

Revista do PJT

nº4 2023.02

Coordenadores:

Luciano Gomes Filippo
Diogo Ferraz
Tamara Hermida
Pedro Alexandre

PJT | Projeto
Jurisprudência
Tributária

em parceria com:



Revista do PJT

Revista Trimestral de Direito Tributário do Projeto de Jurisprudência Tributária (PJT), desenvolvida em parceria com a Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e Grupo de Debates Tributário (GDT).

A presente revista é integralmente on-line e ficará disponível nas plataformas do PJT, (<http://cursopjt.com.br>), ABDF (<https://abdf.com.br>) e GDT (<http://gdt-rio.com.br>)

Coordenadores:

Luciano Gomes Filippo

Coordenador do PJT. Doutor em Direito Público pela Université Panthéon-Assas, Paris 2 (Universités de Sorbonne) e Mestre em Direito Tributário pela mesma universidade. Membro do Conselho Consultivo da ABDF.

Diogo Ferraz

Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universitat de Barcelona. Mestre em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Membro do grupo de pesquisa sobre o projeto de Diretiva europeia para a criação de um imposto sobre transações financeiras (financial transaction tax – FTT). Membro do Comitê Regional Latinoamericano da ABDF.

Tamara Hermida

Mestre em Direito pela UNIRIO. Pós-graduada em Direito e Contabilidade Tributária pela IBMEC-Rio. Membro de Grupo de Pesquisa de Direito Econômico e Políticas Públicas.

Pedro Alexandre

Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Membro da ABDF.

Conselho Editorial:

Fábio Fraga
Luciano Gomes Filippo
Diogo Ferraz
Gustavo Brigagão
André Gomes de Oliveira
Marcos André Vinhas Catão
Ana Carolina Monguilod
Carlos Adolfo Teixeira Duarte
Carlos Henrique Tranjan
Bechara
Flávia Cavalcanti Pepe
Ana Cláudia Akie Utumi
Roberto Duque Estrada
Fernanda Drummond Parisi
Eduardo Barboza Muniz
Gustavo Damázio de Noronha

Leonardo Ventura
Ernesto Trouw
Micaela Dominguez Dutra
Daniel Ávila
Diogo Santesso
André Melo
Gustavo Junqueira
Bruno Fajersztajn
Luís Flávio Neto
Paulo Victor Vieira da Rocha
Ricardo Maitto da Silveira
Rodrigo Maitto da Silveira
João Ricardo Catarino
Valter Lobato
Fábio Pallaretti Calcini
Victor Polizelli
Jonathan Barros Vita

Marcelo de Carvalho Lima
Francisco Moreira

Sumário

1. PIS E COFINS SOBRE AS VENDAS INADIMPLIDAS – UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA JURISPRUDENCIAL <i>Ana Carolina de Menezes Epifanio Frões</i>	04
2. A FIANÇA BANCÁRIA, A CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL E A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE FISCAL SOB A ÓTICA DO STJ Análise dos Resp n°s 1.123.669 e 1.156.668 <i>Helena Duque de Albuquerque Garcia</i>	32
3. ITCMD PROGRESSIVO – ANÁLISE DO RE N° 562.045 <i>Micaela Dominguez Dutra</i>	60
4. DA EXTINÇÃO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO FEDERAL VIA COMPENSAÇÃO E O INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA <i>Igor Campos Amoedo</i>	77
5. CONCEITO DE FATURAMENTO E A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS R.E 574.706 <i>Raul Nagem Cruillas</i>	102
6. A PRETENSÃO DE CREDITAMENTO DE IPI NO CASO DAS SAÍDAS DESONERADAS POR ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO ANTES DA LEI N° 9.779/99: O CASO DO RE 562.480- SC <i>Thayana Felix Mendes</i>	124
7. FRAUDE À EXECUÇÃO EM ALIENAÇÃO SUCESSIVA: O ÚLTIMO ADEUS À SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE? <i>Tadeu Puretz Iglesias e Rodrigo Nascimento Rodrigues</i>	142

PIS E COFINS SOBRE AS VENDAS INADIMPLIDAS – UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA JURISPRUDENCIAL

Ana Carolina de Menezes Epifanio Fróes

Graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, Pós-Graduada em Direito Público e Tributário pela Candido Mendes, Advogada corporativa responsável pela área tributária

I. INTRODUÇÃO

O Direito é uma manifestação das relações sociais que visa, dentre outros objetivos, estabelecer um vínculo de ordenação entre o Estado e a sociedade, a fim de que todos possam conduzir suas atividades e perseguir seus objetivos com base em princípios norteadores, regras positivadas e uma moral estabelecida no círculo social.

De outro lado, essa confiança legítima requer do Estado o estrito cumprimento de seu dever de proteger a ordem jurídica por meio de uma transparente atuação, mediante atos devidamente motivados, aderentes às normas que os fundamentam, realizados de forma adequada, proporcional e com previsibilidade no mundo jurídico.

Este é o posicionamento reiterado do Ministro Celso de Melo, que considera o princípio da segurança jurídica como disposição fundamental do sistema, em especial quando o assunto é modulação dos efeitos da decisão. No RE 377.457, o ministro afirma:

Esse dado, a meu juízo, assume extrema importância, pois coloca em pauta a questão relevantíssima da segurança jurídica, que há de prevalecer nas relações entre o Estado e o contribuinte, em ordem a que as justas expectativas deste não sejam frustradas por atuação inesperada do Poder Público, como sucederia em situações, como a ora em exame, em que se registra clara ruptura de paradigmas, com a prolação de decisão que evidentemente onera a esfera jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária.

Não se desconhece que, na cláusula constitucional que contempla o direito à segurança, inclui-se a positivação do direito à segurança jurídica, sob pena de se ignorar, com grave lesão aos cidadãos, o atributo da previsibilidade das ações estatais, que norteia e estimula a adoção de padrões de comportamento por parte das pessoas em geral (e dos contribuintes em particular).

Os cidadãos não podem ser vítimas da instabilidade das decisões proferidas pelas instâncias judiciárias ou das deliberações emanadas dos corpos legislativos.

Assume relevo, desse modo, a asserção segundo a qual “o princípio da segurança jurídica supõe que o direito seja previsível e que as situações jurídicas permaneçam relativamente estáveis”(…).(Grifamos)

As decisões proferidas pelo Poder Judiciário, principalmente as suas Cortes Superiores, são fundamentais para garantir aos jurisdicionados essa segurança. A partir dos ditames dos arts. 926 e 927 introduzidos pelo Código de Processo Civil de 2015 (CPC)¹, a previsibilidade dos julgamentos em face dos precedentes se tornou norma cogente para os Tribunais, tendo por escopo promover uma maior segurança jurídica nas relações econômicas e sociais.

Nesse contexto, os meios de uniformização de jurisprudência trazidos pelo CPC e por conceitos da *common law*, como o *stare decisis*, buscam engendrar uma gradual transformação do nosso sistema jurídico de origem romano-germânica, o qual ainda convive com uma jurisprudência bastante instável e oscilante, principalmente no âmbito do Direito Tributário.

Neste cenário, a teoria do precedente valoriza a estabilização das decisões e impõe maior ônus à atividade do julgador que, ao analisar uma questão de direito, deverá seguir certo padrão estabelecido por uma decisão anterior.

Para se valorizar os precedentes, o cuidado em elaborar e analisar as decisões das Cortes Superiores deve ser mais proeminente. Esse exame criterioso também se

¹ Art.927 Os juízes e os tribunais observarão:

I- as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II – os enunciados de súmula vinculante;

III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

faz necessário para se combater o fenômeno recente dos “precedentes que não pegam”², ou seja, julgados que, embora solucionem casos concretos, resultam em uma pacificação apenas relativa das questões, dado que não balizam as decisões posteriores e acabam sendo artificialmente desconsiderados ou afastados, gerando, assim, maior carga de incerteza em vez de segurança jurídica.

Nessa perspectiva, e com o objetivo de contribuir para a melhor operacionalização do sistema de precedentes no Direito Tributário, passa-se à análise mais aprofundada do conteúdo e alcance do relevante julgado RE 586.482, o qual, em sede de repercussão geral, concluiu pela incidência das contribuições para o PIS e COFINS sobre as vendas inadimplidas.

II. DO JULGADO

O RE 586.482 tem como objeto principal a questão da incidência do PIS e da COFINS sobre vendas inadimplidas. O processo foi originado por meio de Mandado de Segurança impetrado pela WMS Supermercados do Brasil Ltda. visando a declaração do direito líquido e certo de reaver os valores pagos a título de PIS e COFINS, recolhidos a maior, em face da ausência do abatimento da base de cálculo das receitas não recebidas devido a inadimplência dos adquirentes de suas mercadorias.

Sobreveio sentença, confirmada pelo acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) que denegou o direito ao Contribuinte, nos termos da decisão abaixo:

(...) Depreende-se da análise da legislação de regência dos tributos em tela inexistir autorização para a exclusão de suas bases de cálculo das vendas a prazo, bem como dos créditos incobráveis dos adquirentes dos produtos e/ou serviços por inadimplemento ou outro motivo. Eventos que tais, compreendidos pelo próprio risco da atividade, não maculam a obrigação tributária.

Não há falar que as vendas inadimplidas são equiparáveis às vendas canceladas. Quando ocorre o cancelamento do negócio, na verdade o fato gerador do tributo não chega a existir e por essa razão é previsto como caso de exclusão da base de cálculo das contribuições – art. 3º da Lei nº 9.715/98 e art. 3º, §2, Lei nº 9.718/98, bem como na legislação que lhes sucederam, Leis nºs 10.637/02 e 10.833/93.

² <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/07/10/precedentes-que-nao-pegam.ghtml>.

Ademais, não prospera, outrossim, a pretensa analogia do art. 9º da Lei nº 9.430/96, regra destinada ao recolhimento do IRPJ, especificamente para os contribuintes optantes pela sistemática do lucro real. Não se pode esquecer que o Direito Tributário é ramo do Direito Público e deve ser norteado pelo Princípio da Legalidade. Dessa forma, torna-se impossível a aplicação análoga de instrumento destinado ao recolhimento de certo tributo para reduzir ou ampliar a base de cálculo de outras exações com fatos geradores e bases de cálculo distintas.

(...)

Reitero que as situações excludentes do crédito tributário contempladas pela legislação do PIS e da COFINS ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo e nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como no caso dos autos, em que não houve demonstração de cancelamento das vendas, mas mera narração de inadimplemento de alguns dos adquirentes, que não tem o condão de desconstituir o fato gerador dos tributos em tela”.

O referido impetrante inconformado interpôs os devidos instrumentos recursais para obter a reforma da decisão, em especial o Recurso Extraordinário. Em sua peça trouxe resumidamente os seguintes argumentos para afastar a incidência das contribuições sobre as vendas inadimplidas: (i) ausência de conteúdo econômico capaz de assegurar a relação jurídica tributária, nesse passo, inexistindo receita não há o fato gerador para as contribuições; (ii) violação ao princípio da capacidade contributiva, diante do inadimplemento, inexistente conteúdo econômico para materializar a tributação e; (iii) violação ao princípio constitucional do não confisco, pois nos casos de inadimplência, além do decréscimo patrimonial decorrente dos custos e despesas incorridas com a venda de mercadorias e prestação de serviços, também seria obrigado a recolher as contribuições do PIS e da COFINS.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional, através de sua Procuradoria combateu as alegações e pugnou pela observância do princípio da legalidade, uma vez que nos termos das Leis nºs 9.718/98, 10.637/2002 e 10.833/2003 o faturamento deve ser compreendido como o total das receitas auferidas pela empresa, que corresponde a receita bruta de vendas de bens e serviços e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica e sobre essa base de cálculo incide o PIS e a COFINS. Destacou, ainda, que a hipótese de incidência considera o mês de competência, independente do momento do recebimento.

A repercussão geral foi reconhecida por maioria em 07/06/2008, vencidos os Ministros Carmen Lúcia, Celso de Mello, Cezar Peluso, Joaquim Barbosa e Menezes Direito.

No mérito, por maioria, prevalecendo o voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, o Supremo Tribunal Federal decidiu, no dia 23/11/2011, que a contribuição

faz necessário para se combater o fenômeno recente dos “precedentes que não pegam”², ou seja, julgados que, embora solucionem casos concretos, resultam em uma pacificação apenas relativa das questões, dado que não balizam as decisões posteriores e acabam sendo artificialmente desconsiderados ou afastados, gerando, assim, maior carga de incerteza em vez de segurança jurídica.

Nessa perspectiva, e com o objetivo de contribuir para a melhor operacionalização do sistema de precedentes no Direito Tributário, passa-se à análise mais aprofundada do conteúdo e alcance do relevante julgado RE 586.482, o qual, em sede de repercussão geral, concluiu pela incidência das contribuições para o PIS e COFINS sobre as vendas inadimplidas.

II. DO JULGADO

O RE 586.482 tem como objeto principal a questão da incidência do PIS e da COFINS sobre vendas inadimplidas. O processo foi originado por meio de Mandado de Segurança impetrado pela WMS Supermercados do Brasil Ltda. visando a declaração do direito líquido e certo de reaver os valores pagos a título de PIS e COFINS, recolhidos a maior, em face da ausência do abatimento da base de cálculo das receitas não recebidas devido a inadimplência dos adquirentes de suas mercadorias.

Sobreveio sentença, confirmada pelo acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) que denegou o direito ao Contribuinte, nos termos da decisão abaixo:

(...) Depreende-se da análise da legislação de regência dos tributos em tela inexistir autorização para a exclusão de suas bases de cálculo das vendas a prazo, bem como dos créditos incobráveis dos adquirentes dos produtos e/ou serviços por inadimplemento ou outro motivo. Eventos que tais, compreendidos pelo próprio risco da atividade, não maculam a obrigação tributária.

Não há falar que as vendas inadimplidas são equiparáveis às vendas canceladas. Quando ocorre o cancelamento do negócio, na verdade o fato gerador do tributo não chega a existir e por essa razão é previsto como caso de exclusão da base de cálculo das contribuições – art. 3º da Lei nº 9.715/98 e art. 3º, §2, Lei nº 9.718/98, bem como na legislação que lhes sucederam, Leis nºs 10.637/02 e 10.833/93.

² <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/07/10/precedentes-que-nao-pegam.ghtml>.

Ambos reconheceram que na hipótese de inadimplência, não há que se falar em tributação. O Ministro Marco Aurélio, iniciador da divergência, interpretou que, diante da evolução normativa, a incidência originariamente sobre a receita bruta, sem a definição do sentido da referida receita, passou-se a aludir como receita auferida, conforme disposto com a edição da Lei 9.718/98, como também na Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.883/2003, normatizações que definiram o fato gerador para as contribuições do PIS e da COFINS.

Nesse sentido, observe-se a compilação de partes relevantes do voto do Ministro:

(...) Mas se ocorrer o negócio jurídico com a entrega do serviço ou do bem, verificado o inadimplemento, o autor do negócio jurídico tem duplo prejuízo: não recebe o valor e tem ainda que recolher tributo. A equação, Presidente, não fecha, para mim não fecha, sob o ângulo da ordem jurídica constitucional, decididamente não fecha. Geraldo Ataliba legou-nos ensinamento muito interessante, sobre a distinção que cabe fazer quando se cogita de receita, proclamando: "o conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada." Que entrada? Escritural, tendo em conta a formalidade alusiva à venda? Não. De início, a incidência do tributo pressupõe vantagem, aporte de riqueza, para aquele que se mostra obrigado a proceder ao recolhimento (...) Presidente, não posso contrariar o próprio sentido etimológico do vocábulo "auferir". "Auferir" – repito – utilizando aqui a lição do saudoso Geraldo Ataliba, pressupõe o ingresso de valor – até mesmo para observar-se o princípio da capacidade contributiva –, portanto, a existência do que se aponta, de forma geral, como aporte de riqueza.

Entendeu, portanto, que para ocorrer o fato gerador, é indispensável a efetividade material do faturamento, que a receita seja efetiva e ingresse no caixa do contribuinte.

Nada obstante, a maioria dos ministros no julgamento do Recurso Extraordinário, aqui analisado, de Relatoria do Ministro Dias Toffoli, após breves debates, concluiu que a inadimplência nas vendas não é uma causa excludente da hipótese de incidência tributária, sob estes principais pressupostos: (i) o Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência para apuração do resultado da empresa e, por conseguinte, admitir a exclusão da tributação na hipótese das vendas inadimplidas é desviar deste regime; (ii) o aspecto material da hipótese de incidência

para o PIS e a COFINS incidem sobre as vendas inadimplidas, pois apesar de não ingressarem no caixa do contribuinte, compõem a base de cálculo das referidas contribuições.

De forma diversa ao que se vê nos atuais julgamentos em repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, os votos foram bem concisos, o que em um certo sentido é bom, por fugir das argumentações longas e vazias que trazem, em alguns momentos, somente mais abstração e dúvidas para ambas as partes. Diferente ocorreu, por exemplo, no RE 574.706, sobre a questão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, em que as suas mais de duzentas páginas e debates entre os Ministros abriram margem para questionamentos e mais instabilidade pós-julgado, o que deverá ensejar um novo ciclo de litígios, aparentemente sem fim. Por outro lado, a ausência de debates no RE 586.482, de certo modo, esvaziou o exame de alguns aspectos relevantes em um assunto tão complexo, deixando algumas perguntas dos contribuintes sem resposta.

Definiu-se no voto condutor, acompanhado pelos Ministros Ministro Cezar Peluso, Ayres Britto, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia, que nas vendas inadimplidas há a presença dos aspectos temporal e material para a incidência das contribuições do PIS e COFINS. O aspecto temporal, ocorreria com o aperfeiçoamento do contrato (prestação de serviço ou entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. Já a critério material decorreria do resultado da venda, constituindo-se no faturamento da pessoa jurídica apurado pelo regime contábil de competência. Prosseguiram, ainda, apontando que não há disposição legal que permita a exclusão das vendas inadimplidas da base de cálculo dessas contribuições, não sendo possível ao interprete equipará-las com as vendas canceladas.

Divergiram da maioria os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello, fundamentando a não incidência do PIS e COFINS principalmente na ausência de riqueza a qual se pretende tributar e na violação da capacidade contributiva.

tributária do PIS e COFINS é o faturamento, o inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material na hipótese de incidência das contribuições; (iii) não há lei que preveja a exclusão das vendas inadimplidas da base de cálculo do PIS e da COFINS, não podendo sequer as vendas inadimplidas serem equiparadas às vendas canceladas.

III. ANÁLISE DA TESE FIXADA E COTEJO COM OUTROS PRECEDENTES CORRELATOS

No julgamento do RE 586.482, o STF fixou a tese de que as contribuições para o PIS e a COFINS incidem sobre as receitas inadimplidas. Neste julgado, o Tribunal aproximou-se de alguns conceitos, mas não abordou expressamente outras questões, em especial, se a definição de receitas auferidas, integrante do aspecto material da hipótese de incidência dessas contribuições, se esgota no registro inicial efetuado segundo o regime de competência ou se registros posteriores, também próprios desse regime, a exemplo da baixa contábil, também deveriam ser levados em consideração.

Não dirimiu ainda outras dúvidas inerentes à inadimplência, ou seja, mesmo assumindo que o regime de competência foi adotado para apuração do PIS e da COFINS, assim como o foi em relação ao Imposto de Renda (IRPJ), haveria a possibilidade de aplicar por extensão a mesma lógica da legislação do Imposto de Renda, que também tem a sua apuração baseada no regime de competência, para excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor correspondente às vendas inadimplidas ou, em último caso, compensar os valores pagos a maior em função da inadimplência? À vista dessas questões, algumas respostas ainda ansiavam por uma análise mais profunda.

No julgamento do RE 1.110.831 ED-AGR, o contribuinte sustentou a possibilidade de compensação dos valores dos tributos recolhidos a maior, decorrentes das vendas inadimplidas, em analogia ao disposto na legislação do Imposto de Renda (arts. 9º a 12 da Lei 9.430/96).

Como argumento, o recorrente trouxe a necessidade de revisão da regra matriz de incidência tributária para essas contribuições definida no RE nº 586.482 e, por conseguinte, de diferenciação entre o simples momento de ocorrência do aspecto temporal e a verdadeira substância ou aspecto material do fato gerador dessas contribuições, não se confundindo este último aspecto, por conseguinte, com o simples aperfeiçoamento do contrato de compra e venda.

Argumentou, ainda, em seu recurso que o RE nº 586.482 utilizou legislação do Imposto de Renda como suporte normativo de onde se extraiu a tese firmada concernente à tributação baseada na apuração da receita pelo regime de competência. Dada esta analogia anterior, requereu que *“nos termos do art. 108, I, do CTN seja estendido o tratamento conferido pela Lei nº 9.430/1996 – cujo regramento foi reproduzido no regulamento do Imposto sobre a Renda, referente às deduções de receitas inadimplidas para todos os efeitos legais da base de cálculo das contribuições – para o PIS e a COFINS”*.

Não teve outro desfecho, contudo, o referido julgado. O Ministro Dias Toffoli, também relator desse Recurso, fulminou a pretensão do contribuinte, entendendo que a questão já teria sido decidida no anterior RE 586.482. Ao fazê-lo, perdeu a oportunidade de submeter a matéria novamente ao plenário do STF para esgotar essa temática, ou seja, esclarecer o motivo da impossibilidade de extensão por analogia da legislação do imposto de renda a essas contribuições, uma vez que esse diálogo já havia ocorrido no julgamento do RE 586.482 para assegurar a tributação da receita pelo regime de competência.

Nesse sentido, o Relator considerou que a jurisprudência da Corte rechaça a tentativa de equiparação entre os suportes normativos dos regimes de tributação da receita e da renda. Por outro lado, se bem vistas as coisas, o contribuinte não pretendia a equiparação dos conceitos renda e receita, mas uma interpretação analógica a partir do critério já adotado pela legislação do imposto de renda para suprir a lacuna do regime de apuração do PIS e COFINS, de modo a permitir a compensação dos valores

dessas contribuições pagos a maior em relação às vendas inadimplidas. De todo modo, assim se manifestou o Relator:

Assim, se as Leis nºs 9.718/98, 10.637/2002 e 10.833/04 não excluíram as “vendas inadimplidas” da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, não cabe ao intérprete fazê-lo sob alegação de isonomia, equiparando-as às vendas canceladas, por implicar hipótese de exclusão de crédito tributário, cuja interpretação deve ser restritiva, a teor do art. 111 do Código Tributário Nacional. Pelas mesmas razões, não cabe estender o tratamento conferido pelo art. 9º da Lei nº 9.430/1996, reproduzido no Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), os quais admitem que as perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica sejam deduzidas como despesas, para fins de determinação do lucro real – materialidade da CSLL e do IRPJ.

O Ministro Dias Toffoli entendeu pela higidez constitucional da base de cálculo do PIS e COFINS, interpretada conforme a literalidade da atual legislação de regência, e que as vendas ou a prestação de serviços uma vez aperfeiçoadas e apuradas segundo o regime de competência consubstanciam a hipótese de incidência tributária. Assim, no caso concreto, uma vez que ocorreu a venda das mercadorias e o faturamento dos bens postos à venda, houve o fato gerador do PIS e da COFINS, a despeito do posterior inadimplemento dessas operações.

Ademais, segundo o Ministro, não há possibilidade de se comparar as vendas canceladas com as vendas inadimplidas, pois na primeira o negócio não se concretiza e no inadimplemento há conclusão do negócio, pendendo apenas o pagamento, que apesar da mora, poderá ainda ser realizado, materializando-se o fato gerador para a incidência dessas contribuições.

O Relator considerou assim não ser possível excluir as vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições, pois as hipóteses excludentes do crédito tributário contempladas na legislação do PIS e da COFINS apenas ocorrem quando fato superveniente venha a anular o próprio fato gerador do tributo, a exemplo das vendas canceladas, mas nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas.

Veja-se assim que o ingresso financeiro não é uma condição determinante para definir o conteúdo do vocábulo “receita”, ressaltado pelo Constituinte e interpretado pelo STF como base constitucional para se exigir o PIS e COFINS mesmo sobre entradas de valores que não se consumaram, ou seja, até quando inexistir o recebimento efetivo daquele crédito esperado. Legitimou-se, portanto, com todas as vênias, a incidência das contribuições sobre as perdas, fazendo o contribuinte arcar com um ônus exacerbado desses tributos em adição ao próprio prejuízo operacional já suportado.

Outro ponto relevante do RE 586.482/RS é o do conceito de receita para fins de tributação do PIS e da COFINS. Didaticamente, o Ministro Relator iniciou seu acórdão apontando as diversas vezes que o STF enfrentou essa questão. Destacou em seu voto a decisão proferida quando do julgamento da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98³ em que foi ressaltada a coincidência entre os termos receita bruta e faturamento, trazendo o entendimento de que essas terminologias são definidas como o resultado econômico das operações empresariais típicas, ou seja *“que os fatos geradores do PIS e da COFINS são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo)”*.

O conceito de faturamento foi examinado em diversos momentos, mas uma das primeiras análises⁴ ocorreu no RE 150.775/PE⁵. Neste precedente o entendimento consolidado foi de que a receita bruta prevista no Decreto Lei 2.397/1987 é “a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza”, ou seja, o Ministro Sepúlveda Pertence assentou o entendimento que o conceito de receita bruta de vendas e serviços é o mesmo que o conceito de faturamento. Esse conceito também permaneceu quando do julgamento do RE 150.764/PE⁶.

³ STF, Tribunal Pleno, RE n 346.084-6, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 09/11/2005, DJ 01/09/2006

⁴ Mendes, Gilmar Ferreira, STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, Revista da PGFN, p.11

⁵ STF, Tribunal Pleno, RE 150.755, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 20/8/1993.

⁶ STF, Tribunal Pleno, RE 150.764, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 16/12/92, DJ 2/4/1993.

Até a alteração do art. 195, I, “b” da CF, promovida pela Emenda Constitucional nº 20/1998, esse entendimento de que somente as receitas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços estariam incluídas no conceito de faturamento persistiu. Com o advento da EC 20/98 foi superado esse entendimento, passando a incluir outras formas de receita que não somente as provenientes da venda de mercadoria e serviços, como a locação de bens.

EMENTA: RECURSO. Extraordinário. COFINS. Locação de bens imóveis. Incidência. Agravo regimental improvido. O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais⁷

Recentemente, quando do julgamento do RE 574.706 que enfrentou a questão da inclusão, ou não, do valor do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, foi delimitado que o ônus do imposto estadual não deveria compor a base de cálculo dessas contribuições, uma vez que a parcela do ICMS não representaria receita auferida pelo contribuinte do PIS e COFINS, mas somente um direito de terceiros que transita pela sua contabilidade. Assim, foi firmada a tese, em sessão realizada no dia 15/03/2017, de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e Cofins”.

No voto ficou consignado que o conceito de faturamento se relaciona diretamente com o conceito de riqueza daquele que promoveu a venda de mercadorias e a prestação de serviço. Por essa razão, essas contribuições só podem incidir sobre as operações negociais realizadas. Já o valor correspondente ao ICMS não representa riqueza e, por isso, não tem natureza de faturamento.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil

⁷ STF, Segunda Turma, RE 371258 AgR, Relator Cezar Peluso, j. 03/10/2006, DJ 27/10/2006.

ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS”.⁸

No julgamento da incidência de PIS e COFINS sobre as vendas inadimplidas (RE 586.482/RS), o voto divergente do Ministro Marco Aurélio, reitera-se, distanciou-se do conceito do Ministro Dias Toffoli e interpretou que, diante da evolução normativa, a receita bruta foi definida como receita auferida, conforme descrito nos termos da Lei 9.718/98, como também na Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.883/2003, normatizações que definiram o fato gerador do PIS e COFINS.

O Ministro discorreu que não poderia “contrariar o sentido etimológico do vocábulo "auferir". "Auferir", utilizando a lição do saudoso Geraldo Ataliba, pressupõe o ingresso de valor – até mesmo para observar-se o princípio da capacidade contributiva –, portanto, a existência do que se aponta, de forma geral, como “aporte de riqueza”.

Desta forma, trilhou-se no PIS e COFINS um caminho de precedentes sobre o conceito de receita que se iniciou de forma restritiva, limitando-se o conceito de receita bruta às receitas provenientes da venda de mercadorias e da prestação de serviços, posteriormente ampliadas com a EC 20/98. Ocorre que, no RE 586.482, o referido conceito parece ter sido alargado em demasia ao se admitir a incidência do PIS e COFINS inclusive sobre vendas inadimplidas, especialmente em face (i) do conceito de receita definido no RE 574.706; (ii) de alguns argumentos relacionados ao princípio da capacidade contributiva e à vedação do confisco, a exemplo daqueles

⁸ STF, Tribunal Pleno, RE 574706, Relatora Carmen Lucia, j. 15/03/2017, Repercussão Geral DJe 02/10/2017.

que embasaram o voto vencido do Ministro Marco Aurélio no mesmo RE 574.706; e ainda (iii) outros argumentos de índole contábil vinculados à própria natureza do regime de competência, a serem apontados neste artigo. Esses são pontos que ainda comportam um maior aprofundamento.

Aguarda-se também a resolução de importantes julgamentos futuros cujas decisões poderão ainda repercutir sobre a tese fixada no RE 586.482, a exemplo da exclusão do PIS e COFINS das suas próprias bases de cálculo e da não incidência do ICMS no caso de inadimplência consolidada do consumidor final,⁹.

Este último caso, objeto do RE nº 1.003.758, gera maior expectativa após o reconhecimento pelo STF de que os contribuintes do imposto estadual são meros agentes arrecadatários, ou seja, ao receber o preço da mercadoria, nele estaria incluído a parcela que sempre pertenceu exclusivamente ao Estado.

A tese a ser definida pela Corte Superior é “possibilidade de compensação do ICMS incidente sobre a prestação de serviços de comunicação em relação à qual houve inadimplência absoluta do usuário”, em processo em que são partes o Estado de Rondônia e a empresa Global Village Telecom, responsável pelo Recurso Extraordinário 1.003.758.

Nesse julgamento, busca-se uma avaliação sobre uma outra ótica, diversa da jurisprudência firme que entende que o inadimplemento é elemento estranho à ocorrência do fato gerador e que a mera prestação do serviço de comunicação telefônica compõe o fato gerador do ICMS, sendo a onerosidade dispensável.

A discussão agora está centrada na não-cumulatividade do ICMS, princípio esculpido no artigo 155, §2º da CF e que faz com que a onerosidade desse tributo deva ser suportada exclusivamente pelo consumidor final, assim como nos entendimentos firmados pelo STF no RE 574.706 e no RHC 163.334¹⁰, segundo os quais esse imposto não integra o faturamento do contribuinte. A partir daí, sustenta-

⁹ RE 1.003.758/RO, Tema 705, Relator Ministro Marco Aurélio

¹⁰ “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

se que, na hipótese de inadimplência consolidada, as empresas não devem suportar sozinhas o ônus do tributo, o qual não integra a sua receita e foi criado para repercutir apenas sobre o consumidor final.

Contudo, essa é uma questão que, no âmbito do ICMS, ainda suscita grandes discussões e que, por isso, merece uma análise mais detida e exclusiva, impossível de ser devidamente aprofundada nesse trabalho.

De todo modo, é importante destacar que esses futuros julgamentos, ao fixarem novas teses jurídicas, também poderão trazer a médio e longo prazo repercussões transversais e novos desdobramentos para o conceito de receita, a ponto de legitimar uma possível revisão da tese fixada no RE 586.482 para restringir a tributação do PIS e COFINS às receitas efetivamente auferidas e que gerem um aporte real de riqueza para o sujeito passivo, afastando-se, assim, a sua incidência sobre as vendas inadimplidas.

IV. QUESTÃO NÃO EXAMINADA PELO ACÓRDÃO: INSUFICIENTE REGULAMENTAÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA NO PIS E COFINS

Tortuoso é o caminho para a compreensão do PIS e COFINS, afinal, não foram assentados na legislação ordinária conceitos expressos para todas as nuances dessas complexas contribuições.

Em 2018, por exemplo, o Superior Tribunal de Justiça buscou definir o conceito de “insumos” para fins da operacionalização do princípio da não-cumulatividade nesses tributos, mediante o julgamento do REsp nº 1.221.170¹¹ (Temas 779 e 780), sob a sistemática de recursos repetitivos.

¹¹ STJ, Primeira Seção, REsp 1221179, Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, j. 22/02/2018, DJe 24/04/2018.

No referido julgamento, o STJ firmou a tese no sentido de que o “*conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte*”.

Tamanha é a complexidade, decorrência lógica da ausência de regulamentação clara, que, mesmo após esse julgamento, permanece a necessidade de examinar casuisticamente para confirmar se uma dada aquisição pode ou não ser considerada um insumo apto a ensejar crédito para determinada atividade.

Como se verificou, essas arestas percorrem todo a ordenação normativa do PIS e COFINS, inclusive para as já tratadas vendas inadimplidas. Essas lacunas evidenciam uma arquitetura legislativa deficiente e uma recepção incompleta de conceitos legais e contábeis de outros tributos, em especial do Imposto de Renda e do ICMS, pela legislação do PIS e COFINS.

