, a gravidade do caso, a reiteração da conduta ilícita ou a boa-fé da parte envolvida. *In casu*, o Tribunal de origem destacou que tais circunstâncias são contrárias às partes insurgentes, conforme acima destacado (STJ, AgInt no REsp 1.435.983/RS, rel. ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 19/04/2017).

No exemplo seguinte, também do STJ, prevaleceu o entendimento de o benefício tributário ter sobressaído. Contudo, merece transcrição, pela clareza de conceitos, um trecho da ementa e do voto vencido, o qual descontina a conduta de ocultar como imbricada por resultados mais graves:

Trecho da Ementa

A narrativa da exordial acusatória não indica a ocorrência de delitos outros decorrentes do falso, consistente na ocultação da real empresa importadora de produtos na cadeia de importação, ao contrário, tendo a própria denúncia afirmado que a finalidade do falso era a sonegação de IPI, resta a falsidade ideológica como meio de exclusiva supressão do pagamento de tributo, configurando hipótese de absorção do crime-meio pelo crime final de sonegação tributária.

Trecho do voto vencido (min. Rogerio Schietti Cruz)

“[...] A constatação de que a fraude se deu com a finalidade prioritária de sonegar tributos, por si só, não pode conduzir automaticamente a aplicação da consunção, senão com a verificação, advinda da análise valorativa mais abrangente dos fatos, de que na sonegação esgotou-se a potencialidade lesiva desses documentos fraudados”.

“A análise dos fatos descritos na denúncia descortina um quadro de sucessivas e muito bem engendradas falsidades que abrangiam desde a constituição de empresa de fachada, responsável pelas importações das mercadorias, até a inserção de dados falsos em documentos operacionais, cujo objetivo, como também ficou consignado na denúncia, seria o de impedir a descoberta da real empresa importadora administrada pelo paciente.

Nessa perspectiva, após a análise global dos fatos descritos pelo Ministério Público, a despeito da afirmação de que a finalidade das falsificações seria a sonegação de tributos – nesse ponto chamo a atenção para o fato de que é possível ampliar os objetivos dos acusados, pois a denúncia também aponta para a intenção de obstruir a descoberta da empresa que efetivamente importava os produtos –, verifico que potencialidade lesiva das supostas falsificações não se esgotara na sonegação fiscal, tanto é que foram capazes de iludir a fiscalização nas próprias operações realizadas por empresa de fachada (inclusive podendo atingir a confiança de particulares em suas relações com a referida empresa)” (HC 296.489/SP, rel. ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 06/12/2016, DJe 16/12/2016).

No âmbito do CARF, cita-se o Acórdão nº 3402-004.353, que, além de explicar a afronta ao controle aduaneiro, demonstra igualmente que a ocultação visava apenas desconstruir a cadeia de responsabilidade da operação:

O bem jurídico tutelado pela norma do tipo infracional em questão é o controle aduaneiro. Como se sabe, a função desse controle é principalmente extrafiscal, com inúmeras funções de proteção à economia e à sociedade brasileira, sendo a falta de

pagamento dos tributos apenas um desses aspectos. Assim, mesmo que o contribuinte tenha pago todos os tributos sobre a importação, mas não tenha obedecido as normas previstas na Legislação Aduaneira e tributária que estabelecem a adequada identificação na Declaração de Importação do adquirente na modalidade caracterizada como por encomenda, há subsunção da conduta a infração prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

[...] Dar à importação uma aparência de conta própria, quando na sua essência se trata de importação por encomenda, caracteriza a ocorrência de simulação que, pelos fatos narrados, visou tão somente ocultar de forma dolosa o real interessado na importação (Acórdão nº 3402-004.353, rel. Carlos Augusto Daniel Neto, julgado em 29/08/2017).

Como última remissão, apresenta-se o Acórdão nº 3402-004.322, também do CARF, que expõe de forma clara e transparente as repercussões da conduta de ocultar ou importar fraudulentamente, vindo inclusive a exemplificar alguns desses efeitos:

Ocultar deve ser compreendido como a ação de esconder ou de encobrir alguma coisa aos olhos ou conhecimento de outrem, a fim de que não seja vista ou reconhecida. Há, na ocultação, a má-fé, ou seja, a intenção voluntária de se assim proceder.

[...]

A interposição ilícita de pessoas na importação, em especial por ocultação do adquirente, acarreta dano ao controle aduaneiro, uma vez que o real interveniente envolvido na operação foge à fiscalização aduaneira, porque não figura ostensivamente perante o Fisco, por ocasião da importação, impossibilitando o exame do cumprimento de obrigações principais e acessórias.

[...]

Este tipo de fraude pode ter diversos objetivos, dentre os quais o de evitar que a empresa adquirente seja submetida ao procedimento de habilitação no Siscomex, afastar sua condição de contribuinte (por equiparação) do IPI pela saída do produto de seu estabelecimento (com a quebra da cadeia de incidência deste imposto), impedir a aplicação das restrições quanto ao “valor aduaneiro” e de “preços de transferência”, impedir o conhecimento da verdadeira origem dos recursos e contribuir para a lavagem de dinheiro, inibir a responsabilização solidária do adquirente pelos tributos incidentes na importação, propiciar o aproveitamento indevido de incentivos fiscais estaduais (ICMS), a chamada “guerra fiscal”, acobertar operações com subfaturamento de preços, blindar o patrimônio do real adquirente/encomendante, no caso de eventual lançamento

tributário decorrente das operações ou de infrações, sonegação de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos incidentes sobre a receita bruta auferida, no caso da importação por encomenda, ou sobre o valor dos serviços prestados, no caso de importação por conta e ordem, consoante o art. 12 do Decreto nº 4.524/02.

Portanto, o ilícito não atinge a esfera de interesse exclusivamente tributário, pelo que, mesmo quando não há prejuízo financeiro em decorrência da falta de recolhimento de algum tributo, o que alega a recorrente, ainda assim perpetra-se dano ao Estado, em sua atividade de controle do comércio exterior. Isso se insere dentro do poder de polícia aduaneiro, com vistas a resguardar a economia e soberania nacional, e mesmo a livre e leal concorrência de mercado (Acórdão nº 3402-004.322, rel. Jorge Olmiro Lock Freire, Julgado em 25/07/2017).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- MACHADO, H. d.. *Estudos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas. 2002.
- PEIXOTO, M. M., Sartori, A., & Domingo, L. R. *Tributação Aduaneira: À Luz da Jurisprudência do CARF*. São Paulo: MP. 2013.
- SILVA, D. P. *Vocabulário Jurídico*. Rio de Janeiro: Companhia Editora Forense, 2003.