Sem prejuízo dessas lacunas, dialogando com as outras normas do ordenamento em vigor, verifica-se que tanto as normas e pronunciamentos contábeis, como a própria Lei 9.430/96, determinam a baixa, a dedução e, enfim, o próprio “desreconhecimento” de uma receita, sempre que não houver mais expectativa razoável de recuperação. Contudo, tais conceitos não foram expressamente previstos pela legislação própria do PIS e COFINS.

Quanto ao Imposto de Renda, a Lei 9.430/96 permite deduzir como despesa os valores decorrentes de perdas no recebimento de créditos (inadimplemento) para determinação do lucro real, desde que cumpridos os requisitos previstos no art. 9º da referida norma¹².

¹² § 7º Para os contratos inadimplidos a partir da data de publicação da Medida Provisória nº 656, de 7 de outubro de 2014, poderão ser registrados como perda os créditos

I - em relação aos quais tenha havido a declaração de insolvência do devedor, em sentença emanada do Poder Judiciário;

II - sem garantia, de valor:

a) até R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), por operação, vencidos há mais de seis meses, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento;

Assim, na tributação da renda, percebe-se que a mesma legislação que adota o regime contábil de competência para a apuração do crédito tributário, também permite que as pessoas jurídicas baixem de sua contabilidade as perdas no recebimento de créditos, estabelecendo, todavia, critérios para que essa dedutibilidade seja promovida na apuração do Lucro Real.

E sequer poderia ser diferente: ao reconhecer e preservar a dedutibilidade de vendas inadimplidas, a legislação do imposto de renda simplesmente mantém a coerência com o regime contábil que lhe serve de suporte para a tributação e evita, com isso, incorrer em violação ao princípio da capacidade contributiva.

Com efeito, no que tange às normas contábeis, verifica-se que, após recentes atualizações em decorrência da internalização das regras contábeis internacionais, em especial o IFRS, introduziram-se novos critérios para a apuração de certas mutações patrimoniais, assim como atualizaram-se alguns conceitos, como os de ativo, receita, política de baixa, dentre outros.

Essas novas normas contábeis, contudo, mantiveram íntegros o direito/dever da empresa de baixar em suas demonstrações contábeis ativos para os quais não haja mais expectativa razoável de recuperação, mediante uma combinação de critérios, julgamentos, cálculos e dados evidenciados em sua política de baixa contábil. É dizer,

-
- b) acima de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) até R\$ 100.000,00 (cem mil reais), por operação, vencidos há mais de um ano, independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento, mantida a cobrança administrativa;
 - c) superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais), vencidos há mais de um ano, desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento;
- III - com garantia, vencidos há mais de dois anos, de valor:
- a) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), independentemente de iniciados os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias;
 - b) superior a R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), desde que iniciados e mantidos os procedimentos judiciais para o seu recebimento ou o arresto das garantias; e
- IV - contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5^o.

a própria norma contábil não somente permite, como determina, a baixa de ativos irre recuperáveis, sendo essa mesma norma contábil matriz da legislação de regência do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro, do PIS e da COFINS, os quais se baseiam no regime contábil de competência para a apuração das suas respectivas bases de cálculo.

A previsão desses conceitos pela legislação contábil fica mais clara quando se verifica as definições de ativo, receita e baixa no âmbito do CPC 00, normativo este também denominado “estrutura conceitual” ou “*conceptual framework*”:

4.3 **Ativo** é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados.

4.4 Recurso econômico é um direito que tem o **potencial de produzir benefícios econômicos**.

Definição de receita e despesa

4.68 **Receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido**, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio (...)

Desreconhecimento

5.26 **Desreconhecimento é a retirada de parte ou da totalidade de ativo ou passivo reconhecido do balanço patrimonial da entidade. O desreconhecimento normalmente ocorre quando esse item não atende mais à definição de ativo** ou passivo. (grifamos)

O CPC 48 trata o conceito contábil de baixa como um evento de “desreconhecimento”, o qual à luz da norma contábil deve ser efetivado sempre que não houver mais expectativas razoáveis de recuperar o ativo financeiro:

CPC 48

Baixa

5.4.4 **A entidade deve reduzir diretamente o valor contábil bruto de ativo financeiro quando a entidade não tiver expectativas razoáveis de recuperar o ativo financeiro em sua totalidade ou parte dele**. A baixa constitui evento de **desreconhecimento dos registros contábeis** (ver item B3.2.16(r)).

Exemplos

B3.2.16 Os seguintes exemplos ilustram a aplicação dos **princípios de desreconhecimento** deste pronunciamento.

(...)

(r) **Baixa (write-off)**. **A entidade não possui expectativas razoáveis de recuperar os fluxos de caixa contratuais sobre a totalidade ou parte do ativo financeiro**.

(...)

Já o CPC 40, por sua vez, ao tratar das práticas de gerenciamento de risco de crédito, remete à política de baixa contábil da empresa a qual deverá estabelecer os indicadores sobre quando não exista mais expectativa razoável de recuperação de um ativo financeiro e, conseqüentemente, determinar o seu desreconhecimento contábil:

35F. A entidade deve explicar suas práticas de gerenciamento de risco de crédito e como elas se relacionam com o reconhecimento e a mensuração de perdas de crédito esperadas. Para atingir esse objetivo, a entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis compreenderem e avaliarem:

(...)

(e) a **política de baixa** da entidade, incluindo os **indicadores de que não existe expectativa razoável de recuperação** e informações sobre a política para ativos financeiros que são baixados, mas que ainda estão sujeitos à atividade de aplicação; e

Assim, não existindo mais o potencial de produzir benefício econômico, a entidade deve efetuar o desreconhecimento contábil previsto no item 5.26 do CPC 00, que é a retirada de parte ou de todo o ativo do seu balanço patrimonial.

Nesse sentido, a legislação do PIS e COFINS, ao regulamentar o regime contábil apenas em parte, isto é, determinando o reconhecimento da receita com base no princípio da competência, mas não permitindo o seu desreconhecimento nos termos exigidos por esse mesmo regime contábil, incorre em uma omissão que resulta em uma grave distorção na apuração base de cálculo desses tributos, fazendo com que deixem de mensurar adequadamente a riqueza e se afastem do conceito de capacidade contributiva.

Note-se que a legislação do PIS e COFINS poderia ter até adotado solução similar à do imposto de renda, ou seja, ainda que com temperamentos e maior rigor do que a norma contábil, admitir a dedutibilidade das perdas no recebimento de créditos mediante o preenchimento de certas condições (arts. 9º a 12 da Lei 9.430/96). O que não se admite é a absoluta omissão da legislação do PIS e COFINS em prever qualquer sistemática de desreconhecimento das receitas, mesmo nas hipóteses de baixa contábil por esvaziamento das expectativas de recuperação do crédito.

Tal situação traduz-se, no plano jurídico-constitucional, em violação das mais graves ao princípio da capacidade contributiva, assumindo a faceta de verdadeiro confisco do patrimônio do contribuinte, ao fazê-lo arcar com a tributação em uma situação não somente de ausência de riqueza, mas principalmente de uma perda patrimonial.

Nesse contexto, cabe rememorar que o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º da CF, funciona como verdadeiro direito fundamental de defesa do contribuinte, limitador do arbítrio, da injustiça fiscal e, principalmente, do confisco devendo nortear a atividade do legislador, do judiciário e dos intérpretes de um modo geral, com eficácia plena e imediata em situações de grave violação.

Assim, asseverou o Ministro Celso de Melo no julgamento do mencionado RE afirmando o conceito de justiça fiscal, valendo a transcrição:

Que alteração, se não houve o aporte, se o valor das mercadorias alienadas ou do serviço não teve ingresso nos cofres da empresa? Será que se justifica, até mesmo sob o ângulo do justo ou injusto, alguém que já está a arcar com o prejuízo decorrente do não recebimento do valor da mercadoria ou do serviço considerado o negócio jurídico, ainda ter que recolher o tributo que a norma reclama alusivo a receitas auferidas e, portanto, que tiveram ingresso no cofre do contribuinte? A meu ver não Presidente.

No olhar do Ministro, se não ocorreu o efetivo auferimento de receita o princípio constitucional da capacidade contributiva resta desatendido e a exigência de tributação se mostra dissonante da substância econômica.

Nesse passo, vale recordar que o STF também já se manifestou no sentido de que um simples lançamento contábil não caracteriza a existência de riqueza. Foi no julgamento do RE 606.107, em que se examinou a não incidência de PIS e COFINS sobre a transferência de créditos de ICMS para terceiros, foi fixada a tese de que “*sob o prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.*” Confira-se em textual.¹³

¹³ STF, Pleno RE nº 606.107/RS. Relatora Ministra Rosa Weber, DJe de 22.11.2013.

O conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF, não se confunde com o conceito contábil. Isso, aliás, está claramente exposto nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. (...) Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. (...) Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro (...).

Ainda, vem à baila o entendimento firmado pelo STF no julgamento do RE 574.706, o qual, conforme já exposto, colocou novamente em cheque os limites do conceito de receita bruta, concluindo que o ICMS, apesar de ingressar na contabilidade, não representa o acréscimo patrimonial para o contribuinte e, dessa forma, o tributo estadual não deve compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Logo, inexistindo riqueza, não há que se falar em capacidade contributiva e, persistindo a tributação, conseqüentemente haverá o confisco.

Ademais, é importante destacar que o confisco resultante da incidência de PIS e COFINS sobre vendas inadimplidas já se configura mesmo no plano abstrato, ou seja, independente do exame dos aspectos singulares de cada caso concreto. Isso porque, sempre que houver uma venda inadimplida, a incidência do PIS e COFINS resultará em um inegável confisco, posto que esses tributos estarão sendo exigidos

sobre uma receita inexistente, ou seja, um verdadeiro conjunto vazio de capacidade contributiva, cuja baixa e desreconhecimento são determinados pela mesmo regime contábil que lhe serve de base para a apuração da base de cálculo.

Em situações como essa, de confisco evidenciado em abstrato, o próprio STF já reconheceu a possibilidade de controle de constitucionalidade com base no princípio do não-confisco, conforme se depreende da ADI 1.075 MC¹⁴:

É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o STF examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da CF. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/1994, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300%. A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. O poder público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do quantum pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.

Na mesma toada, o Ministro Teori, no julgamento do RE 400.927 AgR, apoiado em sólido parecer da PGR e no luminar pensamento de Ricardo Lobo Torres, pontuou com muita precisão que considerava “*a vedação de confisco como uma imunidade tributária da parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada, o que importaria dizer que o confisco equivaleria à extinção da propriedade*” ao mesmo tempo em que também reconheceu que “*inexistindo possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança não confiscatória, a definição concreta de confisco há de se pautar pela razoabilidade.*”

Como referido acima, seria admissível à legislação do PIS e COFINS por certo até, como fez a do imposto de renda, adotar critérios mais rigorosos e uniformes

¹⁴ STF, Tribunal Pleno, ADI -MC: 1075, Relator Celso de Mello, j. 17/06/1998, DJ 24/11/2006 .

para a dedutibilidade das receitas oriundas de vendas inadimplidas, inclusive por questões de praticidade tributária, a fim de não deixar à cada contribuinte individual a decisão discricionária de definir a sua própria política contábil de baixa, como estabelece o mencionado CPC 40.

Contudo, ao simplesmente deixar de regulamentar esse aspecto inerente ao regime contábil adotado pela legislação do PIS e COFINS, o legislador acabou por incorrer em omissão inconstitucional em face do princípio da capacidade contributiva e da própria vedação ao confisco. Assim como o legislador disciplinou as vendas canceladas e acertadamente as excluiu da base de cálculo do PIS e COFINS, no mínimo, deveria ter feito o mesmo em relação às receitas objeto de desconhecimento por motivo de baixa contábil, mediante critérios razoáveis. Ao deixar de fazê-lo, incorreu em uma omissão inconstitucional que acaba por institucionalizar o confisco sistemático por meio da incidência de PIS e COFINS sobre as vendas inadimplidas.

A propósito, em breve exame do Direito Tributário comparado, a constante que se verifica é a de não se tributar a inadimplência, ou seja, a ausência de riqueza, ainda que *a priori* já tenha se realizado o fato gerador do tributo. Alguns países, com maior flexibilidade, como Luxemburgo e Suécia autorizam a “baixa” (ressarcimento do imposto pago) sempre que o contribuinte consiga comprovar razoavelmente esse inadimplemento, enquanto outros, com regras mais rígidas, como a França, somente permitem o ressarcimento do IVA nos casos que a insolvência definitiva do devedor é cabalmente demonstrada e uma fatura corrigida é emitida.¹⁵ A legislação brasileira, nesse contexto, contrasta negativamente com os padrões estrangeiros.

Resta caracterizado, assim, na atual legislação do PIS e COFINS, um caso de inconstitucionalidade por omissão (ou, no mínimo, inconstitucionalidade

¹⁵ MOREIRA, André Mendes, MIRANDA Câmara Tiago, Direito à compensação do PIS/COFINS incidentes sobre Receitas não auferidas por inadimplência definitiva – uma releitura do RE nº 586.482/RS, pag. 15 e 16, Revista Dialética de Direito Tributário n 233

progressiva), de modo que, caso o legislador não supra essa omissão em prazo razoável, caberá ao Poder Judiciário solucioná-la em definitivo.

A inconstitucionalidade por omissão é um instituto do processo de controle bastante conhecido, o qual foi recentemente empregado no julgamento do RE 607.642¹⁶, realizado no dia 29.06.2020, e que, em sede de repercussão geral, apreciou a constitucionalidade da criação do regime não-cumulativo do PIS pela MP nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002¹⁷. Por maioria, os Ministros negaram provimento ao recurso extraordinário, declararam constitucional a coexistência dos regimes cumulativo e não-cumulativo de apuração do PIS e COFINS devidos pelas empresas prestadoras de serviços e fixaram a seguinte tese: "*Não obstante as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 estejam em processo de inconstitucionalização, é ainda constitucional o modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo, na apuração do PIS/Cofins das empresas prestadoras de serviços*" (grifou-se).

Em breve resumo, o que se discutia era o conflito entre a norma constitucional e o regime não-cumulativo instituído pela Lei nº 10.637/02 para os contribuintes prestadores de serviços, sob o pressuposto que a sistemática da não-cumulatividade feria o princípio da isonomia, por resultar em uma maior onerosidade para as empresas prestadoras de serviços em comparação com as empresas industriais.

A sistemática da não-cumulatividade pressupõe a dedução de insumos utilizados na produção e, por isso, haveria uma distorção entre o tratamento das empresas industriais, com um quantitativo expressivo de insumos creditáveis, e o das empresas prestadoras de serviços que, em regra, possuem como principal insumo a despesa com a mão-de-obra, a qual, não sendo onerada pelo PIS e COFINS, não poderia ser utilizada como crédito na apuração dessas contribuições.

¹⁶ STF, Tribunal Pleno, RE 607642, Relator Dias Toffoli, Repercussão Geral, j. 29/06/2020, DJE 09/11/2020.

¹⁷ <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/06/26/maioria-dos-ministros-do-stf-mantm-cobranca-de-pis-no-cumulativo.ghtml>

Essa estrutura “distorcida”, segundo os contribuintes, prejudicaria as empresas prestadoras de serviços que suportariam indevidamente um aumento na carga tributária.

Os Ministros suscitaram que alterações legislativas acentuaram as imperfeições do regime do PIS e COFINS, mas que isso não seria suficiente para declarar a inconstitucionalidade e promover o retorno de todo o setor de prestação de serviços ou de determinado segmento prestador para o regime cumulativo.

Todavia, no referido julgamento, o próprio relator, Ministro Dias Toffoli, apesar de considerar o regime constitucional, foi taxativo em declarar que apesar das Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, que criaram os regimes da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, embora permanecessem válidas, estariam em processo de inconstitucionalização, seja por brechas legislativas, seja pelas constantes alterações:

É necessário advertir o legislador ordinário de que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/04, **inicialmente constitucionais, estão em processo de inconstitucionalização**, decorrente, em linhas gerais, da ausência de coerência e de critérios racionais e razoáveis das alterações legislativas que se sucederam no tocante à escolha das atividades e das receitas atinentes ao setor de prestação de serviços que se submeteriam ao regime cumulativo da Lei nº 9.718/98 (em contraposição àquelas que se manteriam na não cumulatividade).

Verifica-se que há circunstâncias fáticas vigentes que sustentam a manutenção da constitucionalidade, mas como arguido pelo próprio Ministro Dias Toffoli, a norma declarada constitucional aparentemente está em trânsito para a inconstitucionalidade.

No caso da incidência de PIS e COFINS sobre as vendas inadimplidas não se encontra semelhante sinalização de inconstitucionalidade progressiva no RE 586.482. Contudo, o fato é que, se os efeitos confiscatórios do entendimento fixado neste

julgado já podiam ser sentidos antes, no contexto dramático da pandemia da Covid-19, de depressão econômica e crise de inadimplência, esses efeitos confiscatórios tendem a ser severamente amplificados, deixando cada vez mais visível a sua inconstitucionalidade e impulsionando, assim, uma eventual revisão da tese.

Nesse contexto de revisão, o caminho a ser trilhado pelo STF poderá ser diverso do RE 586.482, caso venha a reconhecer que, o lapso temporal de quase vinte anos conjugado com a conjuntura de crise econômica deflagrada pela pandemia, justificaria uma menor tolerância à mora do legislador e motivaria a adoção de providência imediata, mediante sentença aditiva, para colmatar essa lacuna da legislação do PIS e COFINS.

A técnica sentença aditiva, em que o STF repara o silêncio inconstitucional da lei, fruto da inércia do legislador, por meio da indicação de uma norma aplicável por analogia, tem sido empregada de forma recorrente pela Corte Suprema em matéria de defesa de direitos fundamentais.

Assim foi, por exemplo, na Ação de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 26, em que o STF determinou que os atos de homofobia e transfobia fossem enquadrados como tipo penal definido na Lei nº 7.716/89 (Lei do Racismo), até que o Parlamento editasse lei sobre a matéria.

E essa não foi a primeira vez. O Ministro Gilmar Mendes, quando do julgamento da ADI 3.510 (que versa sobre as pesquisas com células tronco)¹⁸, apontou diversos outros julgamentos históricos que foram solucionados por meio de sentenças aditivas:

Tais sentenças de perfil aditivo foram proferidas por esta Corte nos recentes julgamentos dos MS nºs 26.602, Rel. Min Eros Grau, 26.603, Rel. Min. Celso de Mello e 26.604, Rel. Min. Cármen Lúcia, em que afirmamos o valor da fidelidade partidária; assim como no também recente julgamento a respeito do direito fundamental de greve dos servidores públicos (MI nº 708, de minha relatoria; MI nºs 60716 e 712, Rel. Min. Eros Grau). Outra não foi a fórmula encontrada pelo Tribunal para solver a questão da inconstitucionalidade da denominada cláusula de

¹⁸ STF, ADI 3.510, Relator Ministro Roberto Barroso, j. 29/05/2008, DJE 28/05/2010

barreira instituída pelo art. 13 da Lei nº 9.096, no julgamento das ADI nºs 1.351 e 1.354, Rel. Min. Marco Aurélio.

Essa técnica, denominada sentença aditiva, originária do Direito Italiano, reconhece a falta da norma que é indispensável para que o julgamento esteja em consonância com a Constituição Federal. Tal lacuna leva a Corte Constitucional a suprir a omissão mediante a aplicação de uma outra norma já existente.

Dessa forma, há técnicas jurídicas, já utilizadas pelo STF em controle de constitucionalidade, que poderão ser empregadas para minimizar os impactos das omissões existentes nas normas do PIS e COFINS e que trazem graves impactos para os contribuintes, especialmente no contexto de crise e pandemia, pois confisca uma receita nunca auferida e fere, por conseguinte, o princípio da capacidade contributiva, se convertendo em inegável confisco.

A eventual sentença aditiva para limitar a incidência de PIS e COFINS sobre vendas inadimplidas poderá tomar por parâmetro os mesmos dispositivos na legislação do Imposto de Renda que estabelecem os critérios para reconhecimento da baixa por inadimplência (arts. 9º a 12 da Lei nº 9.430/96), conjugados com os dispositivos da própria legislação do PIS e COFINS que admitem a exclusão de vendas canceladas da base de cálculo (art. 3º, § 2º, I, da Lei nº 9.718/98; art. 1º, § 3º, V, “a”, da Lei nº 10.637/02; e art. 1º, § 3º, V, “a”, da Lei nº 10.833/03). Afinal, aquelas vendas que a própria legislação do imposto de renda admite que sejam canceladas mediante lançamento como despesa, por idêntica razão, deveriam ser tratadas como vendas canceladas à luz da legislação do PIS e COFINS.

Enquanto isso não ocorre, anseia-se que a jurisprudência do STF permaneça trilhando um caminho para sanar as disparidades da base normativa do PIS e COFINS, o que passa pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da tributação das vendas inadimplidas e, principalmente, pela imediata reparação dessa inconstitucionalidade por meio de uma sentença aditiva, até que, em um futuro o qual se espera próximo, a referida inconsistência venha a ser sanada em definitivo pelo Congresso Nacional.

Considera-se ainda que uma tal sinalização do STF serviria como um norte importante para uma futura reforma tributária, de modo que o próprio legislador não incorra novamente nessas omissões inconstitucionais caso venha a redesenhar a tributação sobre o consumo, mesmo que por meio de um IVA nacional.

V. CONCLUSÕES

O RE 586.482 definiu que o inadimplemento das vendas não constitui condição resolutive de incidência do PIS e COFINS, perdurando a tributação, ainda que ausente a efetiva riqueza. Mas ao analisar o complexo arcabouço dessas contribuições, perduram inseguranças inerentes às obscuridades e omissões da legislação que os Poderes Públicos ainda não lograram sanar por completo, a despeito dos inegáveis avanços promovidos pelo Judiciário.

Como visto, não existe na legislação do PIS e COFINS previsão expressa no sentido de permitir a exclusão das vendas inadimplidas da base de cálculo desses tributos. Contudo, o prejuízo assumido duplamente pelo contribuinte (quando vende uma mercadoria ou presta o serviço sem o recebimento desse “pagamento” e a tributação incidente sobre esse conjunto vazio de receitas) e o seu efeito confiscatório inerente, não podem ser aceitos com indiferença pelo Poder Judiciário.

Se a tese fixada pelo STF no RE 586.482 já vinha merecendo revisão a partir de entendimentos mais recentes firmados pelo Tribunal em outros julgamentos (principalmente no RE 574.706), com o advento da crise econômica instaurada pela pandemia da Covid-19 assumiu maior relevo, dado a perspectiva de potencialização dos seus efeitos confiscatórios para os contribuintes do PIS e COFINS, em um provável cenário de grave aumento da inadimplência dos seus clientes e contrapartes de um modo geral.

Tudo isso reforça a necessidade de revisão da tese. Por meio da submissão de um novo caso ao Plenário do STF, espera-se que além dos argumentos suscitados no

anterior RE 586.482 (assim como no RE 1.110.831 ED-AGR, julgado pela Segunda Turma), seja também apreciada a questão inédita da omissão inconstitucional da legislação do PIS e COFINS abordada neste artigo.

A atual legislação do PIS e COFINS, ao deixar de prever a exclusão das receitas oriundas de vendas inadimplidas da base de cálculo, acaba por incorrer em omissão inconstitucional, por recepcionar apenas parcialmente o mesmo regime contábil que serve de parâmetro para a apuração desses tributos.

Dado que, segundo a mesma lógica contábil que norteia a apuração do PIS e COFINS, as receitas oriundas de vendas inadimplidas em relação às quais não haja mais expectativa razoável de recuperação devem ser objeto de desreconhecimento e consequente baixa contábil, a sua manutenção indevida na base de cálculo desses tributos se traduz em inegável distorção, que viola o princípio da capacidade contributiva e produz confisco.

Considerando que o confisco neste caso se evidencia mesmo no plano abstrato (isto é, a perda decorrente da inadimplência do adquirente da mercadoria ou serviço comercializados cumulada com a exigência do tributo será sempre considerada um confisco, independente das especificidades de cada caso concreto), urge que o STF promova a colmatação da lacuna por meio de uma sentença aditiva, podendo utilizar como parâmetro os arts. 9º a 12 da Lei 9.430/96, de forma a sustar os efeitos confiscatórios da imposição de PIS e COFINS sobre as vendas inadimplidas.

A FIANÇA BANCÁRIA, A CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL E A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE FISCAL SOB A ÓTICA DO STJ

Análise dos Resp nºs 1.123.669 e 1.156.668

Helena Duque de Albuquerque Garcia

I – INTRODUÇÃO

“Atrevo-me a afiançar-vos o amor de minha filha”, disse Capuleto, o pai de Julieta, mas não a Romeu, por quem a moça tinha de fato o tal amor, mas a Páris. O final dessa peça de Shakespeare é conhecido mundialmente e, para além de todas as leituras, adaptações e estudos já realizados dessa tragédia passada na Verona renascentista, é possível dela extrair valiosa lição sobre a utilidade da garantia prestada.

A fiança e, conseqüentemente, o fiador, é uma das instituições do Direito mais antigas que se tem notícia e nos remete a uma realidade bem mais longínqua que a de Romeu e Julieta: ao Direito Romano.

No Brasil, já no século XX e ultrapassadas as Ordenações Filipinas, o Código de Processo Civil de 1939, previa a utilização da fiança para medidas preventivas. Contudo, o Decreto-Lei nº 960/1938, que cuidava especificamente da cobrança judicial da dívida ativa pela Fazenda Pública, não o fazia, pelo que somente com a edição da Lei nº 6.830, de 1980, a fiança passa a figurar com relevância no cenário do processo tributário.

Assim, por meio da aludida lei, que uniformizou a ação executória fiscal ao Sistema Tributário Nacional, a fiança bancária surge como elemento hábil a garantir a dívida executada, como previa a redação originária do seu artigo 9º, inciso II, *in verbis*:

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária;

Esse inciso foi alterado pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, ocasião em que passou a prever, então, não somente a fiança bancária, mas também o seguro garantia como instrumento garantidor da dívida¹, sendo certo que ambos possuem a mesma natureza para os fins aos quais se propõem.

Abre-se parêntesis, nesse ponto, para destacar que a inclusão do seguro garantia no rol do art. 9º da Lei nº 6.830/80 é consequência direta do aumento do número de ações de execuções fiscais movidas pela União, Estados e Municípios especialmente contra sociedades empresárias de pequeno e médio portes. Assim, considerando que é impositivo o oferecimento de garantia para que o contribuinte possa opor embargos à execução fiscal (art. 16, §1º da Lei nº 6.830/80), a descapitalização de valor correspondente à integralidade do crédito exequendo tornaria inviável a consecução de atividades empresárias e cumprimento de obrigações básicas.

É nesse cenário, em que comprometer parte do ativo se revelaria uma temeridade negocial, que a fiança bancária e o seguro garantia se tornam alternativas das quais a maior parte dos contribuintes lança mão. Contudo, ao passo que a fiança bancária é mais custosa e atrai a burocracia de instituições bancárias, os seguros

¹ “Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

(...)

II - oferecer fiança bancária ou seguro garantia;”

garantias, por outro lado, possuem, além de baixa taxa de manutenção e contratação, possibilidade de maior flexibilidade de negociação com as seguradoras².

Pois bem. O mesmo art. 9º da Lei nº 6.830/80 é o dispositivo que contém o ponto nodal da controvérsia – e, portanto, o objeto de análise deste artigo – uma vez que prevê, em seu parágrafo terceiro, a equiparação da garantia da execução prestada por meio de depósito em dinheiro (art. 9º, I da Lei nº 6.830/80), fiança bancária ou seguro garantia aos efeitos da penhora³.

Isso porque o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), bem como diversos tribunais de segunda instância, ao interpretar a norma que se extrai do mencionado artigo, permitiu que, uma vez estabelecida tal equiparação, o contribuinte pode se valer da fiança bancária ou seguro garantia para pleitear a obtenção da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa e, indo ainda mais além, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Nesse ponto, antes mesmo de analisarmos mais detidamente a jurisprudência do STJ sobre essas duas discussões, é fundamental que sejam entendidos os conceitos de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa e de suspensão da exigibilidade do crédito tributário – os quais podem atrair instrumentalidades similares, mas possuem naturezas bastante distintas.

I.1. CERTIDÃO POSITIVA COM EFEITOS DE NEGATIVA (“CPEN”)

A maneira pela qual o contribuinte comprova sua situação fiscal perante a Fazenda Pública é através da Certidão de Regularidade Fiscal emitida pela Receita Federal do Brasil, em âmbito federal, e pelas respectivas Secretarias de Fazenda

² Cada ente federativo deve regulamentar suas regras a respeito da fiança bancária e do seguro garantia, porém, em âmbito federal, tem-se, como parâmetro, a Portaria PGFN nº 644/2009, alterada pelas Portarias PGFN nºs 1.378/2009 e 367/2014 para a fiança bancária, além da Circular SUSEP nº 477/2013 e da Portaria PGFN nº 164/2014 para o seguro garantia. Ver também a Resolução nº 2.325/1996 do CMN.

³ “§3º A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia, produz os mesmos efeitos da penhora.”

Estadual ou Municipal (ou órgão a que as valham), com base no disposto no art. 205 do Código Tributário Nacional (“CTN”)⁴.

Essa certidão é comumente requisitada em processos licitatórios, análises de créditos, transações negociais e até numa simples operação de compra e venda. O objetivo comum é, portanto, demonstrar a existência ou não de débitos tributários, o que garante a segurança dos negócios jurídicos que serão eventualmente celebrados e a proteção do patrimônio das partes envolvidas.

A Certidão de Regularidade Fiscal pode atestar, dessa forma, três possíveis situações: (i) Certidão Negativa de Débitos, quando o contribuinte não possui débitos vencidos junto ao Fisco; (ii) Certidão Positiva de Débitos, ocasião em que o contribuinte possui débitos vencidos, não pagos e nem tratados da forma do art. 206 do CTN; ou (iii) Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, oportunidade na qual se aplica o disposto no art. 206 do CTN, que traz a seguinte redação:

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Isto é, aos contribuintes que possuam débitos não vencidos, que esteja em curso ação de execução fiscal já com penhora ou, ainda, cuja exigibilidade do crédito tributário esteja suspensa, lhes é assegurada a obtenção de certidão positiva, porém com efeitos de uma certidão negativa.

É de se notar, dessa forma, que a obtenção da CPEN se presta a atestar a situação fiscal do contribuinte e pode ser obtida quando o crédito tributário ali indicado está devidamente garantido perante o Poder Público, seja por penhora, seja

⁴ “Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.”

por qualquer das causas que possibilitem a suspensão de sua exigibilidade previstas no art. 151 do CTN.

I.2. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Antes da atividade administrativa vinculada e obrigatória do lançamento, pelo qual são revelados ao sujeito passivo todos os elementos constantes da obrigação tributária, não há que se falar em exigibilidade do crédito, uma vez que tal pretensão somente nasce na oportunidade em que o credor formaliza tal ato perante o devedor.

O CTN, em seu artigo 151, contudo, elenca as hipóteses em que a aludida exigibilidade permanecerá suspensa pelo período que cada uma durar. São elas:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Tal previsão significa que enquanto a medida suspensiva perdurar, a Fazenda Pública não poderá inscrever o crédito em dívida ativa e nem iniciar sua cobrança via execução fiscal (dentre outras medidas de eventual constrição patrimonial).

A principal discussão que existe nos meios acadêmicos e, até mesmo no próprio Poder Judiciário, é a respeito da taxatividade do rol do art. 151 acima transcrito.

Por um lado, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405/RS o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, defendeu o argumento da ausência de reserva de lei complementar para versar sobre suspensão e extinção do crédito tributário. Assim, fundamentou, em síntese, as razões pelas quais entende não dever ser exaustivo o rol do art. 151 do CTN nos seguintes motivos:

Com essas premissas, da mesma forma como delineado no julgamento cautelar da presente ação, *entendo que a Constituição Federal não reservou a lei complementar o tratamento das modalidades de extinção e suspensão dos créditos tributários, a exceção da prescrição e decadência, previstos no art. 146, III, b, da CF.*

Como bem lembrado pelo Min. MOREIRA ALVES, entendo também aplicável ao presente caso a teoria dos poderes implícitos, segundo a qual ‘quem pode o mais, pode o menos’. Dessa forma, se o Estado pode até remir um valor que teria direito, com maior razão pode estabelecer a forma de recebimento do crédito tributário devido pelo contribuinte.⁵ (destaques aditados)

O objeto da ADI nº 2.405/RS não tratava, entretanto, de hipótese de suspensão, mas de extinção do crédito tributário. Naquela ocasião, portanto, pode-se assertivamente concluir que entenderam os ministros da Suprema Corte que a extinção do crédito não é matéria reservada à lei complementar (nesse caso, o próprio CTN, que foi recepcionado com tal natureza pela Constituição Federal), podendo, assim, os Estados e Municípios versarem sobre outras modalidades que não os previstos nos artigos 156 do CTN, porém, em *obiter dictum*, aplicaram a mesma lógica aos casos de suspensão da exigibilidade.

Todavia, sob ótica diametralmente oposta, os julgados que serão analisados adiante, trazem como premissa normativa justamente a taxatividade do rol do art. 151 mencionado, sendo essa, inclusive, uma das causas das decisões que passarão a ser analisadas nos capítulos em sequência.

II – EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL

⁵ ADI nº 2.405/RS, Plenário, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 20.09.2019, DJe 03.10.2019.

“A certidão negativa ou mesmo a certidão positiva com efeito negativo é a chave da porta da produtividade da empresa”⁶

Como visto, as três possibilidades de o contribuinte obter a Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, conforme o art. 206 do CTN, são: crédito tributário não vencido, garantido por penhora ou com a exigibilidade suspensa.

Essa restrição, contudo, passou a ser um obstáculo para que muitos contribuintes pudessem obter a CPEN, o que, em consequência, afetava diretamente tanto negócios jurídicos pontuais, como a realização das suas atividades empresariais.

Isso porque, após a constituição definitiva do crédito tributário – seja pelo final do processo administrativo com decisão irrecurável, seja porque o sujeito passivo não recolheu o tributo, mas também não o impugnou – o Fisco possui a prerrogativa de ter 5 anos para ajuizar a respectiva execução fiscal.

Por conta desse longo espaço de tempo, que somente pode ser interrompido por uma das hipóteses previstas nos incisos do art. 174 do CTN⁷, foi criada uma situação em que, de um lado, o Fisco pode aguardar legalmente os 5 anos para executar judicialmente o crédito que entende lhe ser devido, e de outro, o contribuinte permanece com créditos vencidos (sejam eles devidos de fato ou não) que lhe impedem de obter a sua certidão de regularidade fiscal “limpa” para os devidos fins.

⁶ EREsp nº 815.629/RS, 1ª Seção, Rel. Min. José Delgado, Min. Rel. para acórdão Eliana Calmon, j. 11.10.2006, DJ 06.11.2006.

⁷ “Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

Com efeito, somente no julgamento do EREsp nº 205.815⁸, em 2001, os ministros alteraram os posicionamentos que apresentavam até então e, em 2006, com o EREsp nº 815.629, o tema começou a ser pacificado na Corte, ocasião na qual, por maioria, ratificaram o entendimento no sentido de ser possível o ajuizamento de ação cautelar com vistas a oferecer caução e obter a CPEN⁹.

Dessa forma, na ocasião do julgamento do EREsp nº 815.629, o Ministro José Delgado, relator do recurso, apresentou voto vencido e foi acompanhado pelos Ministros João Otávio de Noronha, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda, sustentando posicionamento de que *“não existe, no caso em tela, fundamento jurídico a ensejar a pretensão de suspensão da exigibilidade de crédito tributário e a consequente expedição de CPEN, já que a caução de bem não pode suspender a exigibilidade do crédito”*.

Todavia, o voto divergente, proferido pela Ministra Eliana Calmon, e acompanhado pelos Ministros Luiz Fux, Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin, trouxe as razões pelas quais tal posicionamento se tornou aceito por todos os tribunais, mesmo que gradativamente. Afirma o voto da ministra o seguinte:

Na hipótese, a empresa utilizou-se de uma cautelar para, por via da tutela de urgência, de logo garantir a execução pelo depósito de bens do seu patrimônio, devidamente avaliado e formalizado para servir de garantia à futura execução ou até mesmo aos futuros embargos. Ora, o que muda esta situação da outra que é a da oferta de penhora quando executado? Entendo que é apenas uma questão de tempo, porque nenhuma outra consequência pode ser extraída do depósito de bens em garantia, ofertado pelo contribuinte, antes de ser executado.

E mesmo que tenha a 1ª Seção decidido pela possibilidade de se ajuizar a ação cautelar, com oferecimento de caução, para expedição de CPEN, foi, ainda,

⁸ EREsp nº 205.815/MG, 1ª Seção Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 14.03.2001, DJ 04.03.2002.

⁹ Ainda foram julgados alguns Embargos de Divergência sobre tal questão, como os EREsp nºs 574.107 e 710.153, ambos expressamente seguindo o que fora decidido no precedente de 2006.

A fim de sanar esse verdadeiro impasse, os contribuintes começaram a ajuizar ações cautelares com oferecimento de garantia antes mesmo do ajuizamento das execuções fiscais, visando a obtenção da CPEN.

Contudo, durante anos, o STJ costumava negar provimento aos recursos que tratavam de tais pedidos, sendo seus principais argumentos os seguintes:

(i) as únicas formas de se obter a CPEN, de acordo com o art. 206 do CTN, eram casos em que o crédito estivesse com a exigibilidade suspensa ou se já estivesse garantido por penhora em execução fiscal;

(ii) estão previstas, no rol do art. 151 do CTN, outras duas formas de suspender a exigibilidade, quando se trata de ingressar em juízo: a liminar em mandado de segurança e a antecipação de tutela na ação anulatória ou declaratória;

(iii) cabia ao contribuinte, portanto, comprovar não somente o perigo da demora, mas também a inexigibilidade do crédito vencido;

(iv) caso fosse negado o pedido liminar, deveria, então, o contribuinte depositar integralmente o valor do crédito vencido;

(v) ajuizar ações cautelares constituiriam fraudes contra as formas processuais já existentes e seriam verdadeiras anomalias; e

(vi) não seria possível se equiparar o oferecimento de caução à natureza da penhora, pois não observadas as formalidades previstas na Lei nº 6.830/80, como avaliação, ordem de preferência e prévia aceitação pelo Fisco.

Como se vê, os ministros entendiam pela ausência de previsão legal para o cabimento da ação cautelar com objetivo de expedição da CPEN, uma vez que o oferecimento de caução não estava previsto no art. 206 do CTN.

necessário que esse mesmo órgão colegiado, três anos depois e com apenas três ministros diferentes em sua composição, voltasse a se manifestar sobre o tema, dessa vez em regime de recursos repetitivos, confirmando o referido entendimento por unanimidade, como será analisado a seguir.

III – RESP Nº 1.123.669

“A caução oferecida pelo contribuinte, antes da propositura da execução fiscal é equiparável à penhora antecipada e viabiliza a certidão pretendida, desde que prestada em valor suficiente à garantia do juízo.”

Em 09 de dezembro de 2009, a 1ª Seção do STJ se reuniu para decidir, sob o rito dos recursos repetitivos, a “possibilidade de oferecimento de garantia, em sede de ação cautelar, para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cujo respectivo executivo fiscal ainda não foi ajuizado, visando à obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa”¹⁰, por meio do julgamento do Recurso Especial nº 1.123.669 (Tema nº 237).

Esse Recurso Especial, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, veio para verdadeiramente pacificar um tema que já havia sido controverso nos tribunais brasileiros, como visto no capítulo acima, mas que já não mais suportava resistências contrárias. O resultado do julgamento por unanimidade, no entanto, se deveu tanto à mudança da composição do colegiado da 1ª Seção, uma vez que os ministros que haviam votado contra a possibilidade do ajuizamento da cautelar já não estavam no STJ (Ministros José Delgado, Otávio de Noronha e Teori Albino Zavascki), quanto pelos reiterados e prévios julgamentos daquela mesma Seção sobre o mesmo tema, já que a Ministra Denise Arruda, única remanescente que havia votado contra, passara a decidir conforme o EREsp nº 815.269.

¹⁰ Tema submetido a julgamento.

A Recorrente, uma sociedade empresária gaúcha que exercia atividades de comércio varejista de mobílias, ajuizou, perante a Seção Judiciária do Rio Grande do Sul, Ação Cautelar com Pedido de Liminar visando obter a Certidão Positiva com Efeitos de Negativa contra o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por débitos existentes que teriam sido quitados por meio de compensação, porém não reconhecidos pelo Recorrido – que também não havia promovido a respectiva cobrança judicial desses créditos.

Ela precisava da CPEN porque visava ter aprovação em uma linha de crédito no BANRISUL, a fim de adquirir maquinário e matéria prima, com o objetivo de melhorar o desempenho de sua atividade social, e ter condições de fazer frente à concorrência no setor. Para tanto, ofereceu, como garantia à dívida, quatro mil metros quadrados de “placas de MDF”, material com o qual exercia sua atividade empresária.

A situação que a Recorrente se encontrava, portanto, se encaixava perfeitamente na descrita no capítulo acima, vez que possuía débitos vencidos com o INSS, que não eram, todavia, objeto de execução fiscal.

Nesse ponto, chama atenção a decisão de 1º grau, proferida pela juíza da 1ª Vara Federal Tributária de Porto Alegre, em fevereiro de 2007, que, ao deferir a liminar pleiteada, faz didática distinção das duas hipóteses previstas no art. 206 do CTN. Assim está a *ratio* da decisão:

No entanto, tenho como possível o oferecimento antecipado de caução, para garantir futura execução fiscal, pois não se pode deixar o sujeito passivo, mesmo quando exista inadimplência em relação aos tributos informados como devidos, à espera de providências da Administração no sentido de perseguir seu crédito, para ter direito de obter certidão positiva com efeito de negativa.

(...)

Não se cogita de atuação do juiz como legislador positivo, pelo acréscimo ao art. 151 do CTN de mais uma hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que em se tratando de antecipação de garantia à futura execução,

não estará a Fazenda impedida de tomar as providências necessárias para a inscrição e execução do crédito. No entanto, não se pode negar certidão positiva com efeito de negativa ao sujeito passivo cujo crédito encontra-se garantido por caução, não em razão da aplicação do art. 151 do CTN, mas sim em razão da aplicação do art. 206 do CTN, considerando que a caução tem por escopo antecipar a penhora. (destaques aditados)

O INSS, por sua vez, recorreu da referida decisão por meio de Agravo de Instrumento, ao qual foi negado seguimento por vício processual. Contudo, em sua contestação repetiu as alegações daquele recurso e alegou que (i) a ação cautelar não seria o meio próprio para se requerer a expedição de CPEN, uma vez que contraria o disposto no art. 206 do CTN; e (ii) não se poderia admitir outra hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário senão as previstas no art. 151 do CTN, em observância aos artigos 146, VII, 'b' da CF e 111, I do CTN.

Em que pese ter feito detida análise e admitir a possibilidade de expedição da CPEN por meio de oferecimento de penhora, que, a propósito, não seria caso de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ao proferir a sentença, em junho de 2007, a magistrada concluiu pela revogação da medida liminar concedida, uma vez que, além de a empresa não ter comprovado que não existiriam outros bens na ordem de preferência prevista no art. 11 da Lei nº 6.830/80, diante da natureza da garantia oferecida pela sociedade empresária – material que compunha o seu estoque e não o seu ativo permanente – não seria possível sua identificação e individualização para fins de penhora.

Ao julgar o recurso de apelação interposto pelo contribuinte, em maio de 2008, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região manteve a sentença, por entender que os bens oferecidos como caução careceriam de idoneidade e seriam de difícil alienação, porém repisou o entendimento de que:

Se o débito já foi constituído, mas ainda não foi ajuizada a execução fiscal, é aceitável a oferta de caução por parte do contribuinte para o fim de obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa, porquanto se trata de mera antecipação

da penhora que seria efetuada caso a execução estivesse em andamento, inexistindo prejuízo à Fazenda, desde que a garantia seja idônea e suficiente. (destaques aditados)

Em seu Recurso Especial, o contribuinte aduz violação aos artigos 205, 206 e 151 do Código Tributário Nacional, afirma que haveria dissídio jurisprudencial com o Agravo Regimental em Recurso Especial nº 652.370, de relatoria do Ministro José Delgado, que admitiu a hipótese de ajuizamento da cautelar antecipatória para obtenção da CPEN (destaco, todavia, que a razão que autorizava a expedição da CPEN, naquele caso específico, advinha do parcelamento do crédito tributário, ou seja, situação prevista no rol do art. 151 do CTN).

Assim, em setembro de 2009, já sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, o julgamento do REsp foi submetido ao rito dos recursos representativos da controvérsia. O Ministério Público Federal opinou pelo desprovimento do recurso, acatando os argumentos do INSS no sentido de que a suspensão da exigibilidade somente ocorre nos casos previstos no art. 151 do CTN e que a penhora deve observar o rito da Lei nº 6.830/80, ou seja, nenhum dos dois cenários abarcaria o oferecimento de bem móvel, além de citar precedentes do STJ.

Finalmente, em dezembro de 2009, os ministros da 1ª Seção do STJ decidiram, por unanimidade, que *“o contribuinte pode, após o vencimento da sua obrigação tributária e antes da execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeitos de negativa”*, citando diversos precedentes tanto da 1ª como da 2ª Turmas.

Prossegue o acórdão afirmando que a norma essencial que se extrai do art. 206 do CTN é, verdadeiramente, a idoneidade da garantia do crédito, sendo indiferente que *“seja essa garantia prestada na execução, em via administrativa ou de outra forma”*. Tal garantia prestada de forma antecipada poderá constituir, ainda, penhora quando o Fisco ajuizar a competente execução fiscal.

Outro argumento deduzido é o de que o contribuinte solvente não pode ser prejudicado face à demora do Fisco em ajuizar a execução fiscal para cobrança do crédito tributário, sob pena de beneficiar aquele contra qual já lhe foi movida tal ação de cobrança judicial – ou seja, o contribuinte que está sendo executado judicialmente já teria condições de oferecer a devida garantia, e obter a CPEN, em detrimento do devedor que também se encontra em mora, mas não foi provocado ao executivo fiscal. Compara, ainda, ao mecanismo previsto no, já revogado àquela época, art. 570 do CPC/73¹¹, pelo qual o devedor poderia iniciar a execução por título executivo judicial.

O Ministro Fux destaca, por fim, que a ação cautelar é, na verdade, tutela satisfativa, que “mostra-se adequada à tutela de tal direito (pretensão), seja na forma do art. 826 e seguintes do CPC, seja com base no Poder Geral de Cautela (entre outros, art. 798 do CPC)¹²” e admite, em *obiter dictum*, a possibilidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário por força de liminar deferida em ação cautelar, com base no art. 151, V do CTN.

O resultado ao qual os ministros chegaram, portanto, manteve o que o TRF da 4ª Região e o Juízo de 1º grau decidiram, ou seja, *era defeso à Recorrente ajuizar a ação cautelar para obtenção da CPEN, conquanto a garantia fosse suficiente e idônea* – o que, no caso concreto, não foi demonstrado.

Em que pese esse tema ter sido julgado inúmeras vezes, a 1ª Seção do STJ voltará a trazê-lo num julgamento. Porém, dessa vez, ele será utilizado para demonstrar que, apesar de serem situações parecidas, diante das particularidades daquele caso em análise, não seria possível aplicar o mesmo entendimento a situações diversas – o chamado *distinguishing*.

¹¹ “Art. 570. O devedor pode requerer ao juiz que mande citar o credor a receber em juízo o que lhe cabe conforme o título executivo judicial; neste caso, o devedor assume, no processo, posição idêntica à do exequente.” (Revogado pela Lei nº 11.232, de 2005)

¹² Referências feitas ao CPC/73.

IV – RESP Nº 1.156.668

“A fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN e o teor do Enunciado Sumular n. 112 desta Corte”

Como exposto na Introdução, a equiparação aos efeitos da penhora do depósito em dinheiro e da carta de fiança/seguro garantia possibilitaram aos tribunais brasileiros interpretar a norma de maneira a permitir maior eficácia e adequação às necessidades evolutivas da sociedade, em especial, das pessoas jurídicas. Contudo, há de se atentar para que uma interpretação extensiva não viole o próprio dispositivo legal.

A utilização da fiança bancária, como forma de garantia ao crédito tributário, se tornou viável para obtenção da CPEN, porque, assumindo a natureza de caução, poder-se-ia ser equiparada à garantia por depósito em dinheiro relativamente aos efeitos da penhora antecipada, de acordo com o entendimento do STJ sobre o art. 9º, §3º da Lei nº 6.830/80.

No entanto, em 24 de novembro de 2010, ao finalizar o julgamento do REsp nº 1.156.668, afetado ao rito dos Recursos Repetitivos (Tema 378), a 1ª Seção do STJ concluiu que aquele mesmo instrumento da fiança bancária *não* se prestaria a suspender a exigibilidade do crédito tributário, por força da taxatividade do rol do art. 151 do CTN e do enunciado da Súmula nº 112.

O caminho percorrido pelas partes desde a Seção Judiciária do Distrito Federal até o Superior Tribunal de Justiça é marcado por pedidos que confundem, interpretações que extrapolam e decisões que acabam por não julgar a matéria debatida – o que fez com que o processo levasse 10 anos para alcançar o acórdão que finalmente transitou em julgado.

Pois bem. A Telemar, uma das principais concessionárias de telefonia do Brasil, assim como a pequena sociedade empresária varejista do capítulo acima, possuía débitos tributários vencidos perante a União, porém ainda não inscritos em dívida ativa e, portanto, inexistente a respectiva execução fiscal. Como pretendia participar de licitações que demandavam a apresentação da Certidão Negativa de Débitos ou, pelo menos, a Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, ajuizou em 2007 uma Ação Cautelar.

Para atingir esse fim, pleiteou (i) a concessão da liminar *inaudita altera pars*, sem oferecimento de garantia; e (ii) como pedido alternativo, caso o juízo entendesse pela necessidade de se garantir a dívida, a concessão da liminar com suporte em fiança bancária. Para melhor análise, o pedido está assim descrito:

À vista do exposto, demonstrada a existência de *periculum in mora* e *fumus boni juris*, pleiteiam as requerentes, com fundamento nos artigos 796 e 804 do Código de Processo Civil, que *lhe seja deferida medida liminar para assegurar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário* objeto dos Processos Administrativos nºs 15374.002156/00-73 e 15374.002155/00-19 até final decisão de mérito da questão jurídica em debate na AO nº 2007.34.00.036175-5 sem apresentação de garantia *ou quando menos, caso V.Exa. entenda necessária a garantia da liminar, requer a Autora seja autorizada a apresentação de fiança bancária do valor envolvido, a exemplo do que aconteceria na hipótese de propositura de execução fiscal*, tornando-se, assim, válida a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa, tal como previsto no art. 206, do CTN. (destaques aditados)

Como se vê, o contribuinte requer a expedição da CPEN sob duas estratégias: num primeiro momento, mediante a concessão da liminar sem o oferecimento da garantia, o crédito ficaria com a sua exigibilidade suspensa, por força do art. 151, V do CTN, que é um dos requisitos previstos no art. 206 do CTN; e num segundo momento, como alternativa, oferece a fiança bancária que, assumindo a natureza de garantia antecipada, poderia ser equiparada à penhora, nos termos do art. 9º, §3º da Lei nº 6.830/80, sendo esse o outro requisito previsto no art. 206 do CTN.

Assim, até esse momento, o processo se encaminhava para ser resolvido como o do capítulo anterior, ou seja, o contribuinte requer a expedição de CPEN mediante o oferecimento de bem hábil a garantir a dívida (nesse caso, como pedido alternativo).

A decisão proferida pelo juízo de 1º grau, contudo, inaugura o caminho de decisões que acabaram por desvirtuar o objeto da demanda, uma vez que defere o pedido da liminar “mediante apresentação de fiança bancária (...) *sob pena de restauração da exigibilidade dos créditos tributários*”. Ou seja, a suspensão da exigibilidade é condicionada à fiança.

A União recorreu dessa decisão, por meio de Agravo de Instrumento, o qual, de forma monocrática, foi indeferido – resultado mantido pelo colegiado da 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Porém, o que se destaca dessas decisões não são seus resultados em si, mas a *ratio decidendi* de ambas, que será determinante para o debate que se seguiu. Afirma o acórdão em questão o seguinte:

A Carta de Fiança Bancária é uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, pela equivalência legalmente presumida entre ela e o depósito em dinheiro (art. 9º, §3º, da Lei nº 6.830/80): “A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro ou fiança bancária, produz os mesmos efeitos da penhora”. Ademais, “é título executivo extrajudicial, líquido e exigível nos limites da quantia garantida, a carta de fiança bancária (...)” (REsp nº 5.825/PA, STJ, T4, un., Rel. ATHOS CARNEIRO, DJ 30/09/1991). (destaques aditados)

Os desembargadores interpretaram, dessa forma, que a equiparação *nos efeitos da penhora*, prevista no art. 9º, §3º da Lei nº 6.830/80, se estenderia a uma equivalência legalmente presumida entre fiança bancária e depósito em dinheiro para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Diante desse cenário, a União interpôs Recurso Especial alegando, para além de questões processuais, violação aos artigos 111, 151, 204 e 206 do CTN e artigos 9º, 11 e 38 da Lei nº 6.830/80, além de dissídio jurisprudencial com o REsp nº

846.797, que julgou incabível o oferecimento de garantia para obtenção da CPEN que não fosse o depósito integral em dinheiro.

Nas suas contrarrazões de recurso especial, a Telemar sustentou que a liminar que fora deferida pelo juízo de 1ª instância não diz respeito à suspensão da exigibilidade, mas sim, à caução para CPEN e, para rebater o alegado dissídio jurisprudencial, cita o EREsp nº 710.421 que, ao ser contraposto com o citado REsp nº 846.797, decidiu pela possibilidade de se obter a CPEN mediante garantia antecipada em Ação Cautelar – como, inclusive, extensamente tratado no capítulo anterior.

Em março de 2010, já sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, o REsp nº 1.156.668 foi afetado ao rito do revogado art. 543-C do CPC para julgar a seguinte tese “*possibilidade ou não de substituição do depósito integral do montante da exação por fiança bancária, sob o enfoque do art. 151 do CTN e do Enunciado Sumular n. 112 desta Corte*”. Contudo, como demonstrado até aqui, não se está a discutir a substituição da garantia ofertada – e é curioso notar como o objeto dessa demanda foi se desvirtuando ao longo do processo até chegar nessa decisão do Ministro Relator, porque, se na origem, tratava-se apenas do oferecimento da fiança bancária para se obter CPEN, ele se desdobrou na discussão das hipóteses de suspensão da exigibilidade e, por fim, na possibilidade de substituição da garantia.

Após a promoção do Ministério Público Federal, que opinou pelo provimento do recurso interposto pela União, sob o argumento de que “não-obstante a fiança bancária possa garantir a execução fiscal, na conformidade da Lei nº 6.830/80, no caso, trata-se de medida cautelar incidental relativa à ação anulatória de lançamento fiscal, visando suspender a exigibilidade do crédito tributário por meio de fiança bancária, hipótese não prevista no art. 151 do Código Tributário Nacional”.

Em 25 de agosto de 2010, a 1ª Seção do STJ iniciou o julgamento do Recurso Especial em análise. O Ministro Fux, já no relatório do seu voto, aponta a contradição constante na decisão do juízo de 1º grau, que, tal como indicado acima, condiciona a

manutenção da suspensão da exigibilidade do crédito à apresentação da fiança bancária. O relatório segue destacando os deslises cometidos nas instâncias *a quo*, ao afirmar que ao se julgar o recurso da União, aquele desembargador relator “negou seguimento ao recurso, *perpetuando o equívoco cometido pelo juízo singular no tocante à suspensão da exigibilidade pela prestação da fiança (...)*”.

Prosseguindo seu voto, com o claro intuito de reorganizar o verdadeiro objeto do recurso, o Relator destaca que:

Cinge-se a controvérsia à possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante prestação de caução nos autos de medida cautelar preparatória de ação anulatória, tendo sido alegado que a fiança bancária seria figura similar, com os mesmos efeitos práticos, do depósito do montante integral (art. 151, II, do CTN).

No entanto, o que fez o Ministro Fux não foi adequar o julgamento ao mérito da demanda em si, mas tão somente à nova discussão que estava sendo travada pelas partes – o fato de o pedido da Telemar ser, na verdade, de expedição da CPEN, não é abordado nesse momento, o que somente é feito pelo voto-vista, que será analisado mais adiante.

Primeiramente, o voto faz a necessária distinção das duas pretensões que se entrelaçaram no curso do processo: (i) a “expedição da certidão positiva do débito, com efeito de negativa, mediante a prestação de caução, em medida cautelar, anteriormente ao ajuizamento da execução fiscal” e (ii) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, observando as hipóteses previstas no art. 151 do CTN.

Em relação à primeira situação, o acórdão traz o já analisado REsp nº 1.123.669, também de relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado apenas nove meses antes, pelo qual aquela mesma 1ª Seção reafirma o entendimento dessa Corte Superior de “*ser possível ao contribuinte, após o vencimento da sua obrigação e antes da*

execução, garantir o juízo de forma antecipada, para o fim de obter certidão positiva com efeito de negativa (...)”.

Todavia, prossegue afirmando que o mesmo entendimento não poderia ser aplicado quando a pretensão é de se suspender a exigibilidade do crédito, frente a *taxatividade do rol do art. 151 do CTN*, que, segundo o Relator, deve ser interpretado literalmente. Além disso, com base em diversos precedentes sobre o tema, considera que o enunciado sumular nº 112 do STJ é de imperiosa aplicação, uma vez que dispõe que somente o depósito integral e em dinheiro poderia suspender a exigibilidade.

Deve ser destacado, a propósito do presente estudo, o seguinte trecho do acórdão sob análise, por representar, de fato, a *ratio decidendi* da decisão:

“Destarte, a prestação de caução, mediante o oferecimento de fiança bancária, ainda que no montante integral do valor devido, não se encontra encartada nas hipóteses elencadas no art. 151 do CTN, não ostentando o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas apenas de garantir o débito exequendo, em equiparação ou antecipação à penhora, com o escopo precípua de obter a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa.

Deveras, a fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do montante da exação para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN e o teor do Enunciado Sumular n. 112 desta Corte (...)” (destaques aditados)

Fux pontua, ainda, algumas peculiaridades a respeito da fiança que serviriam para demonstrar a impossibilidade de se equipará-la ao depósito integral em dinheiro, como o benefício de ordem – art. 827 do Código Civil¹³, pelo qual os bens do executado poderiam ser executados antes dos do próprio fiador – e o direito de

¹³ Art. 827. O fiador demandado pelo pagamento da dívida tem direito a exigir, até a contestação da lide, que sejam primeiro executados os bens do devedor.

Parágrafo único. O fiador que alegar o benefício de ordem, a que se refere este artigo, deve nomear bens do devedor, sitos no mesmo município, livres e desembargados, quantos bastem para solver o débito.”

A União opôs, em janeiro de 2011, embargos de declaração contra o acórdão proferido pela 1ª Seção para sanar a contradição existente entre a conclusão do voto do Ministro Relator, do Ministro Castro Meira e a própria ementa, uma vez que, em que pese se chegar ao mesmo resultado prático – inaplicabilidade da fiança bancária para suspensão da exigibilidade –, a definição da extensão da conclusão não está expressamente consignada na respectiva ementa.

Após cinco anos conclusos com o novo Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho e a juntada das notas taquigráficas da sessão realizada em novembro de 2010, no dia 25 de agosto de 2017, exatamente sete anos após o início do julgamento, a 1ª Seção acolheu os aclaratórios da União, pois entendeu que havia necessidade de se esclarecer a parte dispositiva do voto condutor, “para constar com precisão o que ficou decidido”.

É que da análise das notas taquigráficas, percebe-se que o Ministro Fux acolheu a sugestão do Ministro Castro Meira no sentido de se dar provimento ao Recurso Especial da União apenas para afastar a multa e não dispor a respeito da extensão da garantia para futura execução fiscal, pois a ação originária era de natureza cautelar e não adentrava em tal mérito. Concluiu-se, dessa forma, que seriam mantidos os efeitos da fiança bancária “apenas para o fim de expedição de Certidão de Regularidade Fiscal (CRF), sem suspender, todavia, a exigibilidade do crédito tributário”.

V. O *DISTINGUISHING* APLICÁVEL

*“Em verdade, o Poder Judiciário mantém sagrado compromisso com a justiça e a segurança. (...) Se nós – os integrantes da Corte – não observarmos as decisões que ajudamos a formar, estaremos dando sinal para que os demais órgãos judiciários façam o mesmo.”*¹⁶

¹⁶ AgRg no EREsp nº 228.432, Corte Especial, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, j. 1º.02.2002, DJ 18.03.2002

exoneração do fiador – art. 835 também do Código Civil¹⁴, que prevê o direito de o fiador unilateralmente se desonerar do encargo assumido nos casos de fianças contratadas por tempo indeterminado.

O voto condutor conclui, portanto, em dar provimento parcial ao recurso especial e “afastar o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário *sub examine* e a multa imposta com base no art. 538, § único do CPC¹⁵, mantido o efeito da prestação de fiança no tocante à garantia de futura execução fiscal e de expedição de certidão de regularidade fiscal”.

A Ministra Eliana Calmon apresentou voto divergente, no qual não foi acompanhada por nenhum outro ministro, no sentido de que a interpretação do art. 151 do CTN não poderia ser literal, porque a fiança bancária seria equivalente a dinheiro, especialmente ao se analisar sua liquidez e certeza, uma vez que “no momento em que exigir a Fazenda o pagamento, imediatamente esse dinheiro é colocado à disposição da Fazenda”. Seu curto voto é marcado pela argumentação utilitarista e aduz, ainda, que, “o dinheiro no Brasil é absolutamente caro pelos juros extorsivos, e é preciso, muitas vezes, que a empresa tenha capital de giro”.

Após o pedido de vista do Ministro Castro Meira, o colegiado se reuniu novamente em novembro de 2010, para finalizar o julgamento do REsp nº 1.156.668. Por meio de seu voto, o referido Ministro não se opõe às teses jurídicas deduzidas pelo Ministro Relator, porém, discordou quanto à situação fática dos autos e sua resolução. Isso porque entendeu que o pedido da Telemar, por meio do oferecimento da fiança bancária, não foi para que a exigibilidade do crédito fosse suspensa, mas sim, para que a CPEN pudesse ser expedida – e, nesse caso, o que fora decidido pelo REsp nº 1.123.669 se amoldaria perfeitamente à solução da controvérsia.

¹⁴ Art. 835. O fiador poderá exonerar-se da fiança que tiver assinado sem limitação de tempo, sempre que lhe convier, ficando obrigado por todos os efeitos da fiança, durante sessenta dias após a notificação do credor.

¹⁵ Ao julgar os Embargos de Declaração opostos pela União contra o acórdão que manteve a decisão monocrática do desembargador relator, a 7ª Turma do TRF 1ª Região, aplicou a multa previsto no art. 538, § único do CPC/73, por entender que tais embargos seriam procrastinatórios.

A Constituição Federal já delegava ao Supremo Tribunal Federal e ao Superior Tribunal de Justiça a função de aplicar e uniformizar a interpretação da norma constitucional e da lei federal, respectivamente, de forma vertical. Com a edição do CPC de 2015 (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), a atribuição de se padronizar a jurisprudência “e mantê-la estável, íntegra e coerente”¹⁷ foi estendida aos demais tribunais, trazendo para o suporte da lei a aplicação da Teoria dos Precedentes.

Assim, o magistrado deverá aplicar o mesmo entendimento tomado em caso anterior, quando julgar outra demanda de mesma natureza. Essa prática naturalmente atrai o chamado *distinguishing*, que se traduz em *distinguir* o precedente utilizado como parâmetro e o caso sob análise e não aplicá-lo por conta de particularidades ali presentes.

Ou seja, a aplicação de precedente não é absoluta, de modo que é necessária a análise acurada dos contextos fáticos e suas possíveis semelhanças para que, somente então, se possa aplicar a mesma conclusão. Na hipótese de haver alguma diferença entre as duas ações, é impositivo que se trace tal distinção de forma fundamentada e legitimada, uma vez que “enfrentar todos os fundamentos e argumentos trazidos pelas partes não só garante a legitimidade das decisões, mas constitui elemento essencial à projeção do precedente no tempo (...)”¹⁸.

Os casos julgados pelo STJ, em Recursos Repetitivos, e analisados no presente artigo são uma clara demonstração de *distinguishing*. Ao examinarmos o voto do Ministro Fux no julgamento do Resp nº 1.156.668, nota-se que, após a exposição do caso no relatório, é feita – em primeiro lugar – análise da fiança bancária para expedição da CPEN, e – em segundo lugar – análise da mesma fiança bancária para suspensão da exigibilidade.

¹⁷ “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

¹⁸ ALMEIDA, Ricardo; FRAGA, Fábio. Precedentes que não pegam? In: Valor Econômico, 10 de julho de 2020. Seção Legislação.

E, nesse cenário de diferentes hipóteses de pedidos – nos quais, porém, em ambos foram utilizadas fianças bancárias para garantir a dívida – as conclusões foram conseqüentemente diferentes. Como visto acima, no bojo do REsp nº 1.156.668, Fux analisa o REsp nº 1.123.669, aplica o *distinguishing* e conclui de maneira diferente.

Por fim, e a título de estudo da Teoria dos Precedentes, outra possibilidade de *distinguishing* com o REsp nº 1.156.668 é em relação ao EREsp nº 1.381.254, que trata de pedido de suspensão da exigibilidade de multa administrativa, ou seja, crédito não tributário – mas executado sob o rito da Lei nº 6.830/80. No julgamento do respectivo recurso especial, a 1ª Turma do STJ entendeu pela possibilidade de se suspender dita pretensão apenas mediante a apresentação da fiança bancária, porque matérias não tributárias, dessa natureza, não seriam reservadas à Lei Complementar (art. 146, III, ‘b’ da CF). Após serem interpostos Embargos de Divergência (nos quais são aduzidos precedentes tributários inclusive), o recurso ainda está pendente de julgamento pela 1ª Seção do STJ.