PARTE 5

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS



PIS/COFINS. CONCEITO DE INSUMOS, JURISPRUDÊNCIA DO CARF E PODER JUDICIÁRIO

Paulo Ayres Barreto*

Resumo: Este artigo analisa as questões envolvendo a interpretação do preceito do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002 que, permitindo o creditamento dos valores referentes a “bens e serviços, utilizados como *insumo* na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, estabelece a não cumulatividade do PIS e da Cofins. Para tanto, o artigo examina a circunscrição constitucional da não cumulatividade de tais contribuições e a compara com as demais espécies de não cumulatividade identificadas pela doutrina, para então analisar o conceito de insumo e a evolução de sua interpretação no CARF e no Poder Judiciário.

Palavras-chave: PIS. Cofins. Não cumulatividade. Insumos.

Abstract: This article analyzes the controversy regarded to the interpretation of both art. 3, II, of Law 10,833/03 and art. 3, II, of Law 10.63/02, which allowing the crediting of amounts referred to “goods and services used as inputs in the rendering of services and in the production or manufacture of goods or products intended for sale,” establishes the so called non-cumulativity of both PIS and Cofins. To do so, the article examines the constitutional circumscription of the non-cumulativity of such contributions, compares it with the other non-cumulative species identified by the doctrine, and then analyzes the concept of input and the evolution of its interpretation by CARF and the Judiciary Courts.

Keywords: PIS. Cofins. Non-cumulativity. Inputs.

* Professor associado de Direito Tributário do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Universidade de São Paulo (USP).

SUMÁRIO

- 1. INTRODUÇÃO**
- 2. A NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS**
 - 2.1. CIRCUNSCRIÇÃO CONSTITUCIONAL**
 - 2.2. O CONCEITO LEGAL DE “INSUMOS” E AS MODALIDADES DE NÃO CUMULATIVIDADE**
 - 2.3. O CONCEITO REGULAMENTAR: A ORIGEM DO CONTENCIOSO**
 - 2.4. TRÊS TESES SOBRE O CONCEITO DE “INSUMOS” E A JURISPRUDÊNCIA DO CARF**
 - 2.5. ANÁLISE DA MATÉRIA PELO PODER JUDICIÁRIO**
- 3. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

1. INTRODUÇÃO

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) vem gerando, ao longo das últimas décadas, relevantes controvérsias jurídicas e disputas envolvendo largos valores, com consequências deletérias para o Fisco Federal e para os contribuintes. A insegurança jurídica envolvendo esses tributos é grande.

Controverte-se sobre sua materialidade. Discutiu-se, no passado, o conceito de faturamento¹. Hoje se debate sobre o conceito de receita bruta, sua abrangência ou não das receitas financeiras de instituições financeiras, dentre outros aspectos. No entanto, é no tocante a não cumulatividade da contribuição para o PIS e a Cofins que parecem residir as maiores fontes de insegurança jurídica e de contencioso envolvendo a matéria.

Originalmente, as contribuições em questão eram cumulativas, inexistindo direito ao creditamento relativamente ao que havia sido pago em etapas produtivas anteriores. Essa circunstância sempre foi combatida pela classe empresarial, que procurava demonstrar os nefastos efeitos dela decorrentes, notadamente nos ciclos produtivos de sucessivas etapas. Nenhuma novidade. Era a repetição do discurso que proscreveu o imposto sobre vendas e consignações². A cumulatividade da contribuição para o PIS e a Cofins representava incentivo tributário à verticalização da produção, em especial detimento dos menores contribuintes.

De sua parte, o Fisco Federal examinava a arrecadação proveniente de seus diversos tributos para concluir que, em relação a boa parte deles, obtinha-se excelentes resultados arrecadatórios, sem um grande esforço de fiscalização. Exemplos típicos desses tributos eram a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), o PIS e a Cofins, tributos incidentes, à época, sobre faturamento ou, ainda, mera movimentação financeira. Em contraposição, havia tributos que demandavam uma intensa atividade fiscalizatória e, ainda assim, estavam sujeitos a não obtenção de resultados satisfatórios, como o Imposto sobre a Renda. Destaca-se o Imposto de Renda

¹ Cf. RE nº 390.840/MG, DJ 15/08/2006.

² Cf. nosso: BARRETO, Paulo Ayres. *Tributação sobre o Consumo: Simplicidade e Justiça Tributária*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). *Tributação e Desenvolvimento*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 532 e ss.

Pessoa Jurídica (IRPJ), especialmente em relação às empresas que, por sucessivos anos, acumulavam prejuízos fiscais. Em relação a elas, o esforço de fiscalização simplesmente não produzia resultados. Concluía-se pela maior “eficiência” dos primeiros, em detrimento dos segundos.

Após a crescente pressão dos contribuintes pela implantação de um sistema não cumulativo para as contribuições incidentes sobre faturamento, aliada a uma certa convergência teórica em relação à necessidade de alteração da sistemática da cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, foram aprovadas as Leis nº 10.637/2002, relativa à contribuição ao PIS, e nº 10.833/2003, que alterou as regras aplicáveis à Cofins. Estava instituída a não cumulatividade dessas contribuições.

Essas leis enumeraram diversos itens que permitiriam a tomada de créditos relativamente às contribuições, como bens adquiridos para a revenda (art. 3º, I, da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, I, da Lei nº 10.637/2002), aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002) e contraprestações de arrendamento mercantil (art. 3º, V, da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, V, da Lei nº 10.637/2002). Não obstante, uma previsão específica gera o maior número de controvérsias. Trata-se da disposição consoante a qual o contribuinte poderá se creditar dos valores referentes a “bens e serviços, utilizados como *insumo* na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda” (art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003 e art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002). A análise das questões envolvendo a interpretação desse preceito, especialmente seus desdobramentos no âmbito do CARF e do Poder Judiciário, é o tema deste artigo.

Para empreender essa análise, iniciar-se-á com o exame da circunscrição constitucional da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, especialmente em face do §12 do art. 195 da CF/88, inserido pela EC 42/2003. Em seguida, examinar-se-á a prescrição legal, cotejando-a com os demais tipos de não cumulatividade identificados pela doutrina. Construídos esses pressupostos, explicar-se-á a restrição empreendida na definição regulamentar do conceito de insumos, para, então, examinar-se a evolução de sua interpretação no âmbito do CARF e, mais recentemente, do Poder Judiciário.

2. A não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins

2.1. Circunscrição constitucional

Até a edição da Emenda Constitucional 42, de 31 de dezembro de 2003, a Constituição Federal apenas se referia, expressamente, à materialidade da contribuição ao PIS e da Cofins, inicialmente pelo signo “faturamento” e, posteriormente, também pela “receita” (EC 20/1998). No entanto, com a referida Emenda, incluiu-se o §12 no art. 195 da CF/88, consoante o qual “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”.