VI. A JURISPRUDÊNCIA ATUAL E POSSÍVEL CONTROVÉRSIA QUE SURGE

Como último ponto a se destacar, e ponto que não pretendo estender ou esgotar a discussão, dado o objeto deste artigo, é importante notar que com a extinção da previsão legal da Ação Cautelar pelo CPC de 2015, nova controvérsia pode surgir quanto ao REsp nº 1.123.669.

Um sinal dessa mudança de comportamento é a observação inserida ao final do item 1.5, ‘d’ (“Ação cautelar - Garantia - CPC/1973”) da Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional¹⁹, que agora contém a seguinte afirmação: “Referido entendimento foi firmado na vigência do CPC/1973,

¹⁹ Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016

podendo não ser mantido sob a égide do nCPC, dada a extinção do processo cautelar autônomo”.

A 2ª Turma do STJ já teve a oportunidade de analisar esse argumento – não em caso trazido pela União, mas sim, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que adotou tal razão de decidir – por meio do julgamento do REsp nº 1.824.839, em 27.08.2019. Nessa ocasião, concluiu que em nada afeta aquele Recurso Repetitivo ter sido proferido sob a vigência do CPC/73 e afirmou, por fim, que:

Entender que a antecipada garantia do débito, por meio de caução oferecida em Ação Cautelar, e que os efeitos da autorização da expedição de certidão positiva com efeito de negativa perduraram somente até o ajuizamento do processo executivo, implica minimizar o alcance da orientação firmada pelo STJ.

O STJ, até o momento, portanto, mantém seu entendimento no sentido de ser possível ao contribuinte garantir a dívida, por meio de caução, para se obter a CPEN – seja pela Ação Cautelar ajuizada antes do CPC de 2015, seja pela Tutela Antecipada em Caráter Antecedente, nos termos dos artigos 303 e seguintes do novo diploma processual²⁰.

É possível perceber, dessa forma, que a Corte Superior segue prestigiando suas próprias decisões quando não diferencia o contexto processual em que foram julgados os casos – o que traria uma temerária e insustentável insegurança jurídica – mas destacando a verdadeira norma que se extrai da interpretação sistemática dos dispositivos legais, cujo objetivo é, enfim, o da manutenção da previsibilidade das decisões judiciais.

VII – CONCLUSÃO

²⁰ Por todos: AgInt no AREsp nº 1.365.883/MS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 12.02.2019, DJe 19.02.2019; AgInt no REsp nº 1.468.493/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 17.12.2019, DJe 19.12.2019; REsp nº 1.775.749/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 22.09.2020, DJe 29.09.2020; AgInt no REsp nº 1.854.357/DF, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 07.12.2020, DJe 11.12.2020; REsp nº 1.932.416/SP, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 23.04.2021, DJe 26.04.2021.

Durante muitos anos, o STJ não tinha um posicionamento certo e claro em relação à possibilidade de o contribuinte com créditos vencidos perante o Fisco, porém ainda não executados judicialmente, ajuizar uma ação cautelar e oferecer a garantia de forma antecipada, a fim de sanar o limbo existente entre a constituição definitiva do crédito e o ajuizamento do executivo fiscal.

Finalmente, em 2009, a 1ª Seção concluiu que é possível a propositura de tal ação e, desvinculando a necessidade de a garantia via depósito dever ser em dinheiro, autoriza que a fiança lhe seja equiparada para efeitos de penhora. Tal entendimento, porém, se limita à expedição da Certidão Positiva com Efeitos de Negativa e não constitui uma nova modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, uma vez que, como decidira a mesma 1ª Seção apenas 10 meses depois, o rol do art. 151 do CTN é taxativo e não comporta interpretação extensiva.

É interessante pontuar, por fim, que através da contraposição dos Recursos Especiais nºs 1.123.669 e 1.156.668, pode-se perceber um nítido caso de *distinguishing*, pelo qual, diante do mesmo cenário de pré execução fiscal e visando, derradeiramente, a garantia do juízo, o mesmo instrumento da fiança bancária pretende ser utilizado para dois objetivos diferentes. Ou seja, se, por um lado, é permitida manejá-la para se obter a CPEN, por outro, não é possível a sua utilização para suspender a pretensão do crédito tributário.

Assim, seguindo-se a orientação da Corte Superior e feita a devida distinção da funcionalidade da fiança bancária para se adequar ao objetivo fim, deverá ter o contribuinte melhor destino que Páris, que acreditou na fiança daquele bem que possui preferência sobre todos os outros na lista taxativa de coisas inafiançáveis da vida.

VII – LISTA DE PRECEDENTES

REsp nº 306.107/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Milton Pereira, j. 10.02.1993, DJ 15.03.1993;

RMS nº 12.690/AM, 1ª Turma, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, j. 18.10.1993, DJ 08.11.1993;

EREsp nº 205.815/MG, 1ª Seção, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, j. 14.03.2001, DJ 04.03.2002;

AgRg no Resp nº 841.934/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, j. 05.09.2006, DJ 05.10.2006;

REsp nº 587.297/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 24.10.2006, DJ 05.12.2006;

EREsp nº 815.629/RS, 1ª Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 11.10.2006, DJ 06.11.2006;

MC nº 12.431/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 27.03.2007, DJ 12.04.2007;

EREsp nº 574.107/PR, 1ª Seção, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 28.03.2007, DJ 07.05.2007;

EREsp nº 710.421/SC, 1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Rel. p/ acórdão Castro Meira, j. 28.03.2007, DJ 06.08.2007;

REsp nº 980.247/DF, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, j. 16.10.2007, DJ 31.10.2007;

AgRg no AI nº 853.912/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, j. 13.11.2007, DJ 29.11.2007;

EREsp nº 710.153/RS, 1ª Seção, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 12.09.2007, DJ 22.09.2008;

REsp nº 746.789/BA, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 18.11.2008, DJe 24.11.2008;

REsp nº 870.566/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, j. 18.12.2008, DJe 11.02.2009;

AgRg no REsp nº 898.412/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, j. 18.12.2008, DJe 13.02.2009;

EDcl no AgRg no REsp nº 1.057.365/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 04.08.2009, DJe 02.09.2009;

AgRg no Resp nº 1.046.930/ES, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 03.03.2009, DJe 25.03.2009;

REsp nº 1.075.360/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 04.06.2009, DJe 23.06.2009;

REsp nº 1.123.669/RS, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 09.12.2009, DJe 1º.02.2010;

AgRg no REsp nº 1.157.794/MT, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, j. 16.03.2010, DJe 24.03.2010;

Resp nº 1.156.668/DF, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24.11.2010, DJe 10.12.2010;

RE nº 566.621/RS, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 04.08.2011, DJe 11.10.2011;

REsp nº 1.381.254/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 25.06.2019, DJe 28.06.2019;

ADI nº 2.405/RS, Plenário, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Sessão Virtual de 13.09.2019 a 19.09.2019, DJe 03.10.2019;

AgInt no AREsp nº 1.365.883/MS, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 12.02.2019, DJe 19.02.2019;

REsp nº 1.824.839/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 27.08.2019, DJe 11.10.2019;

AgInt no REsp nº 1.468.493/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 17.12.2019, DJe 19.12.2019;

REsp nº 1.775.749/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 22.09.2020, DJe 29.09.2020;

AgInt no REsp nº 1.854.357/DF, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 07.12.2020, DJe 11.12.2020;

REsp nº 1.932.416/SP, Rel. Min. Assusete Magalhães, j. 23.04.2021, DJe 26.04.2021.

ITCMD PROGRESSIVO – ANÁLISE DO RE Nº 562.045

Micaela Dominguez Dutra

Doutora em Direito Tributário pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto de Direito Público de Brasília, Advogada, Professora do IBMEC, da ESA e da Pós-Graduação em Direito Financeiro e Tributário da CEPED/UERJ, Coordenadora e Professora do PJT e da Tutoria Jurídica

I. Introdução

Como uma estudiosa e apaixonada pela capacidade contributiva, sempre quis escrever um artigo sobre o RE nº 562.045, pois ele representou um *overruling* na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da capacidade contributiva, representando uma evolução do entendimento da Corte Constitucional, que dá a esse tão importante princípio mais eficácia.

A capacidade contributiva é, no meu sentir, uma garantia fundamental de aplicação imediata, representando importante princípio a modelar as relações jurídicas tributárias travadas entre o Estado e os contribuintes.

Na verdade, não é uma garantia só do Estado ou só do contribuinte, o que a capacidade contributiva visa garantir é uma tributação justa, buscando retirar do contribuinte aquilo que ele efetivamente pode dar para o Estado.

Sabe-se que o STF demorou bastante a dar efetividade a esse importante comando constitucional, e infelizmente tem dado apenas quando sua aplicação representa aumento da carga tributária, apresentando uma parcialidade nada técnica na aplicação da referida garantia constitucional, o que, de certa forma, prejudica que a tributação seja desenvolvida da forma mais justa.

Todavia, esse artigo não tem por objetivo analisar toda a jurisprudência do STF acerca dessa fundamental garantia constitucional tributária, mas sim analisar esse importante julgado que representa um marco de alteração do entendimento da matéria pelo STF. Convido você, então, a embarcar comigo nessa análise.

II. ANÁLISE O RE Nº 562.045

II.1. Dados Gerais do Recurso Extraordinário:

O Recurso Extraordinário nº 562.045 foi interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, que julgou inconstitucional o art. 18 da Lei Estadual nº 8.821/1989, que instituiu alíquotas progressivas para o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), por entender que a progressividade prevista no art. 145, § 1º da CRFB se referia apenas aos impostos pessoais.

O art. 18 da Lei estadual nº 8.821/1989 assim dispunha:

Art. 18. No Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis a alíquota é definida com base no resultado da soma do valor venal da totalidade dos bens imóveis, móveis, títulos e créditos, bem como dos direitos a ele relativos, do patrimônio inventariado, estabelecendo-se:

I – isenção, se os valores supra referidos não excedem 2.000 unidades de Padrão Fiscal;

II – em um por cento, se os valor referidos no caput deste artigo estiverem entre 2001 e 4000 Unidades de Padrão Fiscal;

III – em dois por cento, se os valores referidos no caput deste artigo estiverem entre 4001 e 6000 Unidades de Padrão Fiscal;

IV – em três por cento, se os valores referidos no caput deste artigo estiverem entre 6001 e 9000 Unidades de Padrão Fiscal;

V – em quatro por cento, se os valores referidos no caput deste artigo estiverem entre 9001 e 12000 Unidades de Padrão Fiscal;

VI – em cinco por cento, se os valores referidos no caput deste artigo estiverem entre 12001 e 20000 Unidades de Padrão Fiscal;

VII - em seis por cento, se os valores referidos no caput deste artigo estiverem entre 20001 e 30000 Unidades de Padrão Fiscal;

VIII – em sete por cento, se os valores referidos no caput deste artigo estiverem entre 30001 e 50000 Unidades de Padrão Fiscal;

IX – em oito por cento, se os valores referidos no caput deste artigo

estiverem acima de 50001 Unidades de Padrão Fiscal.

Importante mencionar que esse dispositivo legal teve sua redação alterada pela Lei nº 13.337/2009, que acabou com a progressividade antes existente prevendo uma alíquota única de 4%.

O referido recurso foi protocolado no dia 03.09.2007 e distribuído ao relator, Min. Ricardo Lewandowski, em 04.09.2007.

Em 01.02.2008 foi reconhecida sua repercussão geral em plenário virtual, cuja decisão foi publicada no DJ 29.02.2008.

O julgamento de mérito foi iniciado em 12.06.2008 e finalizado em 06.02.2013, onde foi reconhecida a constitucionalidade da progressividade do ITCMD instituído pela Estado do Rio Grande do Sul, com base na capacidade contributiva. O acórdão foi publicado no DJe de 27.11.2013, transitou em julgado em 09.12.2013, e foi baixado definitivamente em 13.12.2013.

O resultado do julgamento se deu por maioria, restando vencidos o Min. Relator, Ricardo Lewandowski, e o Min. Marco Aurélio.

Importante mencionar que como esse julgamento demorou quase 5 anos, diversos ministros que proferiram votos, não mais integravam a Corte quando da finalização da sua finalização: Eros Grau, Menezes Direito, Joaquim Barbosa, Ellen Gracie, Teori Zavascki e Ayres Britto, portanto seria impossível a mudança do voto deles.

II.2. Julgados citados nos votos proferidos:

Antes de adentrarmos especificamente na análise dos argumentos usados pelo STF para entender constitucional a tributação progressiva pelo ITCMD, faz-se essencial analisar os principais pontos dos acórdãos a seguir

listados, pois representam o entendimento do tribunal sobre a capacidade contributiva, a técnica da progressividade e os impostos reais.



- a) RE nº 153.771/MG, Pleno, relator Min. Carlos Velloso, redator do acórdão Min. Moreira Alves, DJ 05.09.1997:

Esse julgado representa um *leading case* importante pois nele se discutiu se seria possível estipular a progressividade para o IPTU com fundamento na capacidade contributiva.

Ao julgar esse RE o STF se dividiu em duas correntes: a vencida, do Min. Velloso, que entendeu que seria possível a progressividade em nome da capacidade contributiva, até porque todos os impostos estariam a ela sujeitos; e a vencedora do Min. Moreira Alves que acolheu a distinção entre impostos reais e pessoais, e entendeu não ser possível invocar a capacidade contributiva para os reais. Moreira Alves respaldou seu entendimento na expressão “sempre que possível” veiculada no § 1º do art. 145 da CRFB. Ademais, considerou que o art. 156, I, §1º deveria ser combinado com o art. 182, §§ 2º e 4º, CRFB, o que inviabilizaria outro tipo de progressividade que não a existente em razão do descumprimento da função social da propriedade.

Participaram do julgamento: Maurício Correa, Rezek – que entendeu

pela impossibilidade de existirem duas progressividades para o IPTU -, Ilmar Galvão, Celso Mello – que centrou seu voto na progressividade-; Sydney Sanches – que também focou seu voto na progressividade -, Neri da Silveira e Sepúlveda Pertence – que centrou seu voto na análise dos seguintes dispositivos constitucionais: art. 156, §1º c/c art. 182, §§2º e 4º, e 2ª parte do art. 145, § 1º, todos da CRFB.

Foi muito interessante perceber que o argumento da impossibilidade de uma progressividade pautada na capacidade contributiva ganhou força em razão do receio apresentado nos votos de dar autonomia, sem qualquer parâmetro, aos mais de 5 mil municípios existentes na Federação brasileira.

b) RE nº 234.105/SP, Pleno, unânime, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 31.03.2000:

Nesse julgamento o Pleno do STF entendeu que o ITBI (imposto de transmissão intervivos) não poderia ser progressivo. Contudo, o mais interessante é que todos os Ministros que participaram desse julgamento acompanharam o relator pelas conclusões fazendo referência ao voto do Min. Moreira Alves prolatado no RE nº 153.771, portanto, a ementa do julgado não representa o entendimento da maioria, pois para essa é inviável a adoção da progressividade com base na capacidade contributiva, pois essa não se aplica a impostos reais, sendo necessária expressa previsão constitucional.

O Min. Velloso, relator do caso, entendeu que o ITBI não poderia ser progressivo porque a melhor forma de aplicar o princípio da capacidade contributiva para esse imposto seria a proporcionalidade, sendo diferente o racional para o ITCMD onde a progressividade seria o melhor caminho para observar a capacidade contributiva, usando para fundamentar seu racional o tratamento histórico dado a esses tributos no Brasil, e pautando seu voto na atualização feita pela prof. Misabel Derzi da obra de Aliomar Baleeiro. Cita artigo de Catão no sentido de que não haveria espaço para a progressividade do ITBI na Constituição e alega que o próprio STF teria esse entendimento e cita decisão

monocrática do do Min. Néri da Silveira de novembro de 1998, que entende não haver na Constituição respaldo para a progressividade do ITBI.

Importante frisar que ele manteve a coerência do julgado anterior, no sentido de ser viável aplicar a técnica da progressividade para melhor aferir a capacidade contributiva, apenas não entendeu ser essa a melhor para o caso em análise.

Esse entendimento depois veio a ser refletido no enunciado nº 656 da súmula de jurisprudência do STF, que determina: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel.

c) RE 573.675/SC, Pleno, maioria, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ 02.04.2009:

Apesar desse julgamento não ter sido citado nos votos do acórdão em análise, entendemos por bem trazê-lo na análise, pois em nosso sentir, foi nele que o STF começou a mudar o seu entendimento acerca da possibilidade de um tributo ser progressivo para melhor aferir a capacidade contributiva, independentemente de estar isso previsto ou não na Constituição Federal.

O caso em debate envolveu a cobrança de contribuição para a iluminação pública que foi instituída pelo Município de São José/SC com alíquotas progressivas. A progressividade foi estipulada com base na qualidade do consumidor (primário, residencial, comercial, industrial e serviço público) e quantidade do consumo de energia elétrica.

O relator do caso defendeu a possibilidade de progressividade da contribuição por entender que ela respeita à isonomia e à capacidade contributiva. Nesse ponto vale transcrever um trecho do voto que resume seu racional:

Embora não deixe de ter certa plausibilidade a assertiva do recorrente segundo a qual "não há um critério seguro de discriminação para se conferir a determinado contribuinte uma carga tributária maior", diante do 'silêncio da Constituição Federal no que toca à hipótese de incidência da contribuição de iluminação pública, liberando, assim, o legislador local a eleger a melhor forma de cobrança do tributo, e tendo em conta o caráter sui generis da exação, considero que se mostram razoáveis e proporcionais os critérios escolhidos pelo diploma legal impugnado para estabelecer a sua base de cálculo, discriminar os seus contribuintes e estabelecer as alíquotas a que estão sujeitos.

Sim, porque o Município de São José, ao empregar o consume mensal de energia elétrica de cada imóvel, como parâmetro para ratear entre os contribuintes o gasto com a prestação do serviço de iluminação pública, buscou realizar, na prática, a almejada justiça fiscal, que consiste, precisamente, na materialização, no plano da realidade fática, dos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, porquanto é lícito supor que quem tem um consume maior tem condições de pagar mais.

Apesar de não ter feito de forma clara um *signaling*, pois não houve uma sinalização expressa do STF de que estaria a rever o entendimento fixado em 1996, claramente houve uma modificação de racional, pois se admitiu a progressividade, sem que houvesse a necessidade de previsão constitucional, e ela seria usada como uma técnica de tributação para melhor aferir a capacidade do sujeito passivo.

Nesse julgamento, o voto vencido foi proferido pelo Min. Marco Aurélio que questionou a constitucionalidade da COSIP, saindo um pouco do tema do presente artigo, razão pela qual não irei me aprofundar nos pontos por ele trazidos.

Desse modo, entendemos que, apesar de não ser um *signaling* – no sentido técnico, pois não houve sinalização expressa da Corte no sentido – esse julgamento representou o marco do início da mudança da jurisprudência fixada em 1996.

d) RE nº 423.768/SP, Pleno, unânime, rel. Min. Marco Aurélio, DJ 10.05.2011:

Ao julgar esse recurso extraordinário, o STF analisou a possibilidade

do IPTU ser progressivo após a alteração do art. 156, § 1º pela Emenda Constitucional nº 29/2000.

O Min. Marco Aurélio entendeu que pode ser progressivo em razão da capacidade contributiva, aderindo ao entendimento já defendido pelo Min. Carlos Velloso no STF na década de 90. Por isso, entendeu que a emenda constitucional não teria suprimido qualquer tipo de direito fundamental.

A Min. Carmen Lúcia frisou que a Emenda Constitucional nº 29/2000 veio para fortalecer os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, demonstrando ser possível a progressividade do IPTU além da hipótese extrafiscal veiculada pelo art. 182, § 4º, da CRFB.

Vale destacar que o Min. Ayres Britto sinaliza que não existe incompatibilidade entre os impostos reais e o princípio da capacidade contributiva que a eles também se aplica.

Fica muito claro na leitura desse acórdão a evolução no entendimento da Corte Constitucional, e, de certa forma, uma sinalização de que o antigo entendimento de que “a capacidade contributiva não pode ser aplicada a impostos reais, e que não pode ser usada a técnica da progressividade com base na capacidade contributiva” estava a um passo de ser superado.

Exatamente por isso, muitos apontam esse julgado como sendo um efetivo *signaling*, pois aqui a questão da progressividade a favor da capacidade contributiva foi debatida, bem como a possibilidade de aplicação do referido princípio para os impostos reais.

De fato, no ponto atinente a possível virada jurisprudencial quanto à aplicação da capacidade contributiva para os impostos reais, esse julgamento pode ser tido como o marco. Mas o debate quanto à progressividade poder ser aplicada como técnica a favor do princípio da capacidade contributiva teve seu

debate realizado no julgado anteriormente tratado (RE 573.675).

- e) RE nº 586.683/SP, Pleno, unanimidade, rel. Min. Marco Aurélio, DJ 22.06.2011:

No julgamento desse recurso o STF voltou a analisar a progressividade do IPTU após a Emenda Constitucional nº 29/2000, o que fez com que tanto o Min. Marco Aurélio como o Min. Ayres Britto citassem o precedente veiculado pelo RE nº 423.768.

Vale destacar que o Min. Fux, cita não apenas o precedente fixado no RE 423.768, como também o enunciado 668¹ da jurisprudência do STF e o RE nº 562.045, que é o julgado objeto de análise no presente artigo². Ele entende que a progressividade prestigia o princípio da igualdade, e que o art. 145, § 1º da CRFB não veda a incidência do princípio da capacidade contributiva aos impostos reais, afinal imóvel é uma manifestação de riqueza. Declara que a capacidade contributiva só pode ser afastada na tributação em hipóteses de extrafiscalidade, que não se observa no caso concreto.

- f) Decisões de Turmas:

Vale citar algumas decisões turmárias apontando pela possibilidade na progressividade do ITCMD:

- ➔ AgRg no RE nº 557.367/PE, Primeira Turma, rel. Min. Alexandre de Moraes, Dje 08/09/2008: Trata-se de progressividade de ITCMD baseada no grau de parentesco. Entendeu-se que seria inconstitucional, não alterando o decidido no RE 562.045, pois não tem nada que ver com a capacidade contributiva. Citou outros precedentes da Corte nesse sentido: AgRg no RE 958.709, rel. Min. Dias Toffoli, 2ª Turma, Dje

¹ Enunciado 668/STF: É inconstitucional a Lei Municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

² Isso aconteceu porque o caso em análise teve o seu julgamento encerrado em 2013, enquanto o RE 586.683 finalizou em 2011.

15/02/2017; AgRg no RE 602.256, rel. Min. Edson Fachin, 1ª Turma, Dje de 01/03/2016; AgRg no RE 854.869/PE, rel. Min. Carmen Lúcia, 2ª Turma, Dje de 04/09/2015; RE 854.872/PE, rel. Min. Luiz Fux, Dje de 03/12/2015; RE 914.552/PE, rel. Min. Rosa Weber, Dje de 05/10/2015; RE 881.728/PE, rel. Min. Roberto Barroso, Dje de 15/06/2015, AgRg no RE 854.863/PE, rel. Min. Roberto Barroso, Dje de 17/10/2016(só considerar o valor dos bens e não o grau de parentesco).

- ➔ AgR no ARE nº 877518, Primeira Turma, rel. Min. Rosa Weber, Dje 15/05/2015: progressividade do ITCMD, aplicação do entendimento fixado na Corte no RE 562.045. No mesmo sentido: AgRg no RE 542485/RS, Primeira Turma, rel. Min. Marco Aurélio, Dje de 08/03/2013.



g) Decisões Monocráticas:

Vale citar algumas decisões apontadas nos votos do acórdão em estudo para que se possa ter uma visão completa da jurisprudência sobre o tema:

- ➔ RE nº 563.261, relator Min. Marco Aurélio, DJ 22.10.2007: ITCMD progressivo é constitucional;
- ➔ RE nº 557.618, relator Min. Eros Grau, DJ 20.11.2007: ITCMD progressivo é constitucional. Tornou sem efeito essa decisão e determinou a devolução do processo a origem em razão do reconhecimento da repercussão geral no RE em estudo;
- ➔ AgRg no AI nº 581.154, relator Min. Dias Toffoli, DJe 26.06.2013: ITCMD progressivo é constitucional.

II.3. Análise dos Votos dos Ministros:

Agora, após uma análise geral da jurisprudência posta sobre o tema, vamos enfrentar os votos apresentados pelos Ministros no julgamento do RE nº 562.045³.

³ Vale mencionar que esse julgamento foi depois reproduzido em caso idêntico que foi o RE nº 551.401, Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, redator do acórdão Min. Carmen Lúcia, DJe 10.12.2013.

a) Voto do Min. Ricardo Lewandowski, relator originário:

O Min. Ricardo Lewandowski centra seu voto na interpretação conferida ao § 1º do art. 145 da CRFB. Para ele a expressão “sempre que possível” se aplica à pessoalidade e à capacidade contributiva, portanto, teria hipóteses onde não seria possível aplicar a capacidade contributiva.

Entende que a progressividade só pode existir para impostos reais quando expressamente prevista na CRFB, e nesses casos, teria fim extrafiscal, pautando seu entendimento na interpretação conjugada dos seguintes artigos 153, § 4º, Inciso I; 156, § 1º, inciso I, incluído pela EC 29/2000; 182, § 4º, inciso II, CRFB.

Considera que a previsão veiculada pelo art. 155, § 1º, inciso IV da CRFB, relativa à possibilidade do Senado Federal fixar as alíquotas máximas do ITCMD não implica em ter o referido imposto diversas alíquotas, mas sim a necessidade de uniformização de um teto.

Desse modo, concluiu pela inconstitucionalidade da progressividade do ITCMD, seguindo a jurisprudência tradicional do STF.

b) Voto do Min. Eros Grau:

O Ministro cita o RE nº 557.618, onde o considerou, em decisão monocrática, constitucional a progressividade do ITCMD, reportando-se ao voto do Min. Marco Aurélio no RE nº 234.105.

Frisa que todos os impostos são sujeitos à capacidade contributiva, e usa para respaldar seu entendimento os RE’s nºs 153.771 e 234.105.

Considerou constitucional a progressividade fixada em favor da capacidade contributiva.

c) Voto do Min. Menezes Direito:

Concorda com o Ministro Eros Grau no sentido de que a capacidade contributiva deve ser aplicada a todos os impostos, sendo, portanto, viável a progressividade no ITCMD.

d) Voto da Min. Carmen Lúcia:

O voto da Ministra Carmen não traz nenhuma novidade ante o exposto no voto do Ministro Eros Grau, que abriu a divergência do relator, a quem ela seguiu integralmente.

Um ponto de destaque em seu voto, é que menciona que se fosse seguido o entendimento do relator, haveria alteração na jurisprudência da Corte. E essa colocação que faz em seu voto mostra o quão prejudicial para um sistema de precedentes é a demora no julgamento.

Dizemos isso porque o voto do relator, não muda a jurisprudência do STF, na verdade ia na linha da antiga jurisprudência da Corte. O voto que muda essa jurisprudência, na verdade seria o do Min. Eros Grau, que abriu a divergência, contudo, esse recurso que foi protocolado em 2007, teve seu julgamento de mérito iniciado em 2008 e terminado em 2013, quando houve uma alteração substancial da composição do tribunal e uma mudança gradativa de entendimento quanto a capacidade contributiva.

Desse modo, quando a Min. Carmen sinalizou a possibilidade de *overruling*, na verdade se focou no entendimento que o Tribunal estava apresentando recentemente quanto à possibilidade da capacidade contributiva ser aplicada aos impostos reais, e respaldar o uso da técnica da progressividade, e não em toda a jurisprudência fixada pela Corte Constitucional desde o início da década de 90.

e) Voto do Min. Joaquim Barbosa:

Acompanha a divergência iniciada pelo Min. Eros Grau, indicando que a progressividade é um instrumento por excelência para aferição da capacidade contributiva.

f) Voto do Min. Ayres Britto:

Pauta-se no decidido no RE nº 551.401. Entendendo que a compatibilidade entre impostos reais e alíquotas progressivas foi reconhecida pelo STF no RE nº 423.768, rel. Min. Marco Aurélio, aliado ao RE nº 586.693 e à Emenda Constitucional nº 29/2000.

Desse modo, acompanha o voto do Min. Eros Grau, defendendo a constitucionalidade da progressividade com base na capacidade contributiva - para o ITCMD.

g) Voto da Min. Ellen Gracie:

Segue o voto do Min. Eros Grau.

Em seu voto destaca a diferença entre o ITCMD e o ITBI, afinal enquanto esse envolve aquisição a título oneroso, aquele envolve a título gratuito.

Entende que o ITCMD não seria um típico imposto real, pendendo mais para o imposto pessoal, e para tal fim, cita a legislação espanhola que prevê aumento de alíquota à medida que se torna mais distante a relação entre o herdeiro e o de cujos. Na Alemanha, que também adota essa diferenciação, aponta que a alíquota varia entre 3 a 70%.

Conclui pela constitucionalidade da progressividade do ITCMD.

h) Voto do Min. Marco Aurélio:

Diferentemente da Min. Ellen Gracie, entende que o ITCMD tem natureza real e fiscal. Mas não vê problemas em aplicar a capacidade contributiva aos impostos reais, nem a progressividade com vistas à realizar a justiça tributária. Apesar de entender que nem todo tributo deve ser progressivo.

Invoca a lição de Sacha Calmon, que critica a divisão dos impostos em reais e pessoais, sendo essa inútil para obstar a aplicação da capacidade contributiva a ambos.

Cita seu voto no RE nº 234.105/SP, de relatoria do Min. Carlos Velloso.

Entende que a progressividade sem a pessoalidade não atende a capacidade contributiva nesse imposto, pois pode levar a um agravamento da tributação a pessoa beneficiária da sucessão. Para o Ministro o fato de se receber uma herança não significa que o herdeiro teria capacidade de contribuir.

Exatamente por isso, só acompanhou o relator originário, Min. Ricardo Lewandowski, pela conclusão, pois entendeu ser inconstitucional a progressividade do ITCMD pelo fato dela não ter considerado a situação econômica do sujeito passivo da obrigação tributária.

i) Voto do Min. Teori Zavascki:

Considera que o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado a todos os impostos, desse modo, acompanhou a divergência instaurada pelo Min. Eros Grau.

j) Voto do Min. Gilmar Mendes:

Acompanhou o voto do Min. Eros Grau e considerou constitucional a progressividade do ITCMD com base na capacidade de contribuir.

III. ANÁLISE CRÍTICA DO PRECEDENTE

O ITCMD é um imposto que incide sobre bens distintos do ITBI e do IPTU, e, como bem ressaltou a Min. Ellen Gracie, tem por base uma operação gratuita, ao passo que os outros dois, uma operação onerosa.

A distinção feita pela doutrina entre impostos pessoais e reais é obsoleta, como bem posto por Sacha Calmon Navarro Coelho. Além disso limitar a aplicação do princípio da capacidade contributiva apenas aos impostos pessoais é reduzir um direito fundamental, violando o princípio da máxima efetividade do texto constitucional.

A progressividade é uma técnica a favor do princípio da capacidade contributiva, que não tem um conteúdo valorativo próprio e deve ser observada de acordo com o tipo de tributação que se visa instituir, portanto, ela é uma possibilidade, que no caso concreto pode se tornar viável ou não.

Pelo tempo que demorou o julgamento de mérito a ser concluído, verifica-se que os próprios Ministros se confundiram quanto ao que seria um *overruling*. A Min. Carmen Lúcia chegou a dizer que se o voto do relator originário prevalecesse estar-se-ia alterando a jurisprudência da Corte Constitucional, quando, na realidade, o julgamento desse RE em análise é que estava promovendo um *overruling* na jurisprudência do Tribunal, e o voto do Min. Ricardo apenas reproduzia o entendimento antigo da Corte e dominante na década de 90 e início dos anos 2000.

IV. Conclusão

Desse modo, conforme já dito, esse julgado colocou uma pá de cal em

duas importantes discussões no STF:

- Se a capacidade contributiva poderia ser aplicada aos impostos reais;
- Se seria possível utilizar a técnica da progressividade para aplicar a capacidade contributiva na tributação.

Sem dúvida esse foi uma importante evolução do STF na análise e aplicação do princípio da capacidade contributiva. Contudo, ainda está longe de ser a melhor aplicação para esse importante direito fundamental.

Espera-se que o STF não pare essa evolução e reconheça que a capacidade contributiva vai além do art. 145, § 1º, da CRFB, e que por ser um direito fundamental, tem aplicação imediata nos termos do art. 5º, §1º da CRFB, servindo de norte ao Estado na implementação de uma tributação justa.

VI. PRECEDENTES

RE nº 562.045/RS, redator do acórdão Min. Carmen Lúcia, Dje 26.11.2013.

RE nº 153.771/MG, Pleno, relator Min. Carlos Velloso, redator do acórdão Min. Moreira Alves, DJ 05/09/1997.

RE nº 234.105/SP, Pleno, unânime, rel. Min. Velloso, DJ 31/03/2000.

RE nº 573.675/SC, Pleno, maioria, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJ 02.04.2009.

RE nº 423.768/SP, Pleno, unânime, rel. Min. Marco Aurélio, DJ 10/05/2011.

RE nº 586.683/SP, Pleno, unanimidade, rel. Min. Marco Aurélio, DJ 22/06/2011.

RE nº 563.261, rel. Min. Marco Aurélio, DJ 22/10/2007.

RE nº 557.618, rel. Min. Eros Grau, DJ 20/11/2007.

AgRg no AI nº 581.154, rel. Min. Dias Toffoli, Dje 26/06/2013.

AgRg no RE nº 557.367/PE, Primeira Turma, rel. Min. Alexandre de Moraes, Dje 08/09/2008.

AgRg nº RE nº 958.709, rel. Min. Dias Toffoli, 2ª Turma, Dje 15/02/2017.

AgRg no RE nº 602.256, rel. Min. Edson Fachin, 1ª Turma, Dje de 01/03/2016.

AgRg no RE nº 854.869/PE, rel. Min. Carmen Lúcia, 2ª Turma, Dje de 04/09/2015.

RE nº 854.872/PE, rel. Min. Luiz Fux, Dje de 03/12/2015.

RE nº 914.552/PE, rel. Min. Rosa Weber, Dje de 05/10/2015.

RE nº 881.728/PE, rel. Min. Roberto Barroso, Dje de 15/06/2015.

AgRg no RE nº 854.863/PE, rel. Min. Roberto Barroso, Dje de 17/10/2016.

AgR no ARE nº 877518, Primeira Turma, rel. Min. Rosa Weber, Dje 15/05/2015.

AgRg no RE nº 542485/RS, Primeira Turma, rel. Min. Marco Aurélio, Dje de 08/03/2013.

RE 573.675/SC, Pleno, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Dje 22/05/2009.

DA EXTINÇÃO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO FEDERAL VIA COMPENSAÇÃO E O INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Uma análise crítica sobre o polêmico posicionamento do STJ a respeito do
tema

Igor Campos Amoedo

I. INTRODUÇÃO

O escopo do presente artigo é analisar se o contribuinte pode se valer do instituto da denúncia espontânea, previsto no art. 138, do Código Tributário Nacional - CTN¹, quando ele optar por realizar a compensação, na medida em que representa uma hipótese de extinção do crédito tributário (art. 156, inciso II, do CTN) e, mais do que isso, por configurar um pagamento indevido feito no passado.

O instituto da denúncia espontânea em matéria tributária, mais precisamente a interpretação do art. 138 do CTN, já gerou muita controvérsia, tendo sido objeto de uma enorme quantidade de decisões divergentes no âmbito administrativo e judicial, e, ao que parece, está longe do fim.

Como será demonstrado, a discussão sobre a compatibilidade da compensação tributária ao instituto da denúncia espontânea vem ganhando destaque diante do crescente volume de compensações tributárias realizadas nos últimos anos. Pode-se observar que os contribuintes buscam, cada vez mais, quitar suas obrigações tributárias por este meio, nos termos do art. 74, da Lei nº 9.430/96.

¹ “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.”

Isso porque, o Brasil possui um dos mais complexos sistemas tributários do mundo. A estrutura tributária do país é mundialmente conhecida por ser extensa e complicada no que se refere a apuração dos tributos, principalmente, em razão da ausência de uniformização das leis tributárias, acrescida pela enorme insegurança jurídica, o que corrobora para que os contribuintes, de forma geral, acabem por realizar pagamentos indevidos ou a maior, gerando, por consequência, créditos passíveis de compensação.

Dada a relevância do instituto da compensação tributária para a manutenção da regularidade fiscal dos contribuintes, o objetivo deste artigo é desenvolver o debate acerca da aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea na hipótese em que o crédito tributário é extinto por meio de compensação, sob o enfoque da jurisprudência tanto administrativa como judicial.

II. CONTEXTO HISTÓRICO

II.1. DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

No anteprojeto de Lei do Código Tributário Nacional o instituto da denúncia espontânea possuía um texto legal bastante diferente do atualmente em vigor. Isso porque, a comissão de elaboração do CTN, em 1966, se opôs ao texto elaborado no anteprojeto, eis que o teor do artigo conflitaria com o conteúdo do art. 16, do Código Penal vigente à época (“*a ignorância ou a errada interpretação da lei não eximem da pena*”), em razão do problema na exoneração de responsabilidade do agente e, principalmente, pelo fato de que a redação sugerida não seria benéfica.

Motivada pelos institutos do arrependimento eficaz e do arrependimento posterior, próprios do Direito Penal, a denúncia espontânea está prevista no art. 138, do CTN, nos seguintes termos: “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração”.

A regra é complementada pelo parágrafo único, segundo o qual “Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”.

Portanto, o objetivo precípua do dispositivo acima transcrito é incentivar a quitação de tributos, e tal resultado pode ser alcançado pela compensação tanto quanto pelo pagamento em dinheiro. Vale mencionar que, no Código Tributário Nacional, apenas excepcionalmente o termo “pagamento” é empregado no sentido estrito de entrega de pecúnia aos cofres públicos (sinônimo de adimplemento), sendo perfeitamente cabível o instituto da compensação.

Ou seja, o que se pretende com o aludido instituto é a regularização da situação tributária do contribuinte. Nesse caso, o dano ao Erário restará reparado, e, em prestígio aos contribuintes que agem de boa-fé, as penalidades ficarão dispensadas.

Ainda sobre a justificativa de existência do instituto, a Min. Regina Helena Costa² pontua que a denúncia espontânea é um importante instrumento para prevenir conflitos fiscais, o que favorece tanto os contribuintes, quanto o Fisco.

Sobre o assunto, cumpre destacar que a denúncia espontânea também pode ser vista como vantajosa na perspectiva econômica do Estado, que além de beneficiar-se do aumento de arrecadação, também desfruta da redução de custos para a Administração Tributária na instauração de processos de fiscalização, evitando eventuais gastos de tempo e de recursos financeiros que ocorreriam na fase de constituição e cobrança do crédito tributário.

2 COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 293.

Além disso, a compensação não é uma benesse. Ela é a constatação de que, num sistema fiscal complexo, Fisco Federal e contribuintes possuem entre si créditos e débitos, ou seja, são, ao mesmo tempo, credores e devedores, possuem, entre si, direitos e obrigações.

Seguindo este raciocínio, atribuir a devida abrangência ao instituto, reconhecendo sua aplicação não apenas ao pagamento em espécie, mas também à compensação, significa beneficiar não só o contribuinte, mas também o Erário.

II.2. DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional de 1966 já previa o instituto da compensação, contudo, sua regulamentação no âmbito federal apenas ocorreu com o Decreto-Lei nº 2.287, de 1986, o qual previa apenas a compensação de ofício.

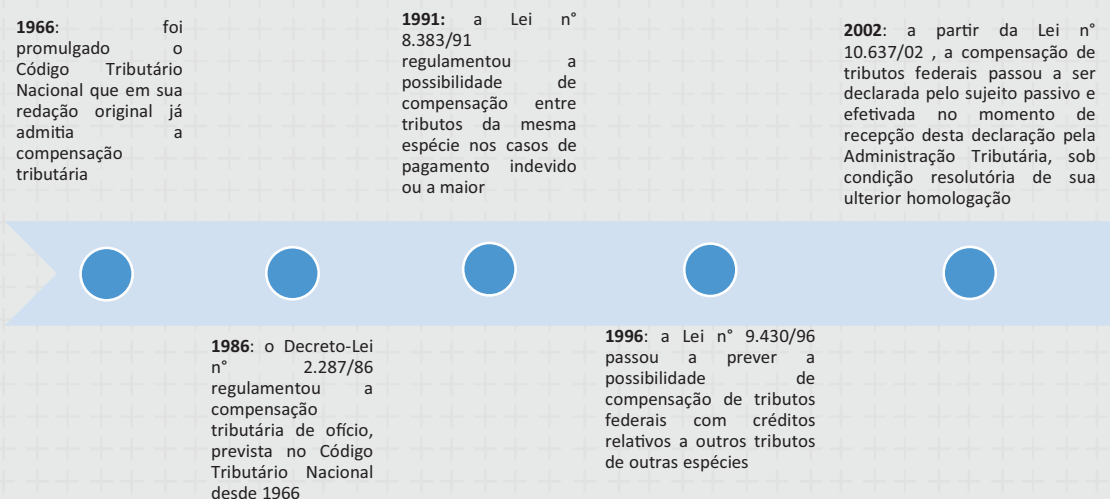
Por sua vez, a publicação da Lei nº 8.383, no ano de 1991, regulamentou os casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais (inclusive previdenciárias), de modo que o sujeito passivo estaria autorizado a efetuar a compensação nos períodos subsequentes, ressalvando apenas a necessidade de que esta fosse efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

Mais adiante, a Lei nº 9.069/95 veio a modificar tal redação, ao permitir a compensação com créditos oriundos de receitas patrimoniais pagas a maior ou indevidamente.

Portanto, com a edição da Lei nº 8.383, de 1991, a compensação passou a ser regulamentada, mas ainda de forma bastante limitada. Apenas a partir da edição da Lei nº 9.430, de 1996, é que se previu a possibilidade da compensação de tributos federais e créditos tributários com créditos de outros tributos do sujeito passivo. A partir de alterações implementadas em sua sistemática com o advento da Lei nº 10.637, de 2002, a compensação de tributos federais passou a ser declarada pelo sujeito passivo e, assim, efetivada quando a declaração de compensação é

recepcionada pela Administração, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Nesse sentido, vejamos a linha do tempo da evolução do instituto da compensação:



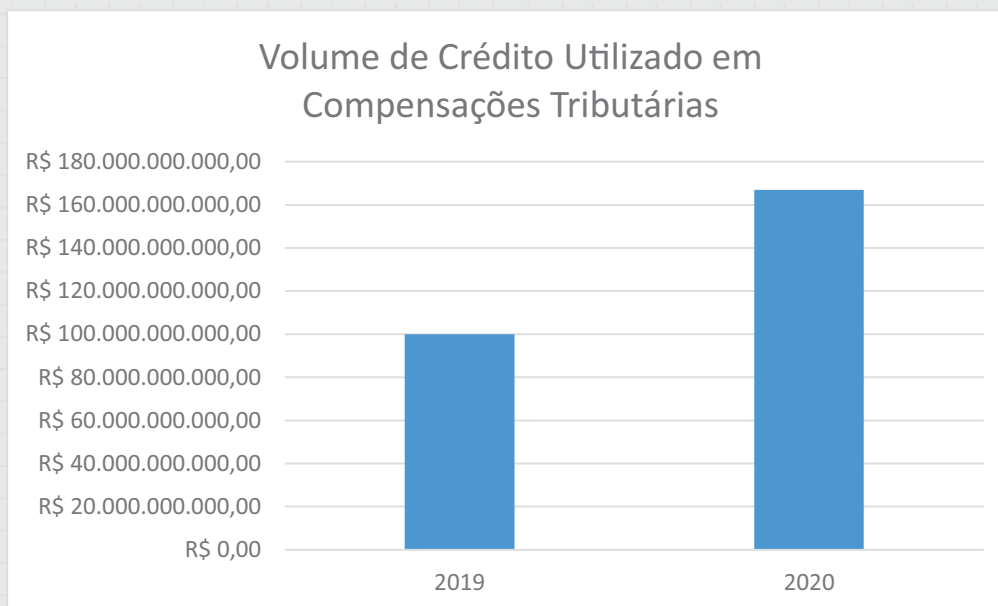
Com o conceito da compensação sendo gradativamente ampliado através de diversas alterações legislativas, não havia como o legislador prever o crescimento da utilização de tal instituto à época da implementação da nova modalidade de extinção do crédito tributário e, conseqüentemente, o impacto causado pelas controvérsias instauradas acerca da possibilidade de compensação dos débitos espontaneamente confessados.

Fato é que a distinção entre “pagamento” e “compensação” é uma interpretação completamente restritiva do art. 138, do CTN, valendo-se, exclusivamente, da literalidade do comando nele inserido e, assim, abdicando da finalidade do instituto da denúncia espontânea. Isso porque o art. 156, do CTN, é claro ao enumerar as modalidades de extinção do crédito tributário, dentre as quais está a compensação.

Nesse contexto, a controvérsia se tornou o foco de muitas discussões e divergências jurisprudenciais, o que gerou ainda mais insegurança jurídica para o

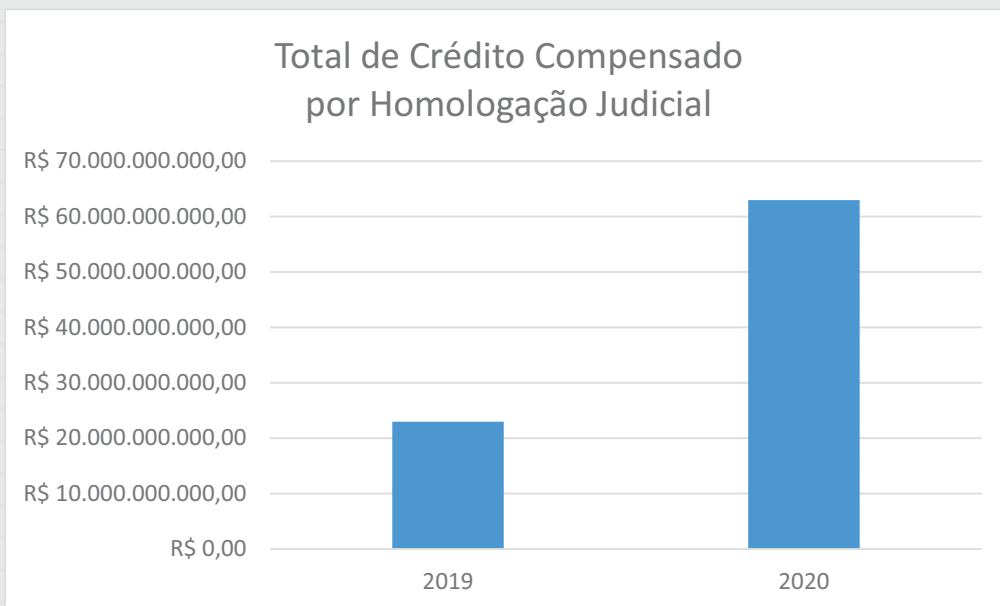
cenário, somado aos incessáveis pagamentos indevidos decorrentes da complexidade do sistema tributário brasileiro.

Por este motivo, o volume de compensações tributárias realizadas no âmbito federal, em 2020 (R\$ 167 bilhões), cresceu mais de 60% comparado com 2019 (R\$ 100 bilhões), segundo o Chefe do Centro de Estudos Tributários na Receita Federal.



Importante destacar que a maior parcela das compensações é decorrente de ações judiciais, que foram decididas de forma favorável aos contribuintes, no valor de R\$ 63 bilhões, o que representa 174% de aumento no que se refere ao ano de 2019 (R\$ 23 bilhões)³.

³ <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/compensacoes-tributarias-2020-25012021#:~:text=O%20volume%20de%20compensa%C3%A7%C3%B5es%20tribut%C3%A1rias,R%24%20100%20bilh%C3%B5es%20de%202019.>



Em suma, a declaração de compensação além de ser benéfica tanto para o Fisco como para o contribuinte, opera os mesmos efeitos do pagamento, sendo meio válido para que se possa considerar alcançada a finalidade da denúncia espontânea.

Além disso, restringir a aplicação do instituto à hipótese de pagamento em espécie seria uma forma indireta de desprestígio ao contribuinte que, ao realizar a denúncia espontânea, se encontra na posição de credor do Fisco.

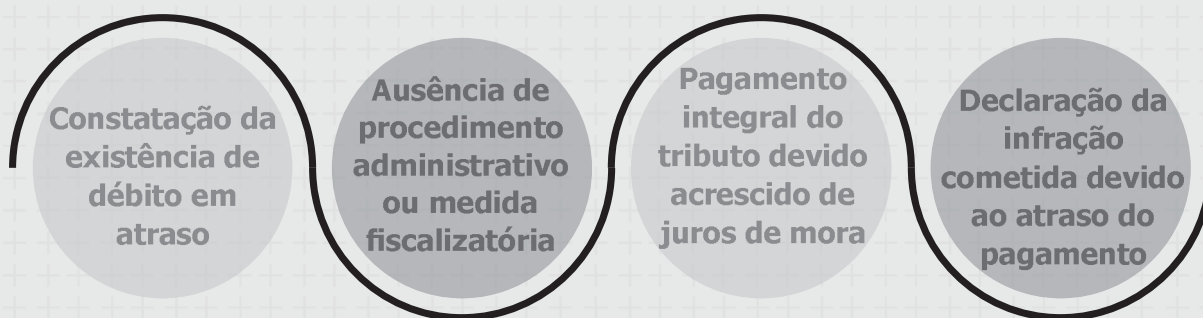
Portanto, diante da ausência de qualquer elemento que diferencie substancialmente os efeitos previstos para o pagamento e para a compensação tributária, não há conflito lógico na equiparação entre essas modalidades de extinção do crédito tributário para fins da aplicação do art. 138 do CTN.

Mesmo porque, de acordo com a interpretação teleológica do instituto da denúncia espontânea, deve ser preservada a sua finalidade máxima de estimular a conduta do contribuinte de boa-fé que, mesmo a destempo, adimple suas obrigações tributárias. E, para que isto ocorra, não deveria ser relevante se o pagamento do débito tributário objeto da denúncia ocorreu em pecúnia ou mediante compensação transmitida ao Fisco.

III. DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA A APLICAÇÃO DO INSTITUTO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Como é cediço, em caso de inadimplemento, a legislação tributária prevê multa moratória (devida sempre que o tributo é pago fora do prazo legal, antes de qualquer procedimento administrativo) e multa punitiva (devida por falta de pagamento, constatada pela fiscalização, motivo pelo qual a legislação prevê penalidades mais severas).

O instituto da denúncia espontânea, por sua vez, prevê a possibilidade de excluir a responsabilidade do contribuinte no que se refere a tais penalidades através de uma sanção premial. Contudo, para que o contribuinte possa se valer de tal benesse, é necessário o preenchimento dos seguintes requisitos cumulativos: (i) o pagamento integral do tributo declarado, somado dos respectivos juros moratórios; (ii) a declaração da ocorrência da infração; e (iii) a espontaneidade (confissão e pagamento/compensação devem ocorrer antes do início de qualquer procedimento fiscalizatório por parte do Fisco relacionado com aquela determinada infração), melhor ilustrados pelo fluxograma abaixo:



Assim, a teor do que dispõe o art. 138, do CTN, na hipótese em que o contribuinte teve a iniciativa de, espontaneamente, regularizar suas obrigações tributárias em atraso, antes de qualquer procedimento fiscalizatório e do próprio auto-lançamento (exemplo: a compensação ocorreu antes da transmissão da DCTF por meio da qual o débito foi constituído), o mesmo não estará sujeita à penalidade alguma, inclusive, multa de mora, conforme entendimento pacificado pelo Eg. STJ,

por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.149.022/SP pela Primeira Seção, sob a sistemática de recurso repetitivo (art. 1.036, do CPC), que assim decidiu:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO .

1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.

4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN. (...) 7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.” – Grifou-se

Em resumo, o Eg. STJ consolidou o entendimento no sentido da impossibilidade de aplicação de multa punitiva, inclusive a de mora, se o contribuinte liquidar o tributo sujeito a lançamento por homologação antes de qualquer procedimento fiscalizatório e antes de declarar eventual diferença apurada.

No tocante à abrangência do art. 138 do CTN, o entendimento majoritário do STJ, nos casos em que os débitos são declarados pelo contribuinte e o pagamento não é realizado, é no sentido de que não cabe a denúncia espontânea⁴.

Ou seja, de acordo com o STJ, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação que são declarados pelo próprio contribuinte, mas o recolhimento ocorre fora do prazo de vencimento, não restará configurado o benefício da denúncia espontânea⁵, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco.

Dessa forma, atendidos os requisitos de validade, a denúncia espontânea permite que o contribuinte pague apenas o tributo que devia, acrescido dos juros de mora. Essa interpretação é a vigente no judiciário, podendo ser vista em diversas decisões do Superior Tribunal de Justiça⁶, constituindo, a partir daí, a reflexão central proposta por este artigo: afinal, o que diferencia a compensação do pagamento em espécie para fins de extinção do crédito tributário e configuração da denúncia espontânea?

IV. DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA A EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO POR MEIO DA COMPENSAÇÃO

Ao se analisar a compensação tributária, verifica-se que o fundamento de validade de toda a sua legislação é o art. 170 do CTN⁷, o qual reconhece que:

4 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Seção). Recurso Especial n. 1.149.022. Relator: Min. Luiz Fux, 9 de junho de 2010. Disponível em: www.stj.jus.br

5 Nesse sentido, a Súmula nº 360-STJ: “o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

6 BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 463.283-RS (2002.0112940-3). Relator: Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS. Recorrente: ECOFARMI-FARMÁCIA COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS LTDA. Recorrido: FAZENDA NACIONAL.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 249.226-SC (2000/0016337-6). Relator: MINISTRO FRANCISCO PEÇANHA MARTINS. Recorrente: WEG MOTORES LTDA e outros. Recorrido: FAZENDA NACIONAL.

7 Art. 170. “A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.”

“A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.”

Para que surja a possibilidade de se emitir uma norma concreta e individual no sistema cuja finalidade é extinguir a obrigação tributária pela via da compensação, é preciso preencher alguns requisitos essenciais comuns a todos os tipos de compensação tributária.

A compensação tributária possuirá natureza legal, demandando o preenchimento de três pressupostos indispensáveis, sendo eles: (i) reciprocidade das obrigações, (ii) fungibilidade; e (iii) exigibilidade.

Nesse sentido, o contribuinte (sujeito ativo na relação de débito do Fisco) deve ser o mesmo que figura no polo passivo na obrigação tributária. A ideia de reciprocidade indica que o credor de uma obrigação necessariamente deve ser devedor na outra, e vice-versa.

Ainda, para que ocorra a compensação o débito deve ser líquido e certo. A liquidez das dívidas significa que devem ser certas quanto à existência e determinadas no que se refere ao objeto.

Não será possível a compensação quando um dos objetos não tiver seu valor exato determinado. Isso decorre da necessidade de se constituir o crédito tributário e o débito do Fisco.

Conforme insculpido no art. 170, do CTN, também é exigida a existência de lei expressa que autorize a compensação tributária. Sem a produção de enunciados prescritivos disciplinando a forma de se proceder a compensação tributária, torna-se impossível sua realização.

O Código Tributário Nacional, por exemplo, em seu art. 156, é claro ao enumerar as modalidades de extinção do crédito tributário, dentre as quais está a compensação (inciso II).

Corroborando com esse racional, o art. 74, da Lei 9.430, é expresso em dizer que a compensação extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua posterior homologação, sendo que essa última parte apenas significa que a compensação será analisada pelo Fisco no prazo de cinco anos para ser então homologada ou não.

O art. 6º, da Lei nº 8.218/91, com as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009, é claro ao equiparar as duas condutas (pagamento e compensação) como modalidades de igual valor no que se refere a extinção do crédito tributário.

Destaque-se que a própria Receita Federal do Brasil, nos termos do § 2º, do art. 41, da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, também reconhece a Declaração de Compensação como causa de extinção do crédito tributário, sob condição resolutória de sua homologação. A Instrução Normativa nº 1717, de 17 de julho de 2017, atualmente em vigor, repete essa sedimentada sistemática, nos termos do art. 66.

A propósito, a compensação, segundo o Código Civil, possui a seguinte definição:

“Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.”

“Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.”

Recorda-se que o art. 110, do CTN, é claro ao estabelecer que *“a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

Apesar dos inúmeros dispositivos legais sobre o assunto, a disciplina das compensações é frequentemente objeto de discussão no âmbito dos tribunais brasileiros, eis que o Eg. STJ já editou uma série de verbetes com o intuito de complementar o disposto no Código Tributário Nacional e nas leis estaduais, municipais e federais que versem sobre a matéria em comento.

Não por acaso, a possibilidade – ou não – de gozar do benefício da denúncia espontânea através do pagamento extemporâneo efetuado por compensação tributária se revela como mais um dos temas controvertidos no Poder Judiciário em matéria de compensação.

Isso poque, embora o STJ já possua entendimento contrário à configuração da denúncia espontânea na hipótese em que o pagamento do tributo ocorra através de compensação, a Corte ainda não esgotou, no julgado, todos os fundamentos dessa discussão.

Nota-se, assim, que a compensação é gradativamente mais debatida pelo poder judiciário na medida em que os contribuintes se valem deste instituto como ferramenta de extinção do crédito tributário. E, como no Brasil o pagamento de tributos em espécie tem dado cada vez mais espaço à compensação, este debate certamente está distante de se encerrar.

V. DO ENTENDIMENTO DO STJ SOBRE O ASSUNTO

No Poder Judiciário, mais precisamente no STJ, a discussão sobre o cabimento da denúncia espontânea nos casos de compensação tributária produziu decisões favoráveis tanto para os contribuintes como para o Fisco, no obstante, mais recentemente, a jurisprudência tenha caminhado em prol da União Federal.

Um exemplo de decisão favorável para os contribuintes a respeito da matéria é o REsp nº 1.136.372/RS.

O precedente, julgado em 04 de maio de 2010 pela Primeira Turma do STJ, partiu do pressuposto de que a compensação se encontra listada no rol do artigo 156 do CTN como uma das modalidades legítimas de extinção do crédito tributário e, por isso, não deve ser diferenciada do pagamento em espécie para fins de reconhecimento da denúncia espontânea, desde que preenchidos os demais requisitos.

Leia-se a ementa do julgado:

*“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 557 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA OU PUNITIVA. POSSIBILIDADE. IMPROVIMENTO. 1. Fundada a decisão na jurisprudência dominante do Tribunal, não há falar em óbice para que o relator julgue o recurso especial com fundamento no artigo 557 do Código de Processo Civil. 2. **Caracterizada a denúncia espontânea, quando efetuado o pagamento do tributo em guias DARF e com a compensação de vários créditos, mediante declaração à Receita Federal, antes da entrega das DCTFs e de qualquer procedimento fiscal, as multas moratórias ou punitivas devem ser excluídas.** 3. Agravo regimental improvido.” – Grifou-se.*

Inclusive, o acórdão acima destacado serviu como base para o julgamento dos embargos de declaração no agravo regimental no recurso especial nº 1.375.380, (julgado em 20.08.2015) cuja relatoria era do ministro Herman Benjamin, oportunidade em que a segunda turma do STJ, por unanimidade, definiu que *“a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz”*. Veja-se:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA

ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO. 1. A decisão embargada afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito a lançamento por homologação, tendo os ora embargantes recolhido o imposto no prazo, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo. 2. **Verifica-se estar caracterizada a denúncia espontânea, pois não houve constituição do crédito tributário, seja mediante declaração do contribuinte, seja mediante procedimento fiscalizatório do Fisco, anteriormente ao seu respectivo pagamento, o que, in casu, se deu com a compensação de tributos. Ademais, a compensação efetuada possui efeito de pagamento sob condição resolutória, ou seja, a denúncia espontânea será válida e eficaz, salvo se o Fisco, em procedimento homologatório, verificar algum erro na operação de compensação.** Nesse sentido, o seguinte precedente: AgRg no REsp 1.136.372/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/5/2010. 3. Ademais, inexistindo prévia declaração tributária e havendo o pagamento do tributo antes de qualquer procedimento administrativo, cabível a exclusão das multas moratórias e punitivas. 4. Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos.”

Nesse sentido, ao se debruçar sobre a questão envolvendo as modalidades de extinção do crédito tributário, previstas no art. 156, do CTN, mais precisamente o pagamento e a compensação, a primeira turma do STJ (recurso especial nº 1.122.131, julgado em 24.05.2016, pela Primeira Turma do STJ) estabeleceu premissas extremamente importantes para o assunto em debate. Veja-se:

TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LEGAL. ART. 9o. DA MP 303/06, CUJA ABRANGÊNCIA NÃO PODE RESTRINGIR-SE AO PAGAMENTO PURO E SIMPLES, EM ESPÉCIE E À VISTA, DO TRIBUTO DEVIDO. INCLUSÃO DA HIPÓTESE DE COMPENSAÇÃO, COMO ESPÉCIE DO GÊNERO PAGAMENTO, INCLUSIVE PORQUE O VALOR DEVIDO JÁ SE ACHA EM PODER DO PRÓPRIO CREDOR. PLETORA DE PRECEDENTES DO STJ QUE COMPARTILHAM DESSA ABORDAGEM INTELECTIVA. NECESSIDADE DA ATUAÇÃO JUDICIAL MODERADORA, PARA DISTENCIONAR AS RELAÇÕES ENTRE O PODER TRIBUTANTE E

OS SEUS CONTRIBUENTES. RECURSO ESPECIAL A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

(...) o conceito da expressão pagamento, em matéria tributária, deve abranger, também, a hipótese de compensação de tributos, porquanto tal expressão (compensação) deve ser entendida como uma modalidade, dentre outras, de pagamento da obrigação fiscal.

3. É usual tratar-se a compensação como uma espécie do gênero pagamento, colhendo-se da jurisprudência do STJ uma pletera de precedentes que compartilham dessa abordagem intelectual da espécie jurídica em debate:

AgRg no REsp. 1.556.446/RS, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.11.2015; REsp. 1.189.926/RJ, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 1.10.2013; REsp. 1.245.347/RJ, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Rel. p/acórdão Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 11.10.2013; AgRg no Ag. 1.423.063/DF, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 29.6.2012; AgRg no Ag. 569.075/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Rel. p/acórdão Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 18.4.2005.

4. Considerando-se a compensação uma modalidade que pressupõe credores e devedores recíprocos, ela, ontologicamente, NÃO SE DISTINGUE DE UM PAGAMENTO no qual, imediatamente depois de pagar determinados valores (e extinguir um débito), o sujeito os recebe de volta (e assim tem extinto um crédito)."

Todavia, este cenário se modificou quando o Superior Tribunal de Justiça mitigou a extinção do crédito tributário pela compensação, consignando que, na hipótese de compensação tributária, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará no não pagamento do crédito tributário, acompanhado pela incidência de encargos moratórios.

Partindo desse ponto, em 12 de setembro de 2018, a Primeira Sessão do STJ proferiu decisão favorável às autoridades fiscais sobre o não cabimento de denúncia espontânea na hipótese de compensação tributária, através do AgInt nos EDcl nos EREsp nº 1.657.437/RS. *In verbis*:

<i>“TRIBUTÁRIO.</i>	<i>COMPENSAÇÃO.</i>	<i>CONDIÇÃO</i>
<i>RESOLUTÓRIA.</i>	<i>DENÚNCIA</i>	<i>ESPONTÂNEA.</i>

REQUISITOS. INOCORRÊNCIA. 1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedentes. 2. Agravo interno desprovido.” – Grifou-se.

Embora o julgamento do AgInt nos EDcl nos EREsp nº 1.657.437/RS não tenha ocorrido sob a sistemática dos recursos repetitivos, os tribunais passaram a incorporá-lo. E, como consequência, em âmbito administrativo, a tese do Fisco abriu caminho para a Administração Tributária elaborar Solução de Consulta nº COSIT 233, de 16 de agosto de 2019⁸.

É possível constatar, a partir da leitura do acórdão praticado no AgInt nos EDcl nos EREsp nº 1.657.437/RS, que essa reviravolta jurisprudencial está relacionada, como já dito, ao entendimento de que, na compensação tributária, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco. *A contrário sensu*, se não homologada a compensação, a extinção do crédito tributário estaria, então, desfeita.

Seguindo essa *ratio*, a compensação não poderia ser contemplada com a sanção premial da denúncia espontânea em razão da sua imprecisão. Isso porque, não homologada a compensação, a cobrança do débito tributário voltaria a existir, ainda acrescida de encargos moratórios, como a própria multa de mora.

Assim, não haveria de se admitir, de acordo com o entendimento pacificado pelo STJ, a compensação como um instrumento seguro de extinção do crédito

⁸“DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO. COMPENSAÇÃO A extinção do crédito tributário mediante compensação não equivale ao pagamento referido pelo artigo 138 do CTN, para fins de configuração de denúncia espontânea. Dispositivos Legais: art. 138,156 e 170 CTN; art. 16, Lei nº 9.779, de 1999; art. 74, Lei n. 9.430 de 1996; arts. 1º, 2º, IN RFB nº 1.396/2013.”

tributário, já que é dependente de ulterior homologação pelo Fisco, a despeito do que preceitua o artigo 156, II, do CTN.

Outro aspecto relevante para o deslinde da controvérsia consiste na melhor interpretação do sentido da expressão “pagamento” no artigo 138 do CTN. De acordo com a posição adotada pelo STJ, a expressão deve ser interpretada de maneira literal e, portanto, restritiva, de tal modo que, se o dispositivo fala em necessidade de pagamento para configuração da denúncia espontânea, a compensação tributária não pode ser admitida para este fim, nem produzir os mesmos efeitos, eis que se trata de instituto com natureza diversa do pagamento.

Todavia, o preciosismo do STJ pode tê-lo afastado da interpretação finalística da norma insculpida no artigo 138, do CTN, cuja finalidade precípua é, inequivocamente, incentivar a conduta de boa-fé do contribuinte, assim como autorregularização, a qual além de promover o aumento arrecadatário também prescinde da inauguração de um procedimento fiscalizatório por parte da Administração Tributária, revelando-se como um instituto bastante econômico também sob esse enfoque.