Referida emenda veio a dispor que a legislação infraconstitucional estabeleceria os setores da atividade para os quais os preceitos não cumulativos da contribuição ao PIS e da Cofins seriam aplicáveis. Não se trata de uma mera autorização ao Poder Legislativo para instituir a não cumulatividade com a extensão e da forma que lhe aprouver.

Conforme Paulo de Barros Carvalho, “por imperativo constitucional, pretendendo-se a aplicação do regime não cumulativo àqueles tributos, coube ao legislador apenas indicar os setores da atividade econômica em que deseja fazê-lo, sem, no entanto, autorizar que este limite o direito ao crédito, mitigando os efeitos da não cumulatividade” (CARVALHO, 2007, p. 740).

Isto posto, põe-se a seguinte discussão: é livre o legislador infraconstitucional para definir os setores da atividade econômica em relação aos quais operar-se-á a não cumulatividade? A resposta negativa decorre da análise da Constituição.

Evidentemente, há setores de atividade econômica que estão necessariamente inseridos numa cadeia de operações, etapas de produção. Neles, impõe-se a incidência das contribuições de forma não cumulativa. Em outros setores, tal sucessividade de operações não se dá, sendo perfeitamente admissível a incidência cumulativa. Em verdade, ainda que houvesse a previsão de não cumulatividade, inexistindo sucessividade de operações, não haveria sequer crédito a ser considerado. Não caberia sequer falar em cumulatividade³. É o que ocorre,

³ BARRETO, Paulo Ayres. Tributação sobre o Consumo: Simplicidade e Justiça Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Tributação e Desenvolvimento*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 532 e ss.

por exemplo, em relação a diversos serviços realizados sem o emprego de insumos relevantes que sejam tributados pelas contribuições em questão, mas apenas de mão de obra.

Assim, a definição dos setores de atividade econômica há de se pautar pelos parâmetros acima referidos. A legislação infraconstitucional só pode estabelecer a cumulatividade para setores cuja atuação seja precipuamente monofásica. Presente a sucessividade de etapas, impõe-se a não cumulatividade.

É dizer que não há uma liberdade plena ao legislador infraconstitucional para o estabelecimento, ou não, da não cumulatividade relativamente à contribuição ao PIS e à Cofins. Deve utilizar sua racionalidade. De um lado, deve se ater aos desígnios constitucionalmente consagrados. De outro, deve seguir o mínimo de racionalidade, pautando-se em critérios de justiça e conferindo um sentido técnico às redações legais (FERRAZ JUNIOR, 1988, p. 252 e ss).

Sobre a racionalidade no Direito Tributário e na instituição da contribuição ao PIS e a Cofins, preleciona Marco Aurélio Greco (2014) que “o ordenamento positivo deve ser compreendido a partir da premissa de ter sido produzido por um legislador racional revestido de propriedades bem nítidas, e de a comunicação normativa se dar a partir de um mínimo de racionalidade. Isso implica reconhecer que o sentido das normas não é aleatório ou arbitrariamente construtivo do intérprete e de uma compreensão sistemática dos preceitos que compõem o ordenamento jurídico”.

Ainda sobre a importância da racionalidade e coerência, Humberto Ávila (2007, p. 181), também no âmbito da contribuição ao PIS e a Cofins, esclarece que “o legislador tomou a decisão fundamental de instituir o regime não cumulativo para as contribuições sociais, adotando-o como princípio diretivo e estabelecendo a capacidade compensatória de créditos anteriores como critério de diferenciação entre os contribuintes, para afastar o efeito econômico perverso do acúmulo da carga tributária durante o ciclo econômico. Insta-se: o legislador, pouco importa, até poderia ter uma liberdade de configuração maior ou menor a respeito de qual regime adotar, mas, de fato, terminou por adotar o regime não cumulativo de modo expresso e com uma finalidade inequívoca. Aqui entra em cena o ‘postulado do legislador coerente’: tendo tomado a decisão fundamental de instituir o regime não cumulativo, deve desenvolvê-la de modo consequente e isento de contradições, sob pena de violar a norma

fundamental da igualdade, pouco importando – reitere-se, uma vez mais – se o regime não cumulativo é ou não uma imposição constitucional. A igualdade é, e das maiores”.

Observa-se, destes postulados, que o legislador infraconstitucional não tem liberdade plena para a fixação da não cumulatividade no âmbito da contribuição ao PIS e a Cofins. Não pode este legislador deixar de estabelecer uma efetiva não cumulatividade nos casos em que a possibilidade de sua instituição é plena – como ocorre, exemplificativamente, nos setores comercial e industrial. Por outro lado, há casos em que se revela praticamente impossível a fixação de uma cobrança não cumulativa – como acontece no setor de serviços, passível de ser submetido à cobrança monofásica. Logo, a racionalidade e a coerência do legislador, ao dar efetividade aos desígnios constitucionais, deverão prevalecer.

Nesse sentido, deve-se atentar para a circunstância de que a não cumulatividade, dentre suas principais características, visa a conferir neutralidade aos tributos. Conforme assevera Misabel Abreu Machado Derzi (DERZI, 2007, p. 349), “o princípio da não cumulatividade destina-se a conferir neutralidade aos tributos, que não devem ferir as leis da livre concorrência e da competitividade, norteadores dos mercados. Em resumo, em economias de mercado, como nos modelos europeus ou latino-americano, o imposto é considerado ideal para o mercado se: a) é neutro, devendo ser indiferente tanto na competitividade e concorrência, quanto na formação de preços; b) onera o consumo e nunca a produção ou comércio, adaptando-se às necessidades de mercado; e c) oferece maiores vantagens ao Fisco, pois, sendo plurifásico, permite antecipar o imposto que seria devido apenas no consumo (vantagens financeiras), e coloca ademais todos os agentes econômicos das diversificadas etapas de industrialização e circulação como responsáveis pela arrecadação (vantagens contra o risco da insolvência)”.

A neutralidade tributária encontra sua radicação constitucional nos princípios da igualdade (CF/88, art. 5º, *caput*, e art. 150, II) e da livre concorrência (art. 170, IV), bem como no art. 146-A da Carta Magna, o qual prevê a competência de lei complementar para estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Tal neutralidade, que permeia a instituição de todos os tributos, especialmente os não cumulativos, não pode estar ausente na contribuição ao PIS e na Cofins.

No entanto, a neutralidade relativa a estas contribuições só restará verdadeiramente implementada se não houver o amesquinhamento da não cumulatividade. É dizer que, se apenas se permitir a tomada de créditos de forma desigual aos contribuintes sujeitos ao recolhimento da contribuição ao PIS e a Cofins em caráter não cumulativo, restará inequivocamente afrontada e rompida a não cumulatividade. Criar-se-á um incentivo tributário para concentrar a produção em apenas uma pessoa jurídica (verticalização da produção), quebrando-se as condições de livre concorrência, de forma especialmente deletéria para os menores contribuintes.