Inclusive, os Tribunais Superiores vêm reconhecendo a importância de evitar a realização de uma interpretação literal da norma em detrimento da interpretação teleológica, a exemplo do julgamento do Recurso Extraordinário nº 330.817, sob o rito dos recursos repetitivos, oportunidade em que o plenário do STF sedimentou o entendimento de que a imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, “d”, da CF/88, deve ser aplicada aos livros eletrônicos, mormente porque o conteúdo literário disponibilizado ao consumidor final é exatamente o mesmo dos livros físicos, razão pela qual não há que se falar na cobrança de ISS sobre as operações de disponibilização de Audiolivros.

Sobre o assunto, revela-se importante destacar os ensinamentos do ilustre jurista Ives Gandra da Silva Martins⁹:

“Não está escrito, no texto constitucional, que os livros, os jornais e os periódicos só serão imunes quando forem confeccionados em papel (...) admitir que só os veículos de papel são imunes e que qualquer outra manifestação cultural, educacional ou de imprensa seja passível de manipulação governamental, por tributos, é reduzir a intenção do constituinte a sua expressão nenhuma. Uma tal interpretação equivalente a considerar que a liberdade de expressão só pode manifestar-se através de veículo de papel!!! – representa, inclusive, um pensamento retrógrado, de retrocesso institucional e intelectual. Significa considerar que a comunicação social eletrônica pelos meios modernos não merece ser protegida, porque o constituinte teria desejado que o País não evoluísse na difusão cultural e na obtenção de informações(...)” – Grifou-se

Portanto, de acordo com a interpretação teleológica do instituto da denúncia espontânea, deve ser preservada a sua finalidade máxima de estimular a conduta do contribuinte de boa-fé que, mesmo a destempo, adimple suas obrigações tributárias.

VI. DO ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO SOBRE O TEMA

Já no âmbito administrativo federal, mais precisamente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscal (“CARF”), a discussão envolvendo a possibilidade de o contribuinte valer-se do instituto da denúncia espontânea (art. 138, do CTN), uma vez optando por extinguir o crédito tributário por meio de compensação, encontra-se absolutamente indefinida.

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos Referentes a Imunidade dos Livros Eletrônicos, RDDT 180/156, set. 2010

O CARF, por diversas vezes, já se manifestou reconhecendo que a compensação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, motivo pelo qual deve ser aplicado o disposto no art. 138, do CTN (Instituto da Denúncia Espontânea). *In verbis*:

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA. COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. A denúncia espontânea também se configura com a quitação do tributo formalizada por meio de compensação, pleiteada anterior ou contemporaneamente à declaração do débito, devendo ser afastada a imposição da multa de mora." CARF / 1ª Turma Especial / 1ª Seção / Acórdão 1801-002.053 / Sessão de 30 de julho de 2014)

"DCOMP. PAGAMENTO. EQUIVALÊNCIA. A compensação pressupõe um pagamento anterior, ocorrido a maior ou indevidamente. A DCOMP é apenas a afetação desse pagamento, surtindo o mesmo efeito e merecendo equivalência." (CARF / 3ª Turma Especial / 1ª Seção / Acórdão 1803-002.091 / Sessão de 11 de março de 2014).

Por outro lado, também existem inúmeros julgados proferidos pelo CARF em sentido desfavorável aos contribuintes, que, valendo-se de uma interpretação restritiva/literária do art. 138, do CTN, lançando mão da real intenção/finalidade da norma, entendem que pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Veja-se:

"DENÚNCIA ESPONTÂNEA. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. MULTA DE MORA. Para caracterizar a denúncia espontânea o art. 138 do CTN exige a extinção do crédito tributário por meio de seu pagamento integral. Pagamento e compensação são formas distintas de extinção do crédito tributário. Não se afasta a exigência da multa de mora quando a extinção do crédito tributário confessado é efetuada por meio de declaração de compensação.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, **POR VOTO DE QUALIDADE**, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Érika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento."

Revela-se importante registrar que as Câmaras Superiores do CARF, geralmente, julgavam o tema de forma desfavorável aos contribuintes com base no famigerado voto de qualidade, conforme se observa do julgado acima destacado.

Assim, o tema ganhou ainda mais destaque em meados de 2020, com o advento da Lei nº 13.988/20, mais precisamente do art. 28, que pôs fim ao voto de qualidade pró Fisco.

Antes da alteração legislativa acima, no caso em que ocorria empate do julgamento no CARF, o presidente da turma, que necessariamente era representante do Fisco, tinha a prerrogativa de ter o voto com peso duplo, de modo que os processos, em sua esmagadora maioria, eram desempatadas de forma favorável ao Fisco.

Tanto é assim que, recentemente, a própria 3ª Turma da câmara superior do CARF, com base no voto de qualidade pró contribuinte, reconheceu a equivalência da compensação ao pagamento e, assim, determinou a aplicação do instituto da denúncia espontânea ao caso concreto, afastando a cobrança de eventuais penalidades. *In verbis*:

“COMPENSAÇÃO. EQUIVALENTE A PAGAMENTO. MULTA DE MORA. EXCLUSÃO. Efetuada a compensação (via Declaração de Compensação) considera-se como equivalente a pagamento, é de ser afastada a cobrança da multa moratória nos casos de transmissão da DCOMP a destempo, mas antes do início do procedimento fiscal, como é o caso dos presentes autos.

(...)

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Especial, vencidos os conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire (relator), Andrada

Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento.” (CARF / 3ª Turma Especial / 1ª Seção / Acórdão 9303-011.117/ Sessão de 20 de janeiro de 2021) – Grifou-se

Conclui-se, portanto, que no âmbito do CARF, atualmente, a incerteza é tamanha que os recentes acórdãos proferidos pelas câmaras superiores estão sendo desempatados por meio de voto de qualidade pró Fisco ou contribuinte, o que, por certo, gera enorme insegurança jurídica.

VII. DA CONCLUSÃO

Repisa-se, a discussão posta à debate no presente artigo diz respeito a possibilidade de o contribuinte optar por extinguir o crédito tributário por meio de pedido de compensação e, ainda assim, utilizar-se do instituto da denúncia espontânea (art. 138, do CTN).

Contudo, o entendimento predominante atualmente no STJ é no sentido de ser incabível a aplicação da denúncia espontânea nos casos em que a extinção do crédito tributário ocorre por meio de compensação tributária. Já na esfera administrativa, o cenário se encontra ainda mais confuso, com decisões em ambos os sentidos.

O fundamento das decisões contrárias aos contribuintes consiste no fato de que a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutória da sua homologação pelo Fisco. Segundo essa linha de raciocínio, caso não ocorra a homologação, haverá o não pagamento do crédito tributário e, portanto, o não preenchimento dos requisitos ensejadores deste instituto, havendo por consequência, a incidência dos encargos moratórios.

A partir da análise dos julgados proferidos pelo STJ e, inclusive, pelo CARF, resta evidente que o assunto, principalmente na esfera judicial, merece ser analisado de forma mais aprofundada e, principalmente, sob a sistemática dos recursos repetitivos a fim de reverter o cenário atual de completa insegurança jurídica.

Certamente, uma vez o tema sendo analisado detidamente, o Tribunal Superior reconhecerá que a compensação não é uma benesse, mas sim a constatação de que, num sistema fiscal extremamente complexo, Fisco Federal e contribuintes têm entre si créditos e débitos, ou seja, são, ao mesmo tempo, credores e devedores, possuem, entre si, direitos e obrigações.

Como dito acima, a compensação extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento, o que significa dizer que o Fisco possuirá um prazo de 05 anos para homologar ou não a compensação, mas até que isso ocorra, ou seja, até a sobrevinda de uma eventual discordância, o crédito constituído está extinto, na forma do art. 156, II, do CTN.

E essa compensação, reitera-se, capaz de extinguir o crédito tributário, se difere em que do pagamento? Em nada. Afinal, o Fisco, diante da constituição de um débito, acompanhada de um pagamento (art. 156, I, do CTN), também possui um prazo de 05 anos para homologar ou não aquela apuração e, sobrevivendo eventual discordância, efetuará o lançamento de ofício, mediante a lavratura de Auto de Infração, acompanhado de multa de mora e multa de ofício no patamar de 75%, na forma do art. 44, da Lei nº 9.430/96.

O que se busca demonstrar é que o pagamento não possui um valor maior do que a compensação, pois esta última nada mais é do que a afetação de um pagamento feito a maior / indevidamente no passado. O contribuinte, ao invés de fazer um novo pagamento, promover mais um desembolso, indica a existência de um crédito, oriundo de um pagamento feito no passado indevidamente, que já representou uma receita ao Erário Público Federal.

Obviamente, o art. 138, do CTN, não deve ser aplicado irrestritamente à compensação, ou seja, não se pretende que a Denúncia Espontânea seja aplicada sempre que a compensação seja promovida antes de *“qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”*. O que se

pretende demonstrar é que Denúncia Espontânea se aplica à compensação sempre que **(i)** espontânea (leia-se: em consonância com o Recurso Especial Repetitivo nº 1.149.022/SP); e **(ii)** o crédito indicado pelo contribuinte para fazer frente ao débito apurado for suficiente – são duas condições.

Noutras palavras, se o art. 74, da Lei 9.430/66 prescreve que a compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento, a Denúncia Espontânea será afastada na sobrevinda de uma negativa, de uma não-homologação, eis que, nesta hipótese, prevalecendo a discordância do Fisco, concluir-se-á que o débito não foi extinto, que a compensação não se aperfeiçoou, que o contribuinte está inadimplente e que nascerá o dever do fisco de dar prosseguimento à cobrança do crédito tributário remanescente.

Ora, se o Fisco apurar, por exemplo, que o procedimento foi espontâneo, mas que o crédito utilizado não é suficiente, restará afastada a hipótese de aproveitamento da Denúncia Espontânea, cabendo ao Fisco dar prosseguimento à cobrança da dívida que não foi extinta na forma do art. 156, II, do CTN, em conjunto com as penalidades cabíveis e demais consectários legais.

Por outro lado, se a compensação foi espontânea (primeira condição) e o crédito é suficiente para extinguir o débito (segunda condição) por que exigir a aplicação da multa de que trata o art. 61, da Lei nº 9.430/96, no patamar de 20 por cento? Por que afastar a Denúncia Espontânea? Por que exigir um novo pagamento, um novo desembolso, se o contribuinte já possui créditos contra o Fisco Federal?

O fato é que o entendimento atualmente predominante no STJ promove uma distinção completamente incabível entre “*pagamento*” e “*compensação*”, quando a lei, diga-se, o próprio art. 138, do CTN, assim não o faz (não há em toda a legislação dispositivo capaz de colocar o pagamento acima da compensação, pois, repita-se à exaustão, esta nada mais é do que a utilização de um pagamento indevido feito no passado), contrariando a própria finalidade do instituto da denúncia Espontânea de fomentar a arrecadação.

Portanto, se o crédito de titularidade do contribuinte ostenta idoneidade e liquidez, reconhecidas pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, se pagamento e compensação, para efeitos fiscais, estão igualmente inseridos no art. 156, do CTN, é de rigor a aplicação da Denúncia Espontânea, sob pena de se prestigiar o crédito de titularidade do Fisco Federal, em detrimento do crédito de titularidade do contribuinte.

CONCEITO DE FATURAMENTO E A EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS | R.E 574.706

RAUL NAGEM CRUILLAS

I. INTRODUÇÃO SOBRE A ANÁLISE HISTÓRICA DO CONCEITO DE FATURAMENTO

A Suprema Corte, em 1993, deparou-se pela primeira vez com a discussão envolvendo a abrangência do conceito constitucional de *faturamento*. Na ocasião, o STF julgou o R.E 150.755¹, no qual a questão em análise foi a redação do art. 1º, § 2, do Dec.-Lei 1940/82, que instituiu o FINSOCIAL, tributo percussor da *COFINS*, e o art. 28 da Lei 7738/89 no pós-CF/88, quando foi criado um novo FINSOCIAL com alíquota de 0,5% incidente sobre a *receita bruta*. A debate cingia em torno das empresas exclusivamente prestadoras de serviços.

Conforme o exposto, o referido tributo possuía as seguintes incidências: (i) *receita bruta da venda de mercadorias*; (ii) *receita bruta das rendas e receitas operacionais das instituições financeiras*; (iii) *receita bruta das rendas e receitas das seguradoras*; (iv) *adicional de 5% do IRPJ devido para empresas exclusivamente prestadoras de serviços*.

Um fato importante a destacar, em que pese o legislador² se referir ao FINSOCIAL como sendo uma *contribuição social*, o STF ao julgar o R.E 103.778, em 18/9/1985, consolidou jurisprudência de que as três primeiras incidências do FINSOCIAL não se enquadravam na definição de *contribuição social*, mas sim de

¹ STF, Recurso Extraordinário 150.755, Tribunal Pleno, Min. Carlos Velloso, julgado em 1/10/1993, publicado em 22/10/1993.

um imposto de competência residual. A quarta incidência seria um adicional do IR devido exclusivamente pelas empresas prestadoras de serviços.

Posteriormente ao R.E 150.755, ao julgar novos debates a exemplo do R.E 150.764, a Corte Suprema declarou a inconstitucionalidade do art. 9º da Lei 7.689/1988, pelo fato de entender não ser suficiente a mera remissão aos termos do FINSOCIAL para instituir a contribuição do art. 195, I, da Magna Carta. Além disso, a Corte foi unânime no julgamento da ADC/1 ao declarar a constitucionalidade do art. 2º da LC 70/1991, referente à base de cálculo da *COFINS*.

Em 1999, de relatoria do Min. Marco Aurélio, o STF iniciou o julgamento do R.E 240.785 no tocante à incidência do *ICMS* na base da *COFINS*. O debate foi suspenso pelo pedido de vista do Min. Nelson Jobim, sendo finalizado apenas em 2014. Antes do julgamento definitivo do R.E 240.785, no qual a maioria da Corte entendeu que o *ICMS* não integra a base de cálculo da *COFINS*, o Presidente Lula, em 2007, representado pelo Advogado-Geral da *União*, à época o atual Min. Dias Toffoli, propôs a ADC/18 com o intuito de legitimar a inclusão do *ICMS* na base de cálculo do *PIS* e da *COFINS*, sendo deferida medida cautelar em 2008 na qual suspendeu todas as ações que envolviam a matéria.

Em 2005, o conceito de *faturamento* novamente foi apreciado pelo plenário do STF ao julgar os R.E 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, decidindo pela inconstitucionalidade do §1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98. A citada lei alargava o conceito de *faturamento* equiparando à *receita bruta* para envolver todas as *receitas* auferidas pelas empresas. Na oportunidade, a Corte Maior assentou que a expressão *faturamento* deve ser entendida como sinônimo de *receita bruta*, correspondente ao produto das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

Por fim, a controvérsia atualmente mais importante sobre o conceito de *faturamento* encarada pelo STF restou decidida no R.E 574.706. De relatoria da Min. Cármen Lúcia, o plenário da Corte julgou a inclusão do *ICMS* na base de cálculo do *PIS* e da *COFINS*, assentando o *faturamento* corresponder à riqueza que integra em definitivo ao patrimônio do contribuinte, e o *ICMS* tem natureza de ônus fiscal.

II. JULGAMENTO DO R.E 574.706

O Fisco brasileiro, por longo período, realizou cobranças a maior referente ao *PIS* e *COFINS* mediante uma tentativa de alargamento da base de cálculo inserindo elementos estranhos ao conceito de *faturamento*, como por exemplo o *ICMS*. Diante disso, o entendimento contrário de não ser possível os contribuintes faturarem *ICMS*, por tais valores serem destinados aos cofres públicos apenas se deu no julgamento do R.E 574.706 em 9/3/2017.

A questão constitucional apresentada foi a possibilidade de inclusão do *ICMS* na base de cálculo do *PIS* e da *COFINS*. Para tanto, um critério importante foi a delimitação do conceito de *faturamento*, nos moldes do art. 195, I, b da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional 20/98.

PIS e a *COFINS* são contribuições que incidem sobre *faturamento* das empresas, sendo definido como *receita bruta* consoante o narrado no art. 12 do Dec.-Lei 1.598/77 e os arts. 2º e 3º da Lei 9.718/98, com redação dada pela Lei 12.973/14. O problema do caso persistiu em deliberar se o *ICMS* destacado nas notas fiscais de venda de mercadoria compõe o *faturamento* para incidência das contribuições.

Na análise da repercussão geral do R.E 574.706³, o STF concluiu pela existência em 4/4/2008. Um dos fatores que influenciaram o reconhecimento da repercussão foi o R.E possuir tema idêntico à Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 18 e do R.E 240.785 que o julgamento já se iniciara naquela época.

No julgamento pelo STF do R.E 240.785, sob relatoria do Min. Marco Aurélio mediante o Tribunal Pleno, iniciado em 1999 e finalizado em 2014, houve sete votos favoráveis aos contribuintes e dois contrários, firmou-se entendimento de

³STF, Recurso Extraordinário 574.706, Tribunal Pleno, Min. Cármen Lúcia, julgado em 15/3/2017, publicado em 2/10/2017;

o *ICMS* não compor a base de incidência unicamente da *COFINS* pelos seguintes argumentos: (i) tributos não devem integrar a base de cálculo de outros tributos; (ii) a base de cálculo da *COFINS* não comporta a inclusão de *receita de terceiros*, como é o caso do *ICMS*.

Divergiram desse entendimento os Min. Eros Grau e Gilmar Mendes. No voto de vista do Min. Gilmar Mendes, refutou os argumentos dos contribuintes alegando que o *ICMS*, do ponto de vista jurídico e econômico ingressa no patrimônio do contribuinte compondo assim o preço do produto, integrando o *faturamento* da mesma forma que integram os outros custos inerentes à atividade comercial.

O entendimento traçado pelo STF no R.E 240.785 sobre o conceito de *faturamento* sinalizou que a base de tributação da *COFINS* incide apenas no somatório do montante obtido com as operações de venda de mercadoria. Desse modo, firmou que o *ICMS* retido pela empresa não reflete acréscimo patrimonial obtido com a venda da mercadoria, por constituir um ônus fiscal.

Contudo, na finalização do julgamento do R.E 240.785⁴, apesar do amplo debate para atribuir-se efeito de repercussão geral, a maioria dos Min. decidiu atribuir efeito somente entre as partes, uma vez que o plenário da Corte já havia incluído o R.E 574.706 na temática da repercussão geral.

De relatoria da Min. Cármen Lúcia, o R.E 574.706 teve como recorrente a empresa *Imcopa Importação, Exportação e Indústria de óleos LTDA* e recorrida a *União Federal*. Na sua origem, trata-se de mandando de segurança que teve a decisão de primeiro grau procedente. Em sede de apelação, concedeu-se procedência ao recurso da *União*, por maioria, reformando a sentença de mérito e estabelecendo que o *ICMS* integra a base de cálculo do *PIS* e da *COFINS*.

⁴ STF, Recurso Extraordinário 240.785, Tribunal Pleno, Min. Marco Aurélio, julgado em 8/10/2014, publicado em 16/12/2014.

O R.E do contribuinte foi interposto em 17/7/2007, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4º Região que fixou a seguinte ementa: “TRIBUTÁRIO – ICMS – INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS. O ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS”. Definiu-se que o ICMS integra a sua própria base de cálculo e assim integraria também o *faturamento*.

Os principais argumentos do contribuinte para firmar a tese de o ICMS não compor a base de cálculo do PIS e da COFINS foram: (i) o conceito constitucional de *faturamento* consoante o artigo 195 e 236 - ambos da CF - refere-se sempre como sendo o *faturamento* equivalente ao resultado da venda de mercadorias ou prestação de serviços; (ii) para aplicação da lei tributária não se pode modificar os conceitos trazidos pelo direito privado; (iii) violação ao princípio da capacidade contributiva.

Após a EC 20/98, que alterou o artigo 195 da CF, definiu-se *faturamento* como *receita bruta*, ou seja, sempre ligado a operação, nunca cogitando a ideia de se faturar um tributo, sendo, pois, *faturamento* e *receita bruta* resultado da própria atividade operacional.

No que se refere aos aspectos ligados ao conceito legal de *faturamento*, vale destacar que eles não podem ser modificados. Diante disso, a partir do momento que se inclui no *faturamento* da empresa algo que é destinado aos cofres do *Estado*, é entendimento viola o art. 110 do CTN, por alterar a definição, conteúdo e o alcance de conceitos de direito privado.

Além disso, a violação ao princípio da capacidade contributiva ocorre a partir do momento no qual o ICMS pago pelo contribuinte não pode ser identificado como patrimônio ou riqueza. A tributação paga por algo que não é patrimônio e riqueza não é tributação com base em capacidade contributiva. Estaria, desse modo, tributando um ônus fiscal, pois o ICMS não constitui acréscimo patrimonial da empresa.

Assim, por tais argumentos, requereu-se o provimento do R.E 574.706, fundamentado em torno da ideia de o *ICMS* já ser predestinado aos cofres do *Estado*, não havendo margem para considerar a possibilidade de o contribuinte faturar *ICMS*, uma vez que ele é um ônus fiscal e não incorpora ao patrimônio da empresa.

A *União*, recorrida, em suas alegações, argumentou que o fato de o *ICMS* ter natureza de custo, por ser seu valor embutido na venda da mercadoria, integra o *faturamento*. Para a *União*, seria irrelevante se esse valor seria ou não posteriormente recolhido aos cofres públicos, importando apenas tratar-se de um custo a ser repassado.

Outrossim, argumenta a possibilidade de tributos serem contabilizados como *receita*, como o próprio *ICMS*. Assim, apontando a jurisprudência do *ICMS* e o entendimento firmado de ser possível os tributos poderem integrar a base de cálculo de outros tributos, tema que tem a confirmação expressa no próprio texto constitucional no art. 155, §2º, XII alínea i, da CF e art. 13, §1º, da LC 87/96.

Por último, impossibilidade de restringir a base de cálculo, por estar vigente há anos, desde a LC 7/91 e LC 91/97. Isso pois as hipóteses de exclusão da base de cálculo teriam que estar previstas expressamente no texto da lei, não havendo previsão em relação ao *ICMS*. Do mesmo modo, afirmou ser pacífica a jurisprudência já consolidada sobre inclusão do *ICMS* na base de cálculo da contribuição ao *PIS*, *COFINS* e do *FINSOCIAL*, de acordo com o enunciado da Súmula 258 do TFR, Súmulas 68 e 94 do STJ, e o julgamento do Resp. 1.144.469.

II.1. VOTO CONDUTOR

Em maio de 2017, o STF julgou o R.E 574.706. O voto condutor da Min. Cármen Lúcia foi acompanhado pela maioria dos Min. da Corte ao apreciar o tema 69 da repercussão geral: Min. Rosa Weber, Luiz Fux, Ricardo Lewandowski,

Marco Aurélio e Celso de Mello. Os votos contrários foram: Min. Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes.

No voto vencedor da Min. Cármen Lúcia, alguns pontos foram firmados. Um deles é que o contribuinte não deve incluir como *receita* o valor que há de repassar à *Fazenda Pública*, pois *faturamento* é aquilo que se integra ao patrimônio do contribuinte, não sendo o montante que apenas transita pela contabilidade ou pelo caixa.

Vale destacar que um dos pontos mais importantes fixados no voto condutor foi o montante de *ICMS* que poderá ser excluído da base de cálculo do *PIS* e da *COFINS*. No voto da referida Julgadora alegou-se que apenas uma parte do *ICMS* será posteriormente recolhido pelo contribuinte, na medida em que a outra parte será compensada com o *ICMS* da operação anterior. E em algum momento ele será recolhido, ainda que não simultaneamente, e, se recolhido, não poderá ser considerado *receita* do contribuinte.

Ainda que contabilmente exista um crédito escriturado, o *ICMS* não guarda relação com a definição constitucional de *faturamento* para fins de inclusão na base de cálculo. Isso indica que todo e qualquer *ICMS* não deve ser considerado como *faturamento*, não integrando a base de tributação do *PIS* e da *COFINS*.

Na sua fundamentação, a Min. Relatora citou o voto do Min. Cezar Peluso proferido nos R.E 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, sob relatoria do Min. Marco Aurélio, quando o STF firmou a definição de *faturamento* não poder corresponder ao mesmo conceito de *receita* e igualou o conceito de *faturamento* ao conceito de *receita bruta*.

Segundo o Min. Cezar Peluso, o substantivo *receita* designa um gênero correspondente a todos os valores que adentram no patrimônio e são percebidos pela pessoa jurídica, podendo ser ingresso ou entrada. Continua o Min. Peluso dissertando que, de acordo com o art. 187 da Lei nº 6.404/76, elencam-se as modalidades de *receita* como: (i) *receita bruta de vendas e serviços*; (ii) *receita*

líquida de vendas de serviço; (iii) receitas gerais e administrativas (operacionais) e (iv) receitas não operacionais.

Outro dado a ser analisado foi a afirmação de que o *faturamento* também pode indicar o recebimento de valores que integram o gênero *receita*. Entretanto, diferentemente da *receita*, o *faturamento* equivale apenas aos valores decorrentes do exercício de atividade empresarial economicamente organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços. Diante disso, definiu-se *faturamento* como uma espécie de gênero *receita*.

Desse modo, o conceito legal de *faturamento* coincide com a modalidade descrita no I do art. 187 da Lei das S/A, isto é, sendo o equivalente à “*receita bruta de venda e de serviço*”. O Min. Cezar Peluso citou a jurisprudência consolidada pelo STF nos julgamentos do R.E 150.764 e R.E 170.555 (FINSOCIAL), firmando relação de que o conceito jurídico de *faturamento* da CF/88 se iguala ao conceito de *receita bruta* previsto na Lei do FINSOCIAL. Concluindo dessa forma que apesar de todo *faturamento* ser *receita*, nem toda *receita* é *faturamento*.

Seguindo o entendimento de o *faturamento* não se confundir com a *receita*, pois esta é mais ampla que o *faturamento*, devendo o conceito de *receita bruta* ser interpretado como o produto da venda de mercadorias, ajustando-se ao conceito constitucional de *faturamento* adotado na redação original do art. 195, I da CF.

A Min. Cármen Lúcia também citou em seu voto o R.E 240.785 de relatoria do Min. Marco Aurélio, o qual já havia decidido ser possível a exclusão do *ICMS* da base de cálculo da *COFINS*. Ademias, fundamentou nas passagens do jurista Roque Antônio Carrazza, que advogou a favor dos contribuintes no R.E 240.785, sustentando a não inclusão do *ICMS* na base da *COFINS* e também do *PIS*.

Acerca da fundamentação supramencionada, ressaltou a Min. Relatora que os valores recebidos pelos cofres públicos recebem a nomenclatura de “*entradas*”

ou “*ingressos*”. Não sendo a totalidade desses ingressos considerados *receitas públicas*, pelo fato de alguns deles serem apenas movimentos sem fundos, não incrementando ao patrimônio governamental. *Receita pública* seria a entrada que integra ao patrimônio público sem quaisquer condições ou reserva.

No decorrer do voto, a Min. Relatora preocupou-se em refutar na sua fundamentação as alegações que poderiam surgir diante da característica da não cumulatividade do *ICMS*. Isso, pois como não seria possível incluir o *ICMS* na base de cálculo do *PIS* e da *COFINS*, poderia abrir margem também para não haver possibilidade de excluí-lo totalmente, pelo motivo de parte do *ICMS* continuar no patrimônio do contribuinte até acontecer uma nova operação.

O princípio da não cumulatividade com o texto normativo no art. 155, §2º, I da CF/88 é aplicado ao *ICMS* compensando o montante pago do imposto na operação anterior. Nesse sentido, a Magistrada enfatizou que, mesmo não sendo recolhido o *ICMS* na sua integralidade imediatamente pelo contribuinte, porque parte do valor destacado na nota é aproveitado pelo valor pago na operação anterior, ainda que não momentaneamente, o *ICMS* será recolhido na sua totalidade, impedido portanto, ser considerado como *receita* da empresa.

Por fim, a Min. Cármen Lúcia enfatizou a ideia de que todo o *ICMS* destacado não pode compor a base de cálculos do *PIS* e da *COFINS*, não devendo ser incluído como *receita* aquilo que há de repassar à *Fazenda Pública*, ainda que haja parcela na escrituração a ser compensada. Diante disso, afasta a crença do *ICMS* como um custo inerente à atividade econômica e a possibilidade de o contribuinte faturá-lo.

II.2. VOTO DIVERGENTE

Na análise do R.E 574.706, a divergência ao voto condutor foi inaugurada pelo Min. Edson Fachin e aderiram para o mesmo entendimento os Min. Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Quando do julgamento do R.E

240.785 em 2014 o único que já havia se posicionado foi o Min. Gilmar Mendes, o qual manteve mesma linha de raciocínio em seu voto. O Min. Barroso não votou no julgado anterior. O Min. Toffoli, apesar de já compor o STF, ficou impedido de votar por suceder o voto do Min. Sepúlveda Pertence. E o Min. Fachin não fazia parte da Corte, pois tomou posse no STF em 16/6/2015.

No voto do Min. Edson Fachin, a convicção firmada foi no sentido de o *faturamento* ser uma espécie do gênero *receita bruta*, englobando todos os valores auferidos com a venda de mercadorias, incluindo o *quantum* de *ICMS* destacado na nota fiscal. O destaque no tributo não guardaria correlata coincidência com a definição de ônus fiscal, haja vista haver uma influência dos tributos na formação dos preços.

Com relação à alegação ao argumento de a CF/88 proibir a incidência das *contribuições sociais* sobre tributo tão somente quando expressamente prevista, para o Min. Fachin, a tributação do *PIS* e da *COFINS* recai sobre o preço final da operação, mesmo incluso o *ICMS* que será repassado aos *Estados*. Além disso, ainda que não acontecesse, inexistiria a ocorrência de *bis in idem*.

O ordenamento jurídico permite, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a título do mesmo tributo ou de outros tributos, como seria o caso da incidência do *ICMS* em sua própria base de cálculo, chancelada na jurisprudência do STF na temática da repercussão geral no Tema 214. Por esse motivo, quando se estabeleceu a base de cálculo do *PIS* e da *COFINS* como sendo a *receita bruta*, elas incidiriam sobre si mesmas, pois se considera englobado o valor destinado ao seu próprio pagamento.

O Min. Roberto Barroso seguiu a divergência, asseverando que o constituinte originário realizou uma escolha ao elencar o *faturamento* como base de tributação das *contribuições sociais*. O legislador poderia ter optado, por exemplo, em escolher a *receita líquida*, no entanto não o fez. Caso retirasse do *faturamento* tudo que fosse considerado despesa, estaria sendo tributado o lucro.

Ainda segundo o Min. Barroso, o recorrente (contribuinte) pretendia enquadrar-se como um mero arrecadador e repassador do tributo ao *Estado*. Tal alegação, porém, não poderia prosperar: (i) pelo fato de o *ICMS* não ser retido na fonte; (ii) pelos vários destinos que poderiam ter o valor recebido e não só o mero repasse ao Erário, como, por exemplo, a aplicação no mercado financeiro até a data do efetivo recolhimento. Por fim, sustentou ser indeterminado o conceito constitucional de *faturamento*.

Por sua vez, o Min. Dias Toffoli, iniciou suas palavras refutando o argumento de que o *ICMS* não é *faturamento*. Para ele, o conceito disposto à luz do art. 187 da Lei nº 6.404 de 1976 seria um conceito comercial próprio da Lei das Sociedades por Ações e não um conceito de matéria tributária. Portanto, não seria plausível buscar o conceito de *faturamento* na Lei das S/A, pois estaria assim interpretando a CF/88 de forma equivocada, utilizando leis pré-constitucionais.

Ao ocorrer o fato gerador do *ICMS*, o crédito tributário é constituído, nascendo para o contribuinte o dever de pagar, reconhecido como despesa nas suas escritas fiscais. De acordo com as circunstâncias, o ônus financeiro do tributo poderá ou não ser repassado para o adquirente. Da mesma forma, poderá ou não repassar parte ou a integralidade do ônus financeiro dos custos próprios da atividade empresarial, como o custo de salários, energia elétrica etc.

Nesse sentido, embora o adquirente da mercadoria arque com o ônus financeiro do *ICMS* e de outras despesas que não são tributos, inexistente relação jurídica tributária atinente aos impostos entre ele e a vendedora ou prestadora, ou até mesmo entre ele e o *Estado*. Assim, todo o valor desembolsado pelo comprador deve ser considerado preço em virtude de uma relação contratual.

Sobre esse tema, citou trechos do voto do Min. Eros Grau no R.E 240.785:

Não tenho dúvida em afirmar que o montante do ICMS integra a base de cálculo da COFINS. Está incluído no faturamento, pois o ICMS é imposto indireto que se agrega ao preço da mercadoria. Seria porventura admissível a suposição de que o faturamento corresponde à percepção de somente uma parcela ou porção do preço da mercadoria? Como se pudéssemos seccionar e dizer que o faturamento é o total de uma parcela do preço auferido pelo agente econômico no exercício de sua atividade.

Conforme observado acima, os vendedores recebem preço e nele está inserido tanto o ônus financeiro do *ICMS*, quanto de outros gastos. Ademais, ingressam recursos que não podem ser considerados tributos, como recebimento de salários ou tarifa de energia elétrica. Desse modo, o vendedor deixa de atuar somente como um mero intermediário do imposto.