Em síntese, seja pela previsão do §12 do art. 195 da CF/88, seja pela eficácia direta dos princípios da igualdade (CF/88, art. 5º, *caput*, e art. 150, II), da livre concorrência (art. 170, IV), e do art. 146-A da Carta Magna, que instituem a neutralidade tributária, a Constituição exige a adequada concretização da não cumulatividade relativamente à contribuição ao PIS e à Cofins. Não se trata de uma faculdade irrestrita do legislador infraconstitucional, mas de um mandamento constitucional a ser observado nos casos de oneração de cadeias plurifásicas. Essa exigência constitucional deverá servir de diretriz interpretativa, bem como de parâmetro para o controle de constitucionalidade da legislação infraconstitucional, a cuja análise se passa.

2.2. O conceito legal de “insumos” e as modalidades de não cumulatividade

Conforme exposto, a não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins foi introduzida, antes mesmo do advento da EC 42/2003, por meio das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Ao tratarem do direito ao creditamento, para determinados setores, esses diplomas normativos também determinaram o aumento de alíquotas, que passaram de 0,65% para a contribuição ao PIS e 3% para a Cofins (total de 3,65%) para 1,65% e 7,6%, respectivamente (total de 9,25%). Teoricamente, o aumento de alíquotas serviria para manter os níveis de arrecadação, considerando-se o amplo direito à compensação das contribuições incidentes nas operações anteriores. Nesse sentido, releva analisar as exposições de motivos das medidas provisórias que deram ensejo às leis em questão.

Em primeiro lugar, a exposição de motivos da Medida Provisória 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, estabelece, em seu item 2, que “a proposta, de plano, dá curso a uma ampla reestruturação na cobrança das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento. Após a instituição da cobrança monofásica em vários setores da economia, o que se pretende, na forma desta medida provisória, é gradualmente, proceder-se à introdução da cobrança em regime de valor agregado – inicialmente com o PIS/Pasep para, posteriormente, alcançar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins)”.

Em segundo, a Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, que instituiu a Cofins não cumulativa, foi mais enfática em sua exposição de motivos: “[...] o principal objetivo das medidas ora propostas é o de estimular a eficiência econômica, gerando condições para um crescimento mais acelerado da economia brasileira nos próximos anos. Neste sentido, a instituição da Cofins não cumulativa visa corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como, por exemplo, a indução de uma verticalização artificial das empresas em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular, empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra”.

Observa-se, das exposições de motivos transcritas, que a instituição das contribuições em questão, em caráter não cumulativo, teve por objetivo “eliminar as distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa desta espécie tributária”.

As exposições de motivos das leis em questão são de fundamental relevo para a identificação das circunstâncias que motivaram sua elaboração, traduzindo-se em precioso instrumento para sua interpretação⁴. Conforme as lições de Ézio Vanoni (s.d.), “os trabalhos preparatórios permitem reconstituir o processo formativo da vontade do Estado manifestada em forma de lei, e, portanto, contribuem para dar uma visão exata dessa vontade no momento da promulgação da lei”.

⁴ Sobre o tema, ver nosso: BARRETO, Paulo Ayres. O tratamento transnacional nos preços de transferência e seus limites constitucionais. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2009, v. 3, p. 131-147.

O próprio Supremo Tribunal Federal já exarou decisão⁵ no sentido de que os debates parlamentares, que possuem função análoga ao da exposição de motivos, revelam-se de “útil indagação das circunstâncias que motivaram a elaboração de determinada norma inscrita na Constituição, permitindo o conhecimento das razões que levaram o constituinte a acolher ou a rejeitar as propostas que lhe foram submetidas”.

A partir dessas considerações, conclui-se que não se pode, ao interpretar a legislação que estabelece a não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, mitigar o preceito que estabelece a necessidade de se eliminar as distorções provocadas pela cobrança cumulativa de tais contribuições. A forma de promover a eliminação de tais distorções materializa-se na possibilidade de tomada dos créditos a que as pessoas jurídicas fazem jus, notadamente no que tange aos insumos por elas utilizados na realização de suas atividades.

Analizando-se a integralidade do ordenamento jurídico brasileiro, percebe-se, de plano, que a Constituição Federal estabelece, expressamente, a não cumulatividade para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) (art. 155, §2º, I) e para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (art. 153, §3º, II), densificando, inclusive, a forma como se deve promover essa característica. Com efeito, com relação a este imposto federal, não há qualquer exceção à utilização dos créditos originados com o regime não cumulativo. No ICMS, foi excepcionada a manutenção dos créditos quando se estiver diante de isenção e não incidência. Em outras palavras, a Constituição Federal estabelece, de modo expresso, os limites e a forma da não cumulatividade no âmbito do ICMS e do IPI. Porém, não há nenhum comando constitucional expresso sobre a forma da concretização da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins. Desta forma, faz-se necessário definir a qual critério esta espécie de não cumulatividade está atrelada.

A doutrina tradicionalmente preconiza a existência de alguns métodos para o cálculo dos tributos denominados de “não cumulativos”, dentre os quais destacam-se os seguintes:

- I. Método direto subtrativo: ao utilizar este método, o contribuinte promove a aplicação da alíquota do tributo sobre a diferença entre as entradas e saídas. Este método também é denominado de método de subtração base sobre base. Sua operacionalização ocorre a partir da dedução, na base de cálculo do tributo, do valor do tributo devido a partir da base anterior;

⁵ ADI MC 2010/DF, rel. min. Celso de Mello, julgamento 30/09/1999, Tribunal Pleno.

- II. Método direto aditivo: neste método, aplica-se a alíquota tributária sobre o valor agregado. Assim, o cálculo é efetuado mediante a aplicação da alíquota sobre o somatório de diversos fatores que contribuem na cadeia produtiva/comercial, tais como mão de obra, matérias-primas, insumos, margem de lucro e quaisquer outras despesas verificadas pelos contribuintes;
- III. Método indireto subtrativo: a apuração da não cumulatividade mediante a adoção deste método consiste na determinação do valor devido por intermédio da diferença entre a alíquota aplicada sobre as saídas e aquela correspondente às entradas;
- IV. Método indireto aditivo: este método determina que o tributo deverá ser calculado mediante a somatória da aplicação da alíquota para cada um dos elementos componentes do valor agregado pelo contribuinte, como matérias-primas e mão de obra;
- V. Método de subtração de imposto sobre imposto (ou tributo sobre tributo): obtém-se o valor devido mediante a subtração do tributo devido nas etapas anteriores⁶.