Nesse sentido, o Min. Gilmar Mendes seguiu o voto divergente reiterando todos os argumentos consignados em seu voto quando do julgamento do R.E 240.785, que o fizeram concluir pela constitucionalidade da incidência da *COFINS* sobre a parcela destacada de *ICMS*. O Min. assevera que as contribuições não recaem sobre a renda ou incremento patrimonial líquido, mas sobre o produto das operações.

Nessa esteira, é irrelevante para o fisco se há lucro ou prejuízo, ou se incidem outros tributos, interessando apenas o valor final da operação. A exclusão de qualquer fator do produto da operação há de ser expressamente prevista, conforme aduz o art. 155, §2º, XI, da CF, que exclui o valor pago a título de IPI da base de cálculo do *ICMS*.

A exclusão de parte do valor do produto das operações, sem expressa determinação legal, aproxima o *PIS* e a *COFINS* da tributação sobre o lucro. Assim, o fato de o *ICMS* ser um ônus tributário não o exclui da *receita bruta*, pois abre margem para afastar vários custos inerentes às operações. O *quantum* de *ICMS* integra o valor da operação e o fato de haver o destaque é unicamente para controle fiscal.

Tendo em vista o exposto acima, o *ICMS* não é um imposto retido, não sendo recolhido automaticamente com a realização da operação, isso porque o montante é recebido pelo vendedor, passando a integrar seu patrimônio e, ao final do período de apuração, após realizar a compensação de créditos, repassa à *Fazenda Estadual*. Contudo, nem sempre o valor total do *ICMS* recebido pelo contribuinte é repassado ao *Estado*, pois pode haver créditos de operações anteriores.

Por fim, a exclusão do *ICMS* da base de cálculo do *PIS* e da *COFINS* redundará para a *União* uma significativa perda de arrecadação de *receitas* destinadas para o custeio da *Seguridade Social*, provocando uma ruptura no sistema tributário nacional. Tendo como consequência a majoração de alíquotas ou instituição de diferentes fontes de *receitas* sem gerar maior equidade ou eficiência nas leis tributárias.

III. OVERRULING DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE O CONCEITO DE FATURAMENTO

A jurisprudência firmada pela 1^o Seção do STJ sobre a inclusão do *ICMS* na base de tributação do *PIS* e da *COFINS* seguiu sentido diametralmente oposto da que estava sendo construída no STF. Ao apreciar o Resp. 1.144.469⁵ em sede de recurso repetitivo, finalizado em 10/8/2016, a maioria da Corte entendeu que o conceito de *faturamento e receita bruta* engloba todos os valores recebidos pelo vendedor ao realizar a operação, inclusive o *ICMS* inserido no preço pago pelo adquirente.

Vale destacar que em 2014, no R.E 240.785, o STF, sobre o tema, manifestou-se favoravelmente aos contribuintes, o que, em consequência, estimulou várias empresas a pleitearem judicialmente a exclusão do *ICMS* da base de cálculo do *PIS* e da *COFINS*. Contudo, em 2016, a decisão do STJ, em sede de repetitivo, no

⁵ STJ, Recurso Especial 1.144.469, Primeira Seção, Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 18/8/2016, publicado em 2/12/2016.

Resp.1.144.469, conforme supracitado, gerou um quadro de instabilidade e insegurança das decisões sobre a questão, pois foi obrigada a ser reproduzida por todos os TRFs e Juízos de primeira instância nos demais litígios similares.

A diferença de entendimento sobre a definição do conceito de *faturamento/receita bruta* entre os tribunais mais importantes do país, que na teoria detém o dever constitucional de uniformizar a jurisprudência, reforçou o estado de insegurança dos contribuintes.

No Resp. 1.144.469, o relator - Min. Napoleão Nunes Maia Filho - teve o seu voto vencido, seguido unicamente pela Min. Regina Helena Costa. O voto vencedor do Min. Mauro Campbell Marques foi acompanhado pelos Min. Benedito Gonçalves, Assunete Magalhães, Sergio Kurina, Gurgel de Faria, Humberto Martins e Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3º Região).

Os Reqs. foram interpostos simultaneamente pela *Fazenda Nacional* e pela empresa *Hubner Componentes e Sistemas Automotivos LTDA*, ambos baseados no art. 105, III, a, da CF, contra acórdão do TRF da 4º Região, com a seguinte emenda:

PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. LEI9.718/98. MEDIDA PROVISÓRIA 1.991 -18/00.

A omissão do Poder Executivo em regulamentar o inc. III do par. 2o. do art. 3o. da Lei 9.718/98 não tem o condão de restringir o direito do contribuinte de excluir da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS valores que, computados como receitas, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica. A possibilidade de ser realizada a exclusão perdurou até ser derogado o inc. III do par. 2o. do art. 3o. da Lei 9.718/98 pelo art. 47, inc. IV, da Medida Provisória no. 1991-18, de 09 de junho de 2000.

Em face do acórdão acima, a *Fazenda Nacional* interpôs recurso alegando violação aos artigos 535 do CPC, art. 3º, §2º, III, da Lei 9.718/98 e art. 111 do CTN, sustentando que a possibilidade de exclusão do *ICMS* prevista no art. 3º,

§2º, III, da Lei 9.718/98 necessita de prévia regulamentação do Poder Executivo para produzir efeitos, por ser norma de eficácia limitada.

Por fim, o fundamento recursal do contribuinte foi o afronto aos artigos 535 do CPC, art. 3º da LC 7/70, art. 2º da LC 70/91 e art. 3º, §2º, da Lei 9.718/98. Nos pedidos, requereu a definição da base de cálculo do *PIS* e da *COFINS* como sendo o *faturamento* da empresa, integrando somente os valores contabilizados que ingressam em definitivo no seu patrimônio e não os repassados à *Fazenda Pública*.

III.1. VOTO VENCIDO

O Min. Napoleão iniciou seu voto alegando que a matéria em questão adentra no âmbito da legislação infraconstitucional devido ao art. 3º, §2º, da Lei 9.718/98, sendo a ofensa à CF/88 meramente reflexa. Citou o R.E 747.929, em que se definiu possuir natureza infralegal o tema da possibilidade de exclusão dos valores transferidos a terceiros da base de cálculo do *PIS* e da *COFINS*.

Ademais, a Lei 9.718/98 normatiza a forma de cálculo do *PIS* e da *COFINS*. Isso aduz que as *contribuições sociais* incidem sobre o *faturamento*, correspondendo à *receita bruta*. As leis 10.637/02 e 10.833/03, as quais instituíram a modalidade de apuração não cumulativa do *PIS* e da *COFINS*, repetiram o mesmo conteúdo normativo do art. 3º da Lei 9.718/98. Assim, sob essas premissas infraconstitucionais, buscou-se delimitar o conceito de *faturamento*.

Nesse sentido, segundo o Min. Relator, o *ICMS* é um imposto indireto no qual a empresa tão somente realiza o mero repasse do valor recolhido aos cofres públicos, que são os verdadeiros titulares. Dessa forma, o contribuinte é qualificado como *contribuinte de direito*, sendo o verdadeiro *contribuinte de fato* o consumidor final. Por esse motivo, o *ICMS* não se inclui no conceito constitucional de *faturamento*, pois não revela medida de riqueza e capacidade contributiva, mas sim é considerado um ônus do vendedor, que é mero intermediário na sua arrecadação.

Os valores de *ICMS* apurados nos registros empresariais, para o Min. Napoleão, possuem natureza temporária, sem integrar o patrimônio, *faturamento* ou *receitas próprias* das empresas, somente transitando nos caixas dos contribuintes de direito para serem transferidos ao ente estatal. Isso posto, o montante de *ICMS* recebido do adquirente sequer corresponde ao conceito amplo de *receita bruta*, pelo fato de não ser receita própria, mas valor que se incorpora ao patrimônio de terceiro.

A circunstância de o *ICMS* ser aditado ao valor do produto não retira a característica de tributo e, por isso, desconsidera-o como *receita*. Tendo em vista o exposto, se constitui *receita* do *Estado*, é impossível constituir simultaneamente *receita* da empresa. O *ICMS* apenas pode integrar a sua própria base de cálculo, não se inserindo no valor da operação, pois o montante a ser pago a título de *PIS* e *COFINS* deve ser calculado com base em *receitas* próprias do contribuinte.

Nesse sentido, utilizou-se das razões de decidir do R.E 240.785, entendendo que o *PIS* e a *COFINS* incidem sobre o somatório do montante obtido nas operações de venda ou de prestação de serviço. Além disso, o montante que decorre do *ICMS* não alcança o conceito de *faturamento* ou de *receita*, haja vista ser inaceitável a inclusão de valores de terceiros que não correspondem a ingresso financeiro efetivo.

Em conclusão, ao citar a jurisprudência do STJ materializada nas súmulas 68 e 94, as quais autorizam a inclusão do ICM e *ICMS* na base de cálculo do FINSOCIAL e do *PIS*, o relator entendeu que a jurisprudência formada pela Corte no início dos anos 1990, a qual ensejou na criação das citadas súmulas, apenas reproduziu o entendimento do extinto Tribunal Federal de Recursos, cristalizado na súmula 258 /TFR.

III.2. VOTO VENCEDOR

O voto vencedor do Min. Mauro Campbell Marques, seguido pela maioria da 1º Seção do STJ ao julgar o Resp. 1.144.469, utilizou-se dos seguintes fundamentos determinantes a saber: (i) do princípio da capacidade contributiva; (ii) do valor destinado ao pagamento do *ICMS* como *receita bruta*; (iii) do valor destinado ao pagamento do *ICMS* como *faturamento*; (iv) da distorção possível dos créditos de *PIS* e *COFINS* não cumulativos com aumento da tributação para determinadas empresas; (v) do julgamento proferido pelo STF no R.E 240.785.

Para o Min., o principal argumento das empresas para afastar o *ICMS* da base de cálculo do *PIS* e da *COFINS* é que o tributo pago não corresponde à capacidade contributiva do contribuinte. Argumento também utilizado pelos que defendem a tese de que um tributo não pode estar inserido na base de cálculo de outro, com justificativa de haver um princípio constitucional implícito na CF/88 que veda essa incidência.

Segundo o Min. Mauro Campbell, somente é vedado expressamente na CF/88 um imposto na base de tributação de outro no art. 155, §2º, XI, quando desautoriza a inclusão do *ICMS* nas bases do IPI. Desse modo, é possível um tributo constar na base de cálculo de outro - conforme decidido pelo STF, em sede de repercussão geral no R.E 582.461 - entendimento que reflete no art. 155, §2º, XII, i, da CF/88 ao aduzir expressamente a incidência do *ICMS* sobre o próprio *ICMS*.

Desse modo, inexistente vedação implícita na CF/88 ou na legislação infraconstitucional que impede incidir tributo sobre tributo. Posto isso, há margem no ordenamento jurídico de ocorrer essa incidência sem que haja violação ao princípio da capacidade contributiva, salvo expressamente vedado em Lei ou na Carta Maior.

Discorrendo sobre o valor destinado ao pagamento do *ICMS* como *receita bruta*, o Min. Mauro Campbell entende que os conceitos de *receita bruta* e *receita líquida* oferecidos pelos art. 12 e §1º, do Dec.-Lei 1.598/77 e art. 280 do RIR/99, autorizam a inclusão do *ICMS* na base de cálculo do *PIS* e da *COFINS*.

Nesse sentido, trechos do art. 12, do Dec.-Lei 1.598/77 indicam que os tributos pagos compreendem a *receita bruta* e quando excluídos, tem-se a *receita líquida*. Situação diferente, quando o *ICMS* é retido pela empresa no regime de substituição tributária, pois o contribuinte é o substituído e a própria legislação menciona que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa depositária do tributo.

Existem, portanto, duas situações distintas. A primeira, no momento em que a empresa é contribuinte de direito, os tributos são recolhidos considerando sua própria capacidade contributiva expressa no volume das suas vendas. A segunda, quando a empresa é responsável por substituição. Assim, os tributos recolhidos têm-se em consideração a capacidade contributiva do substituído.

No tópico do valor destinado ao pagamento do *ICMS* como *faturamento*, para o Julgador, toda quantia desembolsada na operação, inclusive os impostos, inserem-se no conceito de *faturamento*. O fato de existir o destaque na fatura do valor do imposto desembolsado não guarda finalidade para exclusão do tributo do preço da mercadoria.

Por fim, ao referir sobre o julgamento do R.E 240.785 do STF, em que se firmou entendimento de o *ICMS* não refletir riqueza própria, por constituir um ônus fiscal, o Min. Mauro Campbell defendeu que o julgamento da Corte Suprema jamais poderia ser considerado como definitivo, haja vista a pendência em julgar o R.E 574.706, ademais alega que o valor do tributo apenas condiz a um ônus fiscal nos casos de substituição tributária e menciona a necessidade de estabilidade e coerência da jurisprudência do STJ sobre o tema emanada nas súmulas 68 e 94/ STJ e 258/TFR.

IV. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS NO R.E 574.706

Em face da decisão prolatada no R.E 574.706, a *União* opôs embargos de declaração. Além de formulado o pedido de *modulação temporal de efeitos*, para que os contribuintes apenas se beneficiassem do pedido de restituição ou compensação dos valores pagos à maior a partir do julgamento definitivo do caso, também solicitou esclarecimento quanto a forma de apuração do *ICMS*, se deveria ser excluído da base de cálculo das contribuições o efetivamente recolhido ou o destacado em nota fiscal.

Após o julgamento em plenário do R.E 574.706 e anterior a apreciação dos embargos, a RFB publicou a Solução de Consulta Cosit nº 13 e a IN 1.911/19 nas quais expressou entendimento de que o montante do imposto a ser restituído e excluído mensalmente da base de cálculo é o efetivamente recolhido. Tal entendimento adotado pela RFB foi questionado pelos contribuintes, tendo em vista que restringiu os termos do acórdão proferido pela Suprema Corte, como sendo o imposto destacado na fatura.

Assim sendo, o STF julgou os embargos de declaração em 13/5/2021, decidindo que a exclusão do *ICMS* surtisse efeitos a partir do julgamento de mérito em 15/3/2017. A maioria dos Min. elegeram uma modulação “para frente”, porém, somente as ações judiciais distribuídas até a data do julgamento em 2017 se beneficiariam dos efeitos retroativos. Definiram também que o tributo a ser excluído das bases das contribuições é o destacado em documento fiscal.

V. CONCLUSÃO

A grande divergência jurisprudencial do STF no R.E 240.785 e do STJ ao julgar posteriormente o Resp. 1.144.469 criou grande insegurança jurídica em torno das decisões sobre o tema. Tal fato poderia ser evitado com a atribuição de efeito de repercussão geral ao R.E 240.785, ainda mais por ter sido objeto de amplo debate a atribuição desse efeito ao julgamento pelos Magistrados da Corte daquela época.

O voto condutor da Min. Cármen Lúcia, no R.E 574.706, entendeu que o *ICMS* é um ônus fiscal e não corresponde à riqueza própria, mas sim riqueza do *Estado*. Da mesma forma, foi objetiva ao manifestar que todo o *ICMS* não deveria compor a base de cálculo do *PIS* e da *COFINS*, mesmo o imposto não sendo recolhido na sua integralidade imediatamente aos cofres públicos pela característica da não cumulatividade, não deixou dúvidas de que o imposto a ser excluído da base de cálculo seria o destacado em nota fiscal.

Em que pese a modulação dos efeitos da decisão - que garantiu a restituição apenas para as ações distribuídas até março de 2017 -, a decisão proferida em sede de embargos de declaração foi tida como favorável aos contribuintes. Beneficiou as empresas o posicionamento de ser excluído o *ICMS* destacado e não o efetivamente pago, que era a maior preocupação. Desde o julgamento do R.E 240.785, há mais de 5 anos, a *Fazenda Nacional* poderia ter adotado medidas adequadas de acordo com o entendimento do STF, no entanto, se negou criando diversas barreiras para aplicação da decisão.

A decisão em sede de embargos confirma a tendência da Corte Maior em aplicar a *modulação temporal de efeitos* em processos tributários. O CPC/15 disciplinou a matéria no art. 927, §3, autorizando a aplicação nos casos de alteração de jurisprudência dominante do STF por motivo de segurança jurídica e interesse social. Contudo, no caso em análise, não houve modificação da jurisprudência dominante da Suprema Corte, mas sim manutenção do entendimento cancelado no passado.

Seguiram o voto da Min. Cármen Lúcia nos embargos de declaração, os Min. Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Dias Toffoli, Nunes Marques, Ricardo Lewandowski, Luiz Fux e Gilmar Mendes. Posicionaram-se contrário Marco Aurélio, Rosa Weber e Edson Fachin.

Cabe destacar, quando do julgamento do R.E 377.457⁶, a Min. Cármen Lúcia, ao discorrer em sua decisão sobre *modulação temporal de efeitos*, assentou que apenas deveria haver a aplicação quando houvesse alteração de entendimento jurisprudencial. Assim, conforme a decisão supramencionada, a conclusão extraída é que a hipótese de modulação deveria ter sido afastada, tendo em vista não haver modificação de jurisprudência dominante do STF.

Por fim, percorreu-se um grande caminho até nosso Tribunal Superior definir o conceito de *faturamento* e se manifestar sobre a impossibilidade de os contribuintes faturarem *ICMS*, pois o valor do imposto não integra em definitivo o seu patrimônio e, por esse motivo, o *ICMS* não deve compor a base de cálculo do *PIS* e da *COFINS*. Assim, o julgamento dos embargos pôs um fim na maior questão tributária já analisada pelo Supremo Tribunal Federal, resolvendo definitivamente a principal controvérsia da área no país.

REFERÊNCIAS

STF, Recurso Extraordinário 574.706, Tribunal Pleno, Min. Cármen Lúcia, julgado em 15/3/2017, publicado em 2/10/2017;

STF, Recurso Extraordinário 240.785, Tribunal Pleno, Min. Marco Aurélio, julgado em 8/10/2014, publicado em 16/12/2014;

STJ, Recurso Especial 1.144.469, Primeira Seção, Relator Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 18/8/2016, publicado em 2/12/2016;

STF, Recurso Extraordinário 377.457, Tribunal Pleno, Relator Gilmar Mendes, julgado em 17/9/2008, publicado em 19/12/2008;

STF, Recurso Extraordinário 150.755, Tribunal Pleno, Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 18/11/1992, publicado em 20/8/1993;

STF, Recurso Extraordinário 103.778, Tribunal Pleno, Min. Cordeiro Guerra, julgado em 18/9/1985, publicado em 13/12/1985;

⁶ STF, Recurso Extraordinário 377.457, Tribunal Pleno, Relator Gilmar Mendes, julgado em 17/9/2008, publicado em 19/12/2008.

STF, Recurso Extraordinário 150.764, Tribunal Pleno, Min. Marco Aurélio, julgado em 16/12/1992, publicado em 2/4/1993;

STF, Recurso Extraordinário 346.084, Tribuna Pleno, Min. Marco Aurélio, julgado em 9/11/2005, publicado em 1/9/2006.

**A PRETENSÃO DE CREDITAMENTO DE IPI NO CASO DAS SAÍDAS
DESONERADAS POR ISENÇÃO OU ALÍQUOTA ZERO ANTES DA LEI
Nº 9.779/99: O CASO DO RE 562.480- SC**

Thayana Felix Mendes

I - BREVE RESUMO DO PRECEDENTE

Trata-se do Recurso Extraordinário 562980/SC, distribuído pela Fazenda Nacional em 11/09/2007, neste momento de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, com repercussão geral reconhecida em 29/03/2008 e julgamento do mérito pelo pleno em 06/05/2009 (acórdão publicado em 04/09/2009).

O recurso extraordinário fora apresentado pela Fazenda Nacional contra acórdão de processo com origem em Chapecó/SC, em que o Tribunal Regional Federal da 4ª Região julgou parcialmente procedente os pedidos do Contribuinte para reconhecer a possibilidade de creditamento, na dinâmica do Imposto sobre Produtos Industrializados, de insumos adquiridos em isenção ou reduzidos alíquota zero.

Para o Tribunal Regional Federal da 4ª Região poderia este contribuinte se compensar, ou se restituir, dos créditos de IPI até dezembro de 1998 (31/12/1998) - antes da vigência da Lei 9.779/99 em 01/01/1999 - que não foram utilizados quando da aquisição de insumos isentos ou tributados à alíquota zero.

O caso se refere a tributação de insumos e matérias primas quando o produto final é isento ou sujeito à alíquota zero.

O acórdão recorrido reconheceu a incompatibilidade do artigo 174, I, a do Decreto nº 2.637/98 com o princípio da não-cumulatividade trazido pelo artigo 153, §3º inciso II da Constituição Federal de 1988.

O Decreto nº 2.637/98 regulamentou a Lei nº 7.789/89. Esta inseriu o §3º no artigo 25 da Lei nº 4.502/64, e determinava a anulação dos créditos havidos por entradas de insumos ou matérias-primas sujeitas à isenção ou alíquota-zero de IPI.

A Fazenda Nacional alegou violação aos dispositivos constitucionais previstos nos artigos 97, 150 §6º e 153 §3º, II da Carta Máxima. Argumentou, ainda, que o Tribunal de origem não poderia ter provocado incidente de inconstitucionalidade de um decreto (Decreto nº 2.637/98), uma vez que se trata de norma secundária que regulamenta a Lei nº 7.789/89.

Alegou, ainda, que após a edição da Lei 9.779/99 foi elaborada na Administração Tributária a Solução de Consulta nº 137/2003, que tratou da questão da seguinte forma:

Solução de Consulta nº 127/2003 APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. É permitido o aproveitamento do saldo credor de IPI acumulado no final do trimestre-calendário para ressarcimento de IPI ou compensação com outros tributos administrados pela SRF, desde que atendidas as normas da legislação de regência, em especial a IN SRF nº 33/1999, a IN SRF nº 210/2002 e o ADI SRF nº 15/2002. É vedado o aproveitamento de créditos de IPI referentes a aquisições de matérias-primas (MP), produtos intermediários (PI) e materiais de embalagem (ME), aplicados na industrialização de produtos não-tributados (NT), salvo disposição legal em contrário. É permitido o aproveitamento de créditos de IPI referentes a aquisições de MP, PI e ME, recebidos a partir de 01/01/1999 do estabelecimento industrial ou equiparado, e aplicados na industrialização de produtos imunes, isentos ou tributados à alíquota zero, mesmo quando o ISSQN também incida sobre a operação. É permitido o aproveitamento dos créditos de IPI referentes aos PI e ME, adquiridos de estabelecimentos contribuintes de IPI e aplicados na industrialização para terceiros de produtos imunes, mesmo quando as MP utilizadas forem fornecidas pelo adquirente desses produtos.

Para o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, não havia sido recepcionada pela Constituição de 1988, e o Decreto nº 2.637/98 desconsiderou tal conformação, violando, portanto, o artigo 97 do nosso Estatuto Constitucional.

Ainda, o Tribunal de origem afastou a alegação da União de que a pretensão do contribuinte seria equiparada ao reconhecimento de crédito presumido, e, portanto, dependeria de lei específica - exatamente ao contrário da norma primária que, inclusive, vedava a percepção. O acórdão na origem teve a seguinte ementa, bastante enxuta:

IPI - CREDITAMENTO - ISENÇÃO - OPERAÇÃO ANTERIOR À LEI Nº 9.779/99. A ficção jurídica prevista no artigo 11 da Lei nº 9.779/99 não alcança situação reveladora de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI que a antecedeu. (RE 562980, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 06/05/2009, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-167 DIVULG 03-09-2009 PUBLIC 04-09-2009 EMENT VOL-02372-03 PP-00626 LEXSTF v. 31, n. 369, 2009, p. 285-306)

No presente caso, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendeu que pouco importaria o período alusivo às operações, se posterior ou anterior à Lei 9.779/99. Afastou, temporalmente, a análise da não-cumulatividade ou do obtenção de crédito como benefício fiscal. Contudo, era esse argumento da não-cumulatividade, como princípio constitucional que é, que viabilizaria a admissão do Recurso Extraordinário, tendo em vista que as demais questões seriam estritamente infra-legais.

A Fazenda Nacional apresentou o recurso para ver reconhecida a constitucionalidade do artigo 174, I, a do Decreto 2.637/98 e a impossibilidade de aproveitamento de crédito antes da vigência da Lei 9.779/99.

Ao receber o Recurso extraordinário fundamentado no artigo 102, III, a e b da Constituição de 1988, para avaliação da dupla tributação e não cumulatividade, diante

da relevância econômica e jurídica da causa, bem como do efeito multiplicativo do assunto em discussão, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a Repercussão Geral em 27/03/2008, impulsionado pelo então relator, Ministro Ricardo Lewandowski.

O então Ministro relator, Ministro Ricardo Lewandowski, proferiu seu voto conhecendo do recurso e negando-lhe provimento. Entendeu que os precedentes pacificados no STF (RE 370.682/SC e RE 353.657/PR), que vedava o creditamento de IPI nas operações realizadas com insumos ou matérias-primas isentas ou tributadas com alíquota zero não seria aplicável, já que o presente caso seria o contrário, com o produto final isento e as matérias primas e insumos tributados.

O então Ministro relator entendeu que, antes da edição da Lei nº 9779/99, pelos princípios da seletividade e não-cumulatividade do IPI, tratando de imposto que repercute no preço final do produto, para proteger o consumidor, deveria haver, sim, o aproveitamento de créditos de insumos e matérias primas tributados em produtos isentos, não tributados ou tributados com alíquota zero. Para o Ministro Ricardo Lewandowski esse direito ao aproveitamento não teria surgido com a mencionada Lei 9.779/99, já que derivaria diretamente da não-cumulatividade e seletividade da Constituição de 1988, bem como das Cartas constitucionais anteriores, de modo que esta Lei seria meramente interpretativa, com efeitos retroativos.

Em posterior voto divergente, o Ministro Marco Aurélio defendeu que o mecanismo da não-cumulatividade tem por objetivo inibir a incidência de imposição tributária sobre uma base já onerada, evitando a incidência “em cascata”. Com isso, se não houve imposto devido na etapa anterior, a etapa posterior fica desonerada, descabimento qualquer creditamento na etapa subsequente.

Para o Ministro Marco Aurélio, o preceito não se mostrou meramente interpretativo, implicou o surgimento de um novo direito a benefício fiscal. O artigo 11 da Lei nº 9.779/99 teria criado uma nova ficção jurídica, sem, portanto, alcance retroativo. Para ele, a regra constitucional, de fato, direciona ao abatimento na operação seguinte do que foi efetivamente recolhido na anterior. Desse modo, se na

etapa na subsequente não houve qualquer cobrança, não poderia haver o creditamento da etapa anterior.

Os pontos de apoio da problemática do precedente, sobre os quais trataremos de forma mais profundamente a seguir, foram as premissas:

(i) a lógica da sistemática da não-cumulatividade, para que não haja duplicidade de tributação ou sobreposição na cobrança em cascata, de forma que o valor do tributo apurado em dada operação é diminuído do que foi satisfeito anteriormente;

(ii) a seletividade do Imposto sobre Produtos Industrializados, onde a alíquota considera a essencialidade do que é produzido;

(iii) a destinação, uma vez que não incide o Imposto sobre Produtos Industrializados quando o produto é destinado ao exterior, por disposição constitucional no artigo 153, § 3º;

(iv) a estrita legalidade para concessão de benefícios fiscais e o respeito a separação de poderes.

Já antecipando o resultado do julgamento, para após discorrer sobre os debates jurídicos, o Ministro relator Ricardo Lewandowski restou vencido, passando a ser relator do acórdão vencedor o Ministro Marco Aurélio.

Para o entendimento vencedor, o direito do contribuinte ao crédito considerado o que recolhido em operação anterior, tendo-se a isenção ou alíquota zero na operação final, somente surgiu com a edição da Lei nº 9.779/99. Não implicou ela mera explicitação de um direito, mas criação.

II - JURISPRUDÊNCIA DO STF ANTERIOR AO RE 562.480-SC: A EXISTÊNCIA DE *DISTINGUISHING*

Em julgamentos anteriores ao do Recurso Extraordinário 562.840-SC, sobre matéria bastante próxima a da presente discussão, o Supremo Tribunal Federal já havia entendido não ser compatível com a sistemática de creditamento de IPI a consideração das operações anteriores realizadas com isenção ou alíquota zero.

Tal entendimento já havia sido esposado nos Recursos Extraordinários 353.657/PR e 370.682/SC, julgados em meados e no fim de 2007, respectivamente, mas sem que tivesse sido reconhecida a repercussão geral nesses casos.

O RE 323.657/PR, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, teve a seguinte ementa:

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que **não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero.** IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. Descabe, em face do texto constitucional regeedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica. (RE 353657, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, DJe-041 DIVULG 06-03-2008 PUBLIC 07-03-2008 EMENT VOL-02310-03 PP-00502 RTJ VOL-00205-02 PP-00807) (grifos nossos)

Já o RE e 370.682/SC, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, a seguinte:

EMENTA: Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. **Os princípios da não-cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero.** 4. Recurso extraordinário provido. (RE 370682, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/2007, DJe-165

DIVULG 18-12-2007 PUBLIC 19-12-2007 DJ 19-12-2007
PP-00024 EMENT VOL-02304-03 PP-00392) (grifos
nossos)

Apesar dessa jurisprudência anterior, o Ministro Ricardo Lewandowski apontou em seu voto a existência de *distinguishing* que ressalvariam o entendimento no presente caso. Para o até então relator, inclusive, a controvérsia “aqui discutida é completamente diversa, não se confundindo com a apreciada naqueles autos. Não se cuida, pois, de questão já pacificada pelo STF.”

No recurso Extraordinário que aqui se debate, à aquisição de insumos e matéria prima não se aplicava a Lei 9.779/99, posto que se deu anteriormente a sua vigência.

Como ressalta o no resumo fático do presente estudo, a mencionada Lei 9.779/99 criou benefício fiscal, através de crédito presumido, que antes não existia no ordenamento - e que acabou não sendo alcançado em interpretação jurisprudencial pelo STF.

Segundo o voto do Ministro Marco Aurélio no RE 562.980/SC, a Lei nº 9.779/99 veio disciplinando o creditamento a envolver, implicitamente, a isenção na saída final do produto e incidência na entrada da matéria-prima.

Assim dispôs a Lei nº 9.779/99:

Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Antes do advento da Lei nº 9.779/99, não havia base, quer sob o aspecto interpretativo em virtude do princípio da não-cumulatividade, quer sob o aspecto legal expresso, para concluir-se pela procedência do direito ao creditamento, levando-se em conta a isenção.

Antes, simplesmente não há a previsão do creditamento e, como já estabeleceram os precedentes, o creditamento não é naturalmente decorrente da não-cumulatividade, mas um incentivo que demandara previsão legal expressa.

A disciplina da possibilidade de crédito adveio apenas com essa previsão, tal como exigido no § 6º do artigo 150 da Carta máxima, sob o ângulo do sistema, no inciso II do § 2º do artigo 155, implicitamente, em se tratando de recolhimento na primeira fase de produção e isenção considerada a última fase.

Até a edição da Lei 9.779/99, a maioria dos contribuintes não se aventurou no lançamento de crédito, sob a dúvida de sua existência.

No caso em debate, no entanto, apesar de a recorrida não ter se valido dos créditos, ajuizou demanda judicial para ser restituída ou ter direito a compensação do suposto direito a se creditar.

Foi debatido, portanto, a questão de inexistir legítima confiança do contribuinte.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 353.657-5/PR, na questão referente ao creditamento em se tratando de alíquota zero, após a edição da Lei 9.779/99, foi consignado que:

“Esclareça-se que o teor do artigo 11 da Lei 9.779/99, interpretado à luz da Constituição Federal - descabendo a inversão, ou seja, como se a norma legal nortearse esta última -, não encerra o direito a crédito quando a alíquota é zero ou o tributo não incida”.

Já no presente caso, o Supremo foi convocado a definir a existência, em data que antecede à citada lei, do direito ao creditamento. Pise-se que não havia qualquer previsão legal anterior. Ao contrário, havia a vedação expressa.

Com isso, tem-se a discussão em torno de suposto direito a creditamento de IPI perpassa, necessariamente, a análise da técnica da não-cumulatividade – já exaustivamente definida pelo Supremo Tribunal Federal na linha dos precedentes mencionados.

III - QUESTÕES JURÍDICAS CONCEITUAIS

III.1 - A NATUREZA JURÍDICA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS

O voto do então Ministro relator Ricardo Lewandowski faz por bem traçar o panorama histórico do Imposto sobre Produtos industrializados, sua natureza e seus pontos de diálogo com o ICMS.

Menciona o ministro que o imposto foi criado pela Emenda Constitucional 18/65, na reforma tributária da Constituição de 1946. E, desde a sua instituição, já fora estabelecida sua seletividade, tal como tributo extrafiscal, direcionando a intervenção do Estado na economia.

A mesma Emenda Constitucional 18/65 criou o ICMS, atribuindo-o não à União como o IPI, mas aos estados.

Tanto o IPI quanto o ICMS tem pontos de origem comum, resultaram da cisão do antigo imposto sobre o consumo - que, inclusive, agora pretende-se ressuscitar. Contudo, são mantidos, desde a instituição em 1965, como impostos sobre produção e circulação de mercadorias, dentro da esfera da seletividade e não-cumulatividade.

No IPI, o princípio da seletividade encontra-se disciplinado no inciso I, do parágrafo 3º, do artigo 153 da CF/88, que determina que este tributo deve ser seletivo em função da essencialidade do produto. A alíquota, portanto, deverá ser fixada levando em consideração o grau de essencialidade do produto, ou seja, quando mais essencial, por critérios administrativos a serem definidos, menor deverá ser a sua tributação.

A técnica da seletividade seria uma imposição constitucional, não uma faculdade. Mesmo porque, revela a questão da extrafiscalidade desse tributo, como instrumento de intervenção do Estado na economia, induzindo os contribuintes a certas decisões ou desestimulando outras.

III.2 - O SISTEMA NÃO-CUMULATIVO DO IPI E A DISTINÇÃO DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

O Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo, por sua própria natureza, plurifásico, tendo em vista que sua incidência se dá sobre ciclos de produção e circulação de produtos, em todas as fases. Somente se pode falar em princípio da não-cumulatividade quando há dupla incidência, sobreposição.

Por expressa previsão, o constituinte afastou o efeito cascata, adotando a sistemática da não-cumulatividade, pela variante “imposto sobre imposto”. Ou seja, a base de cálculo é o valor total da operação - com o imposto - deduzindo-se, após a incidência, o montante do imposto apurado nas operações anteriores.

Essa característica da não-cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados é prevista no artigo 153, §3º inciso II da Carta máxima que dispõe:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
IV - produtos industrializados;
§ 3º O imposto previsto no inciso IV:
I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;
II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

O artigo foi pedagógico ao revelar que a compensação a ser feita levará em conta o que devido e recolhido nas operações anteriores com o montante cobrado na subsequente.

Considerado apenas o princípio da não-cumulatividade, se o ingresso da matéria-prima ocorreu com incidência do tributo, logicamente houve a obrigatoriedade de recolhimento. Mas, se na operação final verificou-se a isenção, não existirá compensação do que recolhido anteriormente, ante a ausência de objeto. Compensar com o quê?

Parece óbvio. Mas não é. Há mais.

Em ambas as hipóteses, o legislador constituinte previu o princípio da cumulatividade. Contudo, no tocante ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, a Constituição Federal é explícita ao prever que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo a operações anteriores.

É o que prevê o artigo 155 §2º, II da Constituição Federal de 1988:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;
(EMENDA PASSOS PORTO nº 03/1983)

A previsão da não-cumulatividade e creditamento do ICMS foi muito mais explícita, com a inserção da não creditação no caso de isenção e não-incidência logo de sua instituição pela Emenda Constitucional nº 03/93, levando a defesa de que, no caso do IPI, houve uma omissão proposital.

Na verdade, o STF entendeu que a lacuna precisava ser suprida pelo legislador. E que a lógica do sistema era de, na ausência de previsão, não há creditamento sem a efetiva existência de crédito.

III.3 - A NATUREZA E DIFERENCIAÇÃO ENTRE ISENÇÃO E ALÍQUOTAS-ZERO E A SEPARAÇÃO DE PODERES

Na jurisprudência do STF é tradicional o entendimento que distingue isenção e alíquota zero, conforme diversos precedentes que exemplificamos: REs 109.047, 83.856, 84.389, 84.392, 84.402, 84.403, 85.551, 86.322 e 81.07.

De fato, nesta análise acerca da não-cumulatividade do IPI, o STF chega a equipará-los, já que em ambas as situações, não há o recolhimento do tributo.

Há, contudo, diferenças jurídicas em relação aos institutos da isenção e alíquota zero. Vejamos:

A isenção atua no exercício da competência tributária, isto é, o ente tem competência para a instituição do tributo, mas por uma decisão política, ao fazê-lo, opta por dispensar o seu pagamento em determinadas situações. Consiste, portanto, na dispensa legal do pagamento do tributo.

Enquanto a figura da isenção, assim como o da imunidade, opera no plano da hipótese de incidência das normas jurídicas tributárias (antecedente), descrevendo

aspectos não tributáveis ligados a pessoas, atos fatos ou situações, em função do tempo, do lugar e das pessoas ligadas à materialidade dos fatos jurídicos, outras figuras desonerativas, ao revés, operam no conseqüente dessas normas, ou seja, na parte que estabelece prescritivamente a alguém (sujeito passivo) o dever jurídico tributário de pagar determinado montante (objeto) a outrem (sujeito ativo).

Na alíquota zero, o ente tributante tem competência para criar o tributo - tanto que o faz -, o fato gerador ocorre no mundo concreto, mas a obrigação tributária dele decorrente, por uma questão de cálculo, é nula.

Efetivamente, o instituto da "alíquota zero" não se confunde com o da isenção já que esta está adstrita ao princípio da estrita legalidade (CF, art. 150, §6º), ao contrário da alíquota, que é uma das exceções tributárias à legalidade, nos termos do art. 153, §1º.

Tomando emprestados os ensinamentos do eminente Min. Gilmar Mendes, em voto proferido no RE 353657, tem-se que o primeiro traço distintivo entre os dois institutos é o veículo normativo. A concessão de isenção exige lei (art. 150, § 6º, CF), enquanto a alíquota zero pode ser instituída na seara do Poder Executivo, respeitados os limites estabelecidos em lei.

Há também uma distinção substancial: a isenção é hipótese de exclusão do crédito tributário; em contrapartida, na alíquota zero o tributo existe, porém há uma ineficácia do crédito, por ser quantificado em zero.

Ainda a título de esclarecimento, a alíquota zero é utilizada em regra nos tributos regulatórios, que podem ter suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo, a fim de incentivar certa atividade, por exemplo.

Ressalve-se apenas que o Presidente da República poderá valer-se do instituto prefalado nas hipóteses em que a Magna Carta permite a alteração de alíquotas sem

exigência de lei, ou seja, nos casos de exceção ao princípio da legalidade. Do contrário, a aplicação de alíquota zero deverá ter previsão legal.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu que o creditamento pela aquisição de insumos desonerados não decorre da técnica da não-cumulatividade, havendo impedimento nos princípios constitucionais da legalidade e da separação de poderes. Confira-se a dicção do Tribunal:

“E M E N T A: AGRAVO DE INSTRUMENTO - IPI - AÇÚCAR DE CANA - LEI Nº 8.393/91 (ART. 2º) - ISENÇÃO FISCAL - CRITÉRIO ESPACIAL - APLICABILIDADE - EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - INOCORRÊNCIA - NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO - ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO IMPROVIDO. CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI. - A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se - a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal - a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A isenção tributária que a União Federal concedeu, em matéria de IPI, sobre o açúcar de cana (Lei nº 8.393/91, art. 2º) objetiva conferir efetividade ao art. 3º, incisos II e III, da Constituição da República. Essa pessoa política, ao assim proceder, pôs em relevo a função extrafiscal desse tributo, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais. O POSTULADO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA - A QUESTÃO DA IGUALDADE NA LEI E DA IGUALDADE PERANTE A LEI (RTJ 136/444-445, REL. P/ O ACÓRDÃO MIN. CELSO DE MELLO). - O princípio da isonomia - que vincula, no plano institucional, todas as instâncias de poder - tem por função precípua, consideradas as razões de ordem jurídica, social, ética e política que lhe são inerentes, a de obstar discriminações e extinguir privilégios (RDA 55/114), devendo ser examinado sob a dupla perspectiva da igualdade na lei e da igualdade perante a lei (RTJ 136/444-445). A alta significação que esse postulado assume no âmbito do Estado democrático de direito

impõe, quando transgredido, o reconhecimento da absoluta desvalia jurídico-constitucional dos atos estatais que o tenham desrespeitado. Situação inócua na espécie. - A isenção tributária concedida pelo art. 2º da Lei nº 8.393/91, precisamente porque se acha despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, não se qualifica - presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes - como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor de determinados estratos de contribuintes.

ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI EM SENTIDO FORMAL E POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES. - A exigência constitucional de lei em sentido formal para a veiculação ordinária de isenções tributárias impede que o Judiciário estenda semelhante benefício a quem, por razões impregnadas de legitimidade jurídica, não foi contemplado com esse "favor legis". **A extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais, que não dispõem de função legislativa - considerado o princípio da divisão funcional do poder -, não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal.** Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a **converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo**, condição institucional que lhe recusa a própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só deve atuar como legislador negativo. Precedentes. (AI 360461 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005, DJe-055 DIVULG 27-03-2008 PUBLIC 28-03-2008 EMENT VOL-02312-06 PP-01077 – original sem grifos)

Como ponto em comum, independente do conceito jurídico de isenção e alíquota zero, temos que, no caso do creditamento do IPI, ambos possuem função de benefício fiscal. Como tal, se inserem na seção constitucional sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar pela Emenda Constitucional nº 03/93, em previsão no artigo 150, §6º da Constituição Federal de 1988, de que qualquer subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia

ou remissão só poderá ser concedido mediante lei específica federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, 'g', que prevê a disciplina, pela lei complementar, acerca de deliberação dos Estados e do Distrito Federal relativamente a isenções, incentivos e benefícios fiscais.

IV - REFLEXOS NO FEDERALISMO FISCAL

O Supremo Tribunal Federal vem sendo instado a se pronunciar acerca de temas que detém, como pano de fundo, o federalismo fiscal, em especial a guerra fiscal e a questão das desonerações fiscais pela União, atingindo diretamente o orçamento de Estados e Municípios.

No RE 705.423 (Rel. Min. Edson Fachin). o colegiado, por maioria, entendeu pela legitimidade as desonerações fiscais relativas aos impostos federais, ainda que em prejuízo dos Fundos de Participações dos Estados e Municípios. A tese fixada foi a seguinte:

É constitucional a concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos ao Imposto de Renda e Imposto sobre Produtos Industrializados por parte da União em relação ao Fundo de Participação de Municípios e respectivas quotas devidas às Municipalidades.

Muito importante observar que, segundo o art. 159 da Carta Federal, 46% de todo o valor arrecadado a título de IPI é destinado à composição do Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal e do Fundo de Participação dos Municípios.

Neste mesmo julgado, discutiu-se, com votos a favor, a inconstitucionalidade de desonerações fiscais *lastreadas em lei* – porque repercutiriam negativamente nos valores a serem repassados aos Estados e Municípios brasileiros.

V - CONCLUSÃO.

Pela *ratio decidendi* do julgamento do RE 562-460-SC aqui em debate, o STF entendeu que o dispositivo constitucional que trata do princípio da não-cumulatividade não assegura aproveitamento irrestrito e ilimitado dos créditos do IPI.

Seu objetivo é apenas obstar a incidência do tributo “em cascata”, onerando a cadeia produtiva. Assim, o creditamento dos valores pagos a título de IPI nas operações anteriores e o consequente abatimento desses créditos por ocasião da saída do produto final, tributada pelo mesmo imposto, somente ocorre quando as várias incidências sucessivas são efetivamente mensuráveis.

Ou seja, o imposto pago nas operações anteriores é tido como um adiantamento do imposto final devido pelo produto, após agregados a ele, no processo de industrialização, novos valores. Pressupõe, portanto, a incidência do imposto tanto na operação anterior - aquisição da matéria-prima e insumos - quanto na posterior - saída do produto final do estabelecimento do fabricante.

O direito à não-cumulatividade e ao creditamento nascem na Constituição. No caso do ICMS a aplicação foi imediata, desde a edição da Emenda Constitucional nº 03/93. Já no caso do IPI foi necessária regulamentação legal do creditamento, tendo em vista a previsão também constitucional de que benefícios fiscais dependem de lei específica.

Nessa perspectiva, importou questionar: se na saída do produto não ocorre incidência do IPI e o pressuposto lógico da existência de cumulação é a dupla incidência, como configurá-la na hipótese da saída não tributada, conforme pretende a recorrente? Onde se encontra a dupla incidência e a ofensa ao princípio instituído no art. 153, inciso II, da CF/88? Como operar a compensação se não há incidência na operação de saída?

Por óbvio que, não tendo sido cobrado absolutamente nada na operação anterior, nada há a o que ser compensado.

Assim, a Lei 9.779/99 não declarou um sistema jurídico, e sim constituiu. Mesmo porque, as normas tributárias isentivas devem ser interpretadas restritivamente e não poderiam retroagir.

Ademais, o STF ainda reconheceu que o Poder Judiciário não pode atuar como legislador positivo e afronta ao art. 153, § 6º da Carta máxima brasileira.

Portanto, resumidamente:

Não viola o princípio da não-cumulatividade a vedação do direito de creditamento do IPI na hipótese de produto desonerado, seja na saída, seja na entrada do estabelecimento;

O art. 150, § 6º, CF, reclama a edição de lei específica para a concessão de quaisquer benefícios fiscais, dentre eles a concessão de crédito presumido;

O art. 11, da Lei 9.779/99, em atendimento ao referido art. 150, § 6º, CF, autorizou o creditamento do IPI na hipótese de produto desonerado, com alíquota-zero ou com isenção, na saída do estabelecimento industrial.

FRAUDE À EXECUÇÃO EM ALIENAÇÃO SUCESSIVA: O ÚLTIMO ADEUS À SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE?

Tadeu Poretz Iglesias¹

Rodrigo Nascimento Rodrigues²

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo realizar análise crítica das recentes decisões proferidas pelos tribunais acerca da inaplicabilidade do disposto na súmula 185 do Superior Tribunal de Justiça às execuções fiscais, especialmente nos casos em que o imóvel que ensejou o reconhecimento da fraude é adquirido por terceiro de boa-fé, após sucessivas operações de alienação,

Palavras-Chave: Fraude à execução, Alienação Sucessiva

I - INTRODUÇÃO

É comum ouvir, no meio jurídico, que a advocacia tributária carece de personalidade.

Essa afirmativa advém, em primeiro lugar, da constatação de que boa parte dos litígios envolvem empresas que, por seu turno, não expressam seus sentimentos. Em segundo lugar, a suposta ausência de emoção decorre do fato de que a prova produzida em matéria tributária está relacionada, em regra, à análise de documentos fiscais, que quando comparados às calorosas discussões em meio aos depoimentos pessoais das audiências de guarda e divórcio, da oitiva de testemunhas da área criminal e da Justiça do Trabalho, de fato, faz parecer que o advogado tributarista não experimenta grandes emoções.

¹ Sócio do Renault Advogados. Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Coordenador dos cursos de pós-graduação em direito do IBMEC.

² Advogado da área tributária do Renault Advogados e professor de Direito Tributário.

Este cenário, todavia, não é definitivo e, em alguns casos, o Direito Tributário nos surpreende. Foi justamente o que ocorreu em um interessante caso concreto, que justificou a elaboração do presente artigo.

Era a manhã de uma quinta-feira quando atendemos o telefonema de um casal que diziam ter recebido a visita de um oficial de justiça para intimá-los da penhora do imóvel em que residem com a sua família. A execução que justificou a penhora tinha por objetivo exigir dívida tributária milionária de IRPJ, titularizada por pessoa jurídica até aquele momento por eles desconhecida. Após a tentativas de cobranças frustradas em face da executada, a demanda foi redirecionada aos seus sócios, que igualmente não possuíam bens para honrar com os referidos débitos.

Analisando o caso, restou evidenciado que a empresa executada havia sido a primeira proprietária do imóvel, anos antes da aquisição do imóvel pelo casal. Com efeito, o referido bem havia sido alienado a terceiro pela empresa executada após a citação da execução fiscal, que por sua vez o alienou novamente, e que após mais duas alienações, foi finalmente adquirido pelos atuais proprietários.

Esta não foi a única visita recebida pelos atuais proprietários dos imóveis, que passaram a figurar, na qualidade de terceiro interessado, em mais 8 (oito) execuções fiscais em face da mesma empresa, que buscavam a penhora deste mesmo imóvel. Em todos os casos, restou reconhecida a hipótese de fraude à execução, na forma prevista no art. 185 do CTN³. O reconhecimento da fraude à execução, por seu turno, ensejou a declaração de ineficácia da alienação realizada pela empresa executada, *bem como das outras subseqüentes realizadas por terceiro, até chegar ao último adquirente*. É dizer que, no caso narrado, os

³ PLANALTO. Lei n. . Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

atuais proprietários não adquiriram o imóvel diretamente da Executada, mas de pessoa física terceira, em alienação sucessiva.

Um outro detalhe também se faz importante neste momento: os documentos relativos ao registro do imóvel não apresentavam, à época da aquisição, qualquer anotação referente às execuções ajuizadas em face da empresa enquanto proprietária do imóvel. Isto é, no momento da aquisição, os adquirentes realizaram os levantamentos de praxe, tendo sido emitidas todas as certidões relativas ao imóvel e ao proprietário imediatamente anterior à aquisição pelo casal, sendo certo que em nenhum deles constaram quaisquer dívidas que pudessem eventualmente recair sobre o imóvel objeto da operação.

As pesquisas de praxe não apontaram as execuções por dois singelos motivos. Em primeiro lugar porque os últimos adquirentes não realizaram a aquisição diretamente da empresa executada, mas de terceiro em cadeia de alienação sucessiva, não sendo este último titular de qualquer débito que pudesse recair sobre o bem. Em segundo lugar porque apenas dez anos após a alienação fraudulenta (da empresa executada ao primeiro adquirente) a União Federal passou a requerer a penhora do referido imóvel, o que justifica a ausência de averbação de penhora ou execução no registro imobiliário no momento da aquisição.

Como se observa, a existência das execuções apenas poderia ser identificada: (i) se os adquirentes tivessem solicitado as certidões de distribuição relativas a todos os proprietários anteriores chegando, finalmente, à empresa executada; ou se (ii) as execuções tivessem averbadas no registro imobiliário pelo interessado.

Como não havia qualquer registro das execuções nos documentos imobiliários, pode-se dizer que a única possibilidade de identificar previamente o impacto das execuções no imóvel seria a solicitação das certidões de

distribuição dos três proprietários antecessores à aquisição. A adoção de tal postural - além de improvável e de difícil exigência a cidadãos comuns - apenas seria efetiva se acompanhada de análise detalhada de centenas de execuções fiscais ajuizadas contra a empresa que, um dia, havia sido proprietária do imóvel objeto da operação, com o objetivo de identificar, a partir da comparação das datas de ajuizamento de cada uma delas, eventual hipótese de fraude à execução.

Em termos práticos, pode-se dizer que os atuais proprietários do imóvel são terceiros de boa-fé, que dentro dos limites da razoabilidade, tomaram as precauções possíveis para garantir a segurança da operação.

De pronto, poder-se-ia pensar que estaria resolvido o caso, afinal, o terceiro de boa-fé não poderia ser penalizado pela fraude cometida por empresa cujos atuais proprietários nem mesmo conheciam. O próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) editou a Súmula 375 indicando que “o reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente”.

É neste ponto, todavia, que se inicia a verdadeira saga dos personagens narrados até este momento.

Isso porque, diferente do entendimento aplicado às execuções de dívidas não tributárias, a mesma corte, no julgamento do REsp. 1.141.990/PR (Tema 290), de relatoria do Ministro Luiz Fux determinou a inaplicabilidade da súmula 375 às execuções fiscais, sob a justificativa de que o art. 185 do CTN não prevê como condição de presunção da fraude a prova do elemento subjetivo da fraude perpetrada.

É dizer que, a partir do julgamento acima indicado o STJ consolidou o entendimento no sentido de que a presunção de alienação fraudulenta em matéria tributária é absoluta, (presunção *juris et de juris*), isto é, que independe de comprovação de boa-fé ou de análise subjetiva, considerando-

se presumidamente fraudulenta a alienação e dispensando o registro da penhora para a caracterização da fraude.

Diante do contexto apresentado, o presente artigo terá por objetivo analisar o tema sob duas perspectivas. Na primeira parte do presente estudo serão objeto de análise o entendimento firmado pelo STJ no REsp. 1.141.990/PR, cotejando-o com a legislação em vigor, especialmente após o advento do CPC/2015. Na segunda parte do trabalho investigaremos se o referido entendimento se adequa ao caso em que o terceiro de boa-fé adquire o imóvel de terceiro em hipótese de alienação sucessiva do bem que ensejou o reconhecimento da fraude à execução, realizando o cotejo com as recentes decisões dos Tribunais Regionais Federais e do próprio Superior Tribunal de Justiça.

II - A FRAUDE À EXECUÇÃO E O ADQUIRENTE DE BOA-FÉ: EXAME DE COMPATIBILIDADE DO ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP. 1.141.990/PR COM O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.

Sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, o Superior Tribunal de Justiça julgou o REsp. 1.141.990/PR, que viria ser consolidado em tema repetitivo de n.º 290, através do qual estabeleceu que, para os atos translativos praticados “a partir de 09.06.2005, data de início da vigência da Lei Complementar n.º 118/2005, basta a efetivação da inscrição em dívida ativa para a configuração da figura da fraude.”⁴

Sob este prisma, a corte evidenciou sua cognição no sentido de reconhecer a presunção absoluta de fraude à execução fiscal em alienação de bem quando, no momento da alienação, haja, ao menos, a inscrição de débito em dívida ativa, a despeito de eventual boa-fé do terceiro adquirente. Este

⁴ Tema Repetitivo 290 – Tese Firmada: “Se o ato translativo foi praticado a partir de 09.06.2005, data de início da vigência da Lei Complementar n.º 118/2005, basta a efetivação da inscrição em dívida ativa para a configuração da figura da fraude.”

entendimento decorre da interpretação exegética do artigo 185 do Código Tributário Nacional, que assevera que se presume “fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.”⁵

Nos termos do próprio acórdão, decidiu o STJ que: (i) a natureza jurídica tributária do crédito conduz a que a simples alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, pelo sujeito passivo por quantia inscrita em dívida ativa, sem a reserva de meios para quitação do débito, gera presunção absoluta (*jure et de jure*) de fraude à execução (lei especial que se sobrepõe ao regime do direito processual civil); (ii) a alienação engendrada até 8.6.2005 exige que tenha havido prévia citação no processo judicial para caracterizar a fraude de execução; se o ato translativo foi praticado a partir de 9.6.2005, data de início da vigência da Lei Complementar 118/2005, basta a efetivação da inscrição em dívida ativa para a configuração da figura da fraude.

O relator do caso, Ministro Luiz Fux, indicou em seu voto que o fundamento para a decisão decorreria da diferença de tratamento entre a fraude civil e a fraude fiscal. Segundo o julgador, na primeira hipótese se estaria diante de afronta ao interesse privado, ao passo que, na fraude tributária, se estaria diante de interesse público, uma vez observado que o recolhimento dos tributos serve à satisfação das necessidades coletivas. Esses argumentos levaram o julgador a indicar que “A fraude de execução, diversamente da fraude contra credores, opera-se *in re ipsa*, vale dizer, tem caráter absoluto, objetivo, dispensando o *concilium fraudis*.”

O julgamento em questão, realizado em 2010, não deveria ser aplicado em face de adquirentes de boa-fé mesmo em casos de alienação simples

⁵ Artigo 185 da Lei n.º 5.172/1966 - Código Tributário Nacional

(não sucessiva), sob pena de afronta ao ordenamento jurídico vigente. São diversos os fundamentos que justificam tal afirmação.

Em primeiro lugar, porque muito embora durante a vigência da Lei nº 7.433/85 coubesse ao adquirente obter as certidões de feitos antes da operação de aquisição, a legislação brasileira passou a exigir do credor a publicidade das ações de cobrança, mediante averbação da existência da ação ou da execução na matrícula do imóvel.⁶ Nesse sentido, é evidente a evolução da legislação brasileira em relação ao tema, que passou não apenas a exigir a publicidade de feitos executivos, mas também a dividir o ônus da diligência entre alienante e adquirente.

Vejamos, a título de exemplo, que em 2014 o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) instituiu a Central Nacional de Indisponibilidade de Bens (CNIB), que viabiliza a consulta virtual da situação dos imóveis, sendo de observância obrigatória pelos tabeliães de notas em transmissões de bens dessa natureza⁷. Seguindo a mesma linha, o CPC de 2015 passou a prever que o reconhecimento da fraude à execução depende de averbação na matrícula do imóvel, reforçando a norma que divide o ônus de diligência entre credores e devedores.

Merece destaque, ainda em relação ao CPC de 2015, o disposto no artigo 799, que revela ser papel do exequente proceder a averbação no registro público da existência da execução e dos atos de constrição realizados, viabilizando o conhecimento de terceiros. É o que se denomina “princípio da concentração no registro de imóveis”.

⁶ A publicidade de eventuais execuções beneficia especialmente o credor, aumentando as chances de satisfação do seu crédito, uma vez observada a redução nas chances de venda de imóvel gravado.

⁷ Conselho Nacional de Justiça – CNJ - Provimento CNJ nº 39, de 25.07.2014

Em estudo sobre o tema, o Ministério Público de São Paulo⁸ descreve com clareza o significado do referido princípio:

O princípio da concentração significa que todos os atos que possam refletir sobre qualquer imóvel devem necessariamente estar inscritos na respectiva matrícula. Noutras palavras, o princípio da concentração tem por essência concentrar todas as informações e direitos relevantes na matrícula do imóvel, e qualquer situação que não esteja ali inscrita não poderá se oposta pelo interessado.

Pode-se dizer, portanto, que a evolução da legislação brasileira vem, ao longo dos anos, apontando para a divisão do ônus de diligência entre credor e eventuais interessados na aquisição de bens. Na mesma linha caminhou a jurisprudência do STJ, que desde 2009 exigia o registro para o reconhecimento da fraude à execução ou prova da má-fé do adquirente (Súmula 375), não havendo motivo para tratamento diferenciado apenas em razão da natureza do débito executado.

O tema voltou a ser objeto de julgamento pelo STJ em 2014 oportunidade em que a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça julgou o REsp 956.943/PR, sob o rito dos recursos repetitivos. A controvérsia em julgamento dizia respeito à definição dos requisitos necessários à caracterização da fraude de execução envolvendo bens imóveis, excetuadas as execuções de

⁸ A Lei 13.097/2015 e a efetivação do Princípio da Concentração no Registro de Imóveis. Ministério Público de São Paulo, 09/abril/2017. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_informativo/bibli_inf_2006/6FC81F47FC9670B6E050A8C0DD014ACF#:~:text=O%20princ%C3%ADpio%20da%20concentra%C3%A7%C3%A3o%20significa,estar%20inscritos%20na%20respectiva%20matr%C3%ADcula. Acesso em 11.06.2023.

natureza fiscal. Naquela oportunidade, firmaram-se as seguintes teses (Tema 243):

1.1. É indispensável citação válida para configuração da fraude de execução, ressalvada a hipótese prevista no § 3º do art. 615-A do CPC.

1.2. O reconhecimento da fraude de execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente (Súmula n. 375/STJ).

1.3. A presunção de boa-fé é princípio geral de direito universalmente aceito, sendo milenar parêmia: a boa-fé se presume; a má-fé se prova.

1.4. Inexistindo registro da penhora na matrícula do imóvel, é do credor o ônus da prova de que o terceiro adquirente tinha conhecimento de demanda capaz de levar o alienante à insolvência, sob pena de torna-se letra morta o disposto no art. 659, § 4º, do CPC.

1.5. Conforme previsto no § 3º do art. 615-A do CPC, presume-se em fraude de execução a alienação ou oneração de bens realizada após averbação referida no dispositivo. (grifou-se)

O advento do CPC/15 somado à criação do sistema eletrônico do CNJ, parecem revelar a intenção do legislador em relação ao tema, que passou a exigir a averbação da penhora no registro imobiliário em momento anterior à aquisição como requisito para caracterização da má-fé de terceiro adquirente.

Em sendo estas considerações verdadeiras, passamos a analisar o segundo motivo que justifica a impossibilidade do afastamento da sumula 375

aos executivos fiscais. Para tanto, surge a seguinte pergunta: poderia o legislador tributário conferir às execuções fiscais tratamento diverso do atribuído às demais dívidas? Em outras palavras, seria o art. 185 do CTN aplicável em detrimento do disposto no CPC/15? Ou ainda: com o advento do CPC/15 e com o reforço do princípio da concentração, o entendimento firmado pelo STJ no bojo do REsp. 1.141.990/PR ainda deveria ser aplicável?

As respostas parecem negativas, e se justificam por uma razão singela: nada obstante seja a fraude à execução fiscal tema atinente ao direito tributário (especialmente no que se refere à sua caracterização), não parece possível que a lei complementar de normas gerais em matéria tributária seja apta a conferir tratamento diferenciado à (nova) lógica adotada pelo ordenamento jurídico, que passou a exigir, como requisito para caracterização da fraude à execução, a comprovação de má-fé do adquirente.

Na literalidade do Código de Processo Civil, a fraude à execução se materializa pela alienação ou oneração de bens que importe em esvaziamento patrimonial, durante a fase de execução ou ao longo da tramitação de ação judicial cujo resultado previsível seja a sucumbência do sujeito passivo.⁹

A boa-fé objetiva nasce como cláusula geral, concebida em consonância com os preceitos éticos e com os princípios gerais do sistema jurídico, para extração preceitos fundamentais que nos indiquem regras de convivência social voltadas à proteção dos contratos e do patrimônio alheio. O princípio da boa-fé objetiva atua como elemento determinante e fundamental em relações jurídicas exitosas, constituindo dever implícito das partes contratantes em agir com probidade e, de forma diligente, cooperar para concretude dos atos pactuados. Não se limita a acreditar que de fato o contrato fora pactuado de forma regular (boa-fé subjetiva), mas atuar com retidão para que a outra parte também alcance a segurança que a relação jurídica demanda.

⁹ Art. 792. Código de Processo Civil.

Com efeito, em caso de alienações de bens móveis ou imóveis, como relação propriamente contratual, busca-se no princípio da boa-fé objetiva seu fundamento ético, como uma forma de atendimento a um interesse público pela pacificação social. A expropriação de bens, como decorrência processual do reconhecimento da fraude à execução, demonstra a importância de se olhar atentamente ao princípio da boa-fé objetiva, em prol da proteção da confiança legítima e da segurança jurídica dos negócios jurídicos.

Para tanto, a escolha dos argumentos utilizados no processo interpretativo se faz fundamental, a partir de classificações que levam em consideração a relevância de seus fundamentos. Nessa linha que se sabe ser o alinhamento feito com base: (i) nas concepções gerais do direito como a justiça, a segurança jurídica e a adequação; (ii) nas concepções lógico formais de direito como a unidade do sistema jurídico e sua consistência e coerência e (iii) na hierarquia das normas previstas no ordenamento jurídico, sobretudo as normas constitucionais principiológicas, prevalecendo os princípios estruturantes sobre os demais, como é o caso dos sobreprincípios do Estado de Direito, da Segurança Jurídica e da Igualdade.

A referência à “unidade do ordenamento jurídico” mencionada tem como pressuposto a harmonia e compatibilidade entre as áreas do direito, ou seja, a convivência harmônica das regras integrantes dos diplomas legais quando observado em sua totalidade. A ideia de harmonia, em alguns casos, pode até mesmo justificar a adoção de determinadas regras em detrimento de outras uma vez que, justamente por regularem condutas diferentes, cada um dos ramos do direito possui efeitos diversos, que ao serem considerados em conjunto se tornam incompatíveis com o sistema jurídico. É dizer que, em alguns casos, é justamente em homenagem à preservação da unidade do ordenamento jurídico que devem ser as regras de cada ramo do direito analisadas individualmente.

É justamente o que se extrai da disparidade entre a jurisprudência do STJ e a leitura do CPC/15 à luz do princípio da segurança jurídica, da proteção confiança legítima e da boa-fé. A existência de regra processual específica no CPC/15 – que como visto é fruto da evolução da legislação nos últimos anos – combinada com a criação de mecanismos de publicidade por órgãos da própria União Federal – tal como o CNJ – revelam a evidente posição do legislador brasileiro acerca dos critérios para configuração da fraude à execução.

Pode-se dizer, portanto, que o legislador brasileiro adotou como critério para caracterização de fraude à execução a existência de registro da dívida na documentação do imóvel ou a comprovação da má-fé do adquirente, independentemente da natureza do crédito exigido. Em outras palavras, a interpretação dos dispositivos que versam sobre o tema deve, em atenção à intenção do legislador, privilegiar a boa-fé objetiva e, conseqüentemente, a buscar por punir os atos perpetrados com feitiço de má-fé, como forma de garantir a segurança jurídica dos negócios jurídicos e a proteção da confiança legítima. Isto porque, o indivíduo, ao negociar a compra de um bem, deve ter certo grau de previsibilidade jurídica de que o Estado lhe assegurará seu direito à propriedade em razão de seu ato praticado em estrita e legítima boa-fé.

Diametralmente, quando o juízo reconhece a fraude à execução e determina a penhora do bem adquirido por terceiro de boa-fé, logra punir um ato estritamente lícito. Isto porque, aquele que é afetado pela penhora não é o agente fraudador – o qual já não tem a propriedade do bem – podendo desfrutar da contrapartida recebida em razão da alienação. Em verdade, a penhora de bem alienado para terceiro de boa-fé atinge aquele que, em pleno exercício de sua liberdade contratual, adquiriu um bem e, confiando naquele com quem negociava, tornou