Analizando cada um dos métodos expostos pela doutrina, conclui-se que a Contribuição ao PIS e a Cofins não se enquadram, de forma perfeita, em qualquer um deles.

Os §§1º dos arts. 3º, tanto da Lei nº 10.637/2002 quanto da Lei nº 10.833/2003, estabelecem que a apuração dos créditos, para os fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, será efetuada mediante a aplicação das alíquotas previstas em cada uma das leis (1,65% e 7,6%, respectivamente) sobre o valor dos bens, serviços, insumos, aluguéis, energia elétrica e demais despesas previstas no art. 3º, *caput* e incisos, de cada um destes diplomas normativos.

⁶ Sobre os métodos aplicáveis à não cumulatividade, ver: COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978, p. 26; TOMÉ, Fabiana Del Padre. Natureza Jurídica da Não Cumulatividade da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins: Consequências e Aplicabilidade. In: Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Fischer. *PIS-Cofins – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 542 e ss.

Observa-se que o método previsto nas referidas disposições legais não se enquadra perfeitamente em nenhum daqueles expostos supra. Para a contribuição ao PIS e a Cofins, há a aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre o valor dos *insumos*, por exemplo, sendo o produto desta operação subtraído do valor do tributo devido pela pessoa jurídica.

O método eleito pelo legislador ordinário da contribuição ao PIS e da Cofins assemelha-se ao “método subtrativo indireto”, ou “imposto contra imposto” (MOREIRA, 2012, p. 435), porém, com ele não encontra identidade integral. Há, ainda, na doutrina quem propõe que tal método tem semelhança com o método “base sobre base”, mas com traços de características da modalidade “tributo sobre tributo” (GRECO, 2004, p. 10)⁷.

Contudo, a despeito das semelhanças com métodos tradicionalmente apontados pela doutrina, para fins da contribuição ao PIS e da Cofins, o legislador ordinário acabou por instituir nova modalidade de cálculo não cumulativo, que guarda foros de semelhança com os métodos tradicionalmente conhecidos, mas a eles não se subsume integralmente.

A não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins tem perfil que se aproxima mais fortemente do denominado sistema “base sobre base”, quanto agregue em sua sistemática de apuração algumas características do sistema imposto sobre imposto.

Nesse contexto, importa à presente análise o conceito de *insumo*, o qual, conforme exposto, tem dado ensejo ao maior número de disputas administrativas e judiciais.

⁷ Marco Aurélio Greco assevera que o “elemento relevante para aferir a dimensão do crédito é o montante despendido pelo contribuinte, o que, em certa medida, aproxima-se do regime de base sobre base, embora com este não se identifique plenamente. Isso porque as leis em questão criam um critério próprio de operacionalização da não cumulatividade, que em parte se assemelha ao base sobre base – na medida em que relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das contribuições incidentes em embargo disso. Assemelha-se ainda, ao imposto sobre imposto, pois o montante não é excluído da base sobre a qual incidirá a alíquota, mas sim do próprio valor das contribuições, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (= receita)”. GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na Cofins. *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 12. Belo Horizonte: Fórum, nov-dez, 2004, p. 10.

2.3. O conceito regulamentar: a origem do contencioso

As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2000 foram regulamentadas, respectivamente, pelas Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2003. Caberia a esses diplomas normativos adequadamente densificar o conceito legal de *insumos*, de modo a realizar os objetivos da lei que previu a não cumulatividade em termos amplos (conforme as exposições de motivos referidas acima) e da Constituição. A própria lei determina que *insumo* é um conceito relacional, consistente na ligação entre bens e serviços que servem de *insumo* para a produção de outros bens ou prestação de outros serviços, sendo estes últimos o objeto das atividades da pessoa jurídica. Nesse passo, é necessário esclarecer que tipo de relação é essa.

No entanto, as instruções normativas em questão veicularam definição bastante restritiva do conceito legal, atrelando-o às seguintes notas conotativas, no caso de insumos empregados sobre produto: i) configurar-se como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem; ii) exercer ação direta sobre o produto em fabricação; e iii) sofrer alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades, em função dessa ação exercida sobre o produto final.

Trata-se de conceito bastante similar ao empregado pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 226 do Regulamento do IPI), que busca restringir a relação entre os insumos e o produto final à ação diretamente relacionada ao ciclo produtivo, desconsiderando diversos bens ou serviços essenciais para a produção, mas que, por exemplo, não entram em contato direto com o produto final. Esse conceito neutraliza grande parte da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, desvirtuando o intuito da neutralidade dessas contribuições. Contudo, uma vez que as autoridades encarregadas da fiscalização de tributos se encontram vinculadas ao conceito das referidas instruções normativas, essa conceituação restritiva deu ensejo a uma série de autuações, que demandaram pronunciamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a respeito, a cuja análise se passa.

2.4. Três teses sobre o conceito de “insumos” e a jurisprudência do CARF

De início, repercutiram nas decisões do CARF três correntes então existentes para explicar o conceito de “insumos”, quais sejam: i) analogia à legislação do IPI; ii) analogia à legislação do IRPJ; e iii) conceito autônomo, intermediário entre o IPI e o IRPJ.

A primeira corrente equiparava o conceito de “insumos” para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins ao conceito restritivo veiculado pela legislação do IPI. Trata-se do entendimento plasmado nas instruções normativas referidas acima, que deu ensejo às autuações levadas ao exame do CARF. Trata-se de um conceito que, além de veicular uma série de restrições não previstas na lei, como a ação direta sobre o produto final, não se compagina com a teleologia da não cumulatividade das contribuições, ou com sua função constitucional de realização da neutralidade tributária.

A segunda corrente, de sua parte, aproxima o conceito de “insumos”, utilizado pela legislação da contribuição ao PIS e da Cofins, ao conceito de despesas necessárias, válido para fins de formação da base de cálculo do IRPJ (art. 299 do RIR/99). Para fins desse tributo, admite-se a dedução da base de cálculo relativamente a quaisquer despesas que possa ser tida como usual ou normal na atividade do contribuinte (PEDREIRA, 1969, p. 6-25), ou, ainda, que concorra para a atividade empresarial e para o lucro a ser tributado (OLIVEIRA, 2008, p. 690).

Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira (OLIVEIRA, 2005, p. 41) concluiu que, para fins da contribuição ao PIS e da Cofins, poderiam ser classificados como insumos, “todos os custos diretos e indiretos de produção, e até mesmo despesas que não sejam registradas contabilmente a débito do custo, mas que contribuem para a produção”. De modo similar, defendeu André Mendes Moreira (MOREIRA, 2012, p. 468) que “os dispêndios com insumos usuais e necessários à consecução das finalidades empresariais, igualmente, devem gerar créditos compensáveis de PIS/Cofins por interpretação analógica com o IRPJ, o tributo federal que mais identidade guarda com as contribuições em tela”. Na mesma linha, concluímos, em estudo anterior, que “o conceito esposado para o imposto sobre a renda, notadamente no que diz respeito à impossibilidade de se mitigar a dedução de despesas necessárias, é aplicável à contribuição ao PIS e à Cofins, considerando-se os contornos impostos pelo legislador ordinário ao instituir a inusitada espécie de não cumulatividade prevista nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003” (BARRETO, 2014, p. 702). Essa linha chegou a ser prestigiada em algumas decisões do CARF⁸.

No entanto, foi a terceira corrente que se sedimentou na jurisprudência desse tribunal administrativo. Em conformidade com essa linha, o conceito de *insumos*, para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, não

⁸ Cf. Processo 11020.001952/2006-22, Acórdão nº 3202-00.226, julgado em 08 de dezembro de 2010. No mesmo sentido, vide Processo Administrativo 10932.000016/2005-78 e Recurso 137.822, Acórdão nº 203-12473.

se identifica nem com o conceito de despesas necessárias para fins de IRPJ, nem com o conceito de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adotado para o IPI. Trata-se de um conceito autônomo e intermediário entre esses dois (SCHOUERI, 2005).

Nesse sentido, estudo analítico da jurisprudência do CARF entre 2000 e 2015, realizado pelo Núcleo de Estudos Fiscais (NEF), da FGV Direito São Paulo (RODRIGUES; MARTINS et al, 2016, p. 703-742), permite chegar-se a duas conclusões.

Em primeiro lugar, verifica-se que, desde fevereiro de 2012 até janeiro de 2015, há jurisprudência uniforme em todas as turmas julgadoras que compõem a 3^a Seção de Julgamento do órgão em admitir que o conceito de insumos para fins de creditamento da contribuição ao PIS e da Cofins é relacional, devendo ser verificada a relação entre o bem e/ou, serviço com a atividade exercida pelo contribuinte, de forma a verificar a sua *pertinência* ao processo produtivo. Acataram-se, nesse sentido, as precisas colocações de Marco Aurélio Greco (2004, p. 17), para quem “insumo não indica uma substância em si (material, química, física, etc.), nada, em si mesmo, pelo simples fato de existir possui a qualidade de insumo. Ao revés, essa qualidade resulta de certo tipo de relação entre aquilo que é reputado insumo (X) e algo (Y) perante o que X assim deve ser visto. É a maneira ou o modo de utilização do bem ou o serviço que determina a incidência da norma”.

Em segundo lugar, apesar da uniformidade dos julgados quanto à adoção da posição intermediária, em razão desta posição indicar para um conceito relacional, há uma “análise casuística” para cada processo, o que gera divergências no julgamento, quanto à caracterização da relação entre o insumo e a atividade do contribuinte.

Assim, embora tenha convergido pela corrente intermediária, reconhecendo o caráter relacional do conceito de insumos, o CARF não definiu, com precisão os limites da relação necessária de um produto ou serviço em relação ao processo produtivo, para que se pudesse considerá-lo como insumo. Em vez de tentar seguir pela definição conotativa das características necessárias a essa relação, o tribunal optou por seguir por uma análise casuística, por meio da qual a definição do termo é alcançada pela enumeração de uma série de elementos que nele se encaixam.

Nesse sentido, vem sendo reconhecidos como insumos aptos a gerar créditos da contribuição ao PIS e da Cofins não cumulativas: i) uniformes e materiais de segurança de uso obrigatório na prestação dos serviços,

os Equipamentos de Proteção Individual (EPI)⁹; ii) em relação à agroindústria: serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de diversos insumos, manutenção de bens ativados e não ativados¹⁰; iii) frete na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa – interpretação da expressão “frete na operação de venda”¹¹; iv) frete para transferência de insumos entre estabelecimentos (insumo de insumo)¹²; v) relativamente à mineração: gastos com serviços de prospecção, sondagem e geologia (anteriores à lavra)¹³.

Todos esses julgados demonstram que o CARF vem avançando na construção de um conceito denotativo de insumos, por meio da enumeração de todos os elementos que se enquadram nesse conceito. Trata-se, inequivocamente, de uma maneira de diminuição da insegurança jurídica que permeia a questão, consistente na impossibilidade de se determinar, com clareza, os efeitos jurídicos da tomada ou não, de um crédito das contribuições.

Não obstante, essa definição casuística deixa muitos elementos fora, em face do seu caráter sempre restrito aos casos já analisados pelo tribunal administrativo. Esse tipo de definição, como apontam Guibourg, Ghigliani e Guarinoni (2000, p. 59), costuma ser menos efetiva, especialmente em face de classes muito extensas, cuja enumeração de todos os elementos afigura-se impossível.

Nesse sentido, faz-se necessária, também, a construção de um conceito connotativo mais preciso de “insumos”, que vem sendo ensaiada pelo Poder Judiciário, conforme se passa a expor.

⁹ Acórdão nº 9303005.192, 3ª Turma da CSRF, Sessão de 17/05/2017.

¹⁰ Acórdão nº 9303004.918, 3ª Turma da CSRF, Sessão de 10/04/2017

¹¹ Acórdão nº 9303005.156, 3ª Turma da CSRF, Sessão de 17/05/2017.

¹² Acórdão nº 3402-003.520, 4ª C., 2ª T.O., 3ª Sejul, Sessão de 01/12/2016.

¹³ Acórdão nº 3402002.669, 4ª C., 2ª T.O., 3ª Sejul, Sessão de 24/02/2015.

2.5. Análise da matéria pelo Poder Judiciário

O conceito de “insumos”, para fins do creditamento em relação à contribuição ao PIS e à Cofins, foi inicialmente examinado pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial 1.246.317/MG (DJ 29/06/2015), sem efeitos vinculativos, em que uma empresa fabricante de gêneros alimentícios discutia a possibilidade de creditamento em relação a diversas rubricas, incluindo materiais de limpeza e desinfecção e serviços de dedetização. Trata-se, claramente, de produtos e serviços que não exercem atividades diretas sobre o produto final do contribuinte (gênero alimentício), de modo que, pela aplicação dos dispositivos restritivos das INs SRF 247/2002 e 404/2003, não dariam direito a créditos.

Contudo, ao analisar a matéria, a Segunda Turma do STJ entendeu pela adoção da corrente intermediária:

[...] a conceituação de “insumos”, para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de “Custos e Despesas Operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda (IR), por que demasiadamente elastecidos.

O tribunal foi além, ainda, para adotar como critério de configuração da relação entre o insumo e o processo produtivo a “pertinência”, aferida por meio de um teste de subtração do potencial insumo. É dizer que seria insumo o produto ou serviço cuja subtração importasse na impossibilidade da fabricação do produto final ou prestação do serviço final:

5. São ‘insumos’, para efeitos do art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

Assim, o tribunal chegou à conclusão de que produtos como materiais de limpeza e de desinfecção e serviços como os de dedetização dariam direito a créditos relativos à contribuição ao PIS e à Cofins, tendo em conta a sua pertinência ao processo produtivo, em face de exigências de higiene e limpeza.

Trata-se de um precedente importante. Entretanto, não tendo sido julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC/73), esse julgado não tem o condão de vincular o Poder Judiciário ou o CARF, motivo pelo qual se reveste de superior importância o julgamento, também pelo STJ, do Recurso Especial 1.221.170/PR, cujo contribuinte também é uma indústria alimentícia, este sim representativo da controvérsia e com efeitos vinculativos (art. 927, III, do CPC/15).

Iniciando o julgamento, o ministro relator, Napoleão Nunes Maia Filho, votou pelo aproveitamento total dos créditos sob discussão, adotando um conceito de insumo próximo à legislação do IRPJ. Conforme o voto do ministro, “deve ser considerado insumo para o PIS/Cofins *todas as despesas realizadas na aquisição de bens e serviços necessários ao exercício da atividade empresarial, direta ou indiretamente*”.

Em seguida, o ministro Og Fernandes votou pela aplicação do conceito constante da legislação do IPI, na linha restritiva das instruções normativas. Conforme o seu voto, “o conceito de insumos para fim de incidência das Leis nº 10.637 e nº 10.833 compreende as matérias-primas, os produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como os desgastes, 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 incluídos no ativo imobilizado”. O ministro expressamente ressalvou a legalidade das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 que, em sua visão, “apenas explicitam o conceito de insumos previsto tanto na Lei nº 10.637 quanto na Lei nº 10.833, sem qualquer escopo restritivo dessas normas legais”.

O terceiro a votar, ministro Mauro Campbell Marques, relator do precedente anterior, propôs uma tese intermediária, conforme a qual: “é insumo, para PIS e Cofins, ‘o bem ou serviço que tenha sido adquirido para ser efetivamente utilizado na prestação do serviço ou na produção ou para viabilizá-los, com pertinência no processo produtivo’”. Ainda conforme o voto desse ministro, “é necessário que ‘a produção ou prestação de serviço dependa daquela aquisição’ demonstrando a essencialidade”, e “não se faz necessário o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o produto”.

O ministro Benedito Gonçalves, então, teve seu voto computado como segundo o ministro Og Fernandes, embora houvesse dúvidas se o critério apontado pelo ministro Gonçalves realmente estaria alinhado com o defendido pelo ministro Og.

Disso se seguiu o voto de vista da ministra Regina Helena Costa, que propôs que o tribunal adotasse duas teses, quais sejam:

É ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, que comprometem a eficácia do sistema não cumulativo de recolhimento das contribuições, tais como definido nas legislações do PIS e Cofins não cumulativo.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Percebe-se que a ministra propôs o expresso afastamento das Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, reconhecendo-se a sua ilegalidade por indevida restrição ao conceito legal. Ademais, propôs a adoção de um conceito de “insumos” ligado à “essencialidade” ou “relevância” do bem para o processo produtivo. Conforme a ministra, “o critério da relevância é mais abrangente que o da pertinência”.

Após a prolação desse voto, os ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Mauro Campbell Marques readequaram a sua posição para seguir o voto da ministra Regina Helena Costa. Desse modo, por ora, há três ministros votando pelo critério da essencialidade para a definição do conceito de “insumos”, com a consequente ilegalidade das Instruções Normativas 247/02 e 404/2004, enquanto dois ministros votaram pela legalidade desses diplomas regulamentares. Considerando-se que a Primeira Seção é composta por dez ministros, ainda não foi alcançada a maioria necessária à definição da posição da Corte.

Não obstante, em face das considerações expostas acima e dos votos já proferidos, pode-se concluir que a linha adotada no voto da ministra Regina Helena Costa apresenta maior coerência com o tratamento da matéria no âmbito legal, bem como com a Constituição Federal de 1988. Com efeito, trata-se da interpretação que confere a devida extensão ao preceito da não cumulatividade, devendo prevalecer sobre os votos que sindicam a interpretação restritiva levada a efeito pelos dispositivos regulamentares.

Por fim, deve-se ressaltar que a repercussão geral da matéria já foi reconhecida no âmbito do Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário nº 841.979/PE, sob relatoria do ministro Luiz Fux. Assim constou do pronunciamento do relator sobre a repercussão geral:

A recorrente sustenta preliminar de repercussão geral, e, no mérito, discute-se eventual ofensa ao art. 195, I, “b”, e §12, da Constituição da República, que conferiu *status constitucional* à não cumulatividade do PIS e da Cofins e que, segundo a recorrente, restou restrinido em razão da regulamentação infraconstitucional pertinente[...]. A questão constitucional posta à apreciação deste Supremo Tribunal Federal cinge-se à definição, pela Suprema Corte, do núcleo fundamental do princípio da não cumulatividade quanto à tributação sobre a receita, já que, com relação aos impostos indiretos (IPI e ICMS), a Corte vem assentando rica jurisprudência. Nesta senda, as restrições previstas nas referidas leis, a limitar o conceito de insumo na tributação sobre a receita, requerem a definição da amplitude do preceito previsto no §12 do art. 195 da CRFB/88.

Como se pode perceber, o Supremo analisará a matéria sob a perspectiva da existência de um mandamento constitucional sobre a não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins. Conforme exposto neste trabalho, o Tribunal deverá levar em conta, também, a exigência de neutralidade da imposição tributária, que deriva, igualmente, do Texto Constitucional. Em relação à definição de “insumos”, caso o STJ conclua pela prevalência do critério da essencialidade, na esteira do voto da ministra Regina Helena Costa, a decisão do STF deverá seguir na mesma direção, uma vez que essa conceituação melhor promove as normas constitucionais em debate.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Constituição exige a adequada concretização da não cumulatividade relativamente à contribuição ao PIS e à Cofins, seja pela previsão do §12 do art. 195 da CF/88, seja pela eficácia direta dos princípios da igualdade (CF/88, art. 5º, *caput*, e art. 150, II), da livre concorrência (art. 170, IV), e do art. 146-A da Carta Magna, que instituem a neutralidade tributária. Não se trata de uma faculdade irrestrita do legislador infraconstitucional, mas de um mandamento constitucional a ser observado nos casos de oneração de cadeias plurifásicas. Essa exigência constitucional deverá servir de diretriz interpretativa, bem como de parâmetro para o controle de constitucionalidade da legislação infraconstitucional.

A análise das exposições de motivos das medidas provisórias que deram ensejo às Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 demonstra que não se pode, ao interpretar a legislação que estabelece a não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, desrespeitar o preceito que estabelece a necessidade de se eliminar as distorções provocadas pela cobrança cumulativa de tais contribuições.

Conforme sua previsão legal, a não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins tem perfil que se aproxima mais fortemente do denominado sistema “base sobre base”, conquanto agregue em sua sistemática de apuração algumas características do sistema “imposto sobre imposto”.

As Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2003 veicularam definição excessivamente restritiva do conceito legal de “insumos”, mediante as seguintes notas conotativas, no caso de insumos empregados sobre produto: i) configurar-se como matéria-prima, produto intermediário ou embalagem; ii) exercer ação direta sobre o produto em fabricação; e iii) sofrer alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades, em função dessa ação exercida sobre o produto final.

No âmbito do CARF, sedimentou-se a interpretação conforme a qual o conceito de “insumos”, para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, não se identifica nem com o conceito de despesas necessárias para fins de IRPJ, nem com o conceito de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adotado para o IPI (e pelas instruções normativas referidas). Trata-se de um conceito autônomo e intermediário entre esses dois, que apresenta natureza relacional. Nesse passo, há “análise casuística” para cada processo, o que gera divergências no julgamento, quanto à caracterização da relação entre o insumo e a atividade do contribuinte.

O CARF vem avançando na construção de um conceito denotativo de insumos, por meio da enumeração de todos os elementos que se enquadram nesse conceito. No entanto, qualquer definição denotativa deixa muitos elementos fora, de modo que não tem o condão de abranger todos os casos futuros.

Disso decorre a importância da conceituação conotativa que vem sendo empreendida pelo Superior Tribunal de Justiça. Conforme a posição que até agora tem prevalecido no julgamento do recurso representativo da controvérsia por esse Tribunal, reconhece-se a ilegalidade das Instruções Normativas

247/02 e 404/2004, por indevida restrição ao conceito legal. Ademais, adota-se um conceito de “insumos” ligado à “essencialidade ou relevância” do bem para o processo produtivo, critério esse mais abrangente que o da pertinência ao processo produtivo, anteriormente adotado pelo STJ. Trata-se de posição que apresenta coerência com o tratamento da matéria no âmbito legal, bem como com a Constituição Federal de 1988. Com efeito, trata-se da interpretação que confere a devida extensão ao preceito da não cumulatividade, devendo prevalecer sobre os votos que sindicam a interpretação restritiva levada a efeito pelos dispositivos regulamentares.

É bem verdade que a adoção do conceito em questão pelo Poder Judiciário não resolverá, integralmente, a indefinição em relação a diversos problemas de qualificação e interpretação do caso concreto. No entanto, ter-se-á um elemento adicional para a construção da segurança jurídica necessária à aplicação das leis em questão, que se faz primordial enquanto o legislador federal insistir nas contribuições sobre receita.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, Humberto. O Postulado do Legislador Coerente e a Não cumulatividade das Contribuições. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética. 2007.
- BARRETO, Paulo Ayres. PIS e Cofins: Conceito de Insumos. In. *Direito Financeiro, Econômico e Tributário. Homenagem a Régis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.
- _____. O tratamento transnacional nos preços de transferência e seus limites constitucionais. In. SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Tributos e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2009.
- _____. Tributação sobre o Consumo: Simplicidade e Justiça Tributária. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Tributação e Desenvolvimento*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2007.
- COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Não Cumulatividade, Neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional 42/03. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética.
- FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito*, São Paulo: Atlas, 1988.
- GRECO, Marco Aurélio. Não cumulatividade no PIS e na Cofins. *Revista Fórum de Direito Tributário*. nº 12, Belo Horizonte: Fórum, nov.-dez., 2004
- _____. Não cumulatividade no PIS e na Cofins. *Revista Fórum de Direito Tributário*. nº 12, Belo Horizonte: Fórum, nov.-dez., 2004.
- _____. *Não Cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins*, Leandro Paulsen (coord.), São Paulo: Thomson IOB, 2004.
- GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 2000.

MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2012.

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

_____. Aspectos relacionados à “não cumulatividade” da Cofins e da contribuição ao PIS. In. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (coords.). *PIS-Cofins – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Impôsto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC, 1969.

RODRIGUES, Daniele Souto; MARTINS, Natanael et al. PIS e Cofins – Conceito de Insumos. In. SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. *Repertório Analítico de Jurisprudência do CARF*. São Paulo: Max Limonad/FGV, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo; VIANA, Matheus Cherulli Alcantara. O termo insumos na legislação das contribuições sociais ao PIS/Pasep e à Cofins: a discussão e os novos contornos jurisprudenciais sobre o tema. In. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (coords.). *PIS-Cofins – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Natureza Jurídica da Não Cumulatividade da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins: Consequências e Aplicabilidade. In. Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Fischer. *PIS-Cofins – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, [s.d.]

AUTORES

Adilson Rodrigues Pires

Agatha Accorsi Voss

Ana Carolina Moreira Garcia

André Mendes Moreira

Andréa Duek Simantob

Andrei Pitten Velloso

Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Cassiano Menke

Débora Ottoni Uébe Mansur

Diego Diniz Ribeiro

Fábio Zambitte Ibraim

Fernando Daniel de Moura Fonseca

João Dácio Rolim

Júlio César Vieira Gomes

Marcus Lívio Gomes

Paulo Ayres Barreto

Raquel Godoy de Miranda Araújo Aguiar

Renato Lopes Becho

Ricardo Antônio Carvalho Barbosa

Ronaldo Salles Feltrin Correa



Ministério
da Fazenda

 CARF
Conselho Administrativo de
Recursos Fiscais

Nesta coletânea estão dispostos posicionamentos de pesquisadores das mais significativas universidades brasileiras, membros do Poder Judiciário, auditores fiscais da Receita Federal do Brasil e procuradores da Fazenda Nacional. De indubitável relevância, esses posicionamentos são resultado do III Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, no qual foram debatidas matérias em discussão nas turmas do Colegiado e nos tribunais judiciais superiores, fazendo-se a devida contraposição dos conhecimentos do meio acadêmico com a prática e a experiência dos representantes da Fazenda Nacional em relação ao contencioso administrativo tributário federal.

Patrocínio

 CNC
Confederação Nacional
do Comércio de Bens,
Serviços e Turismo

Agência Brasileira do ISBN
ISBN 978-85-85811-18-1



9 788585 811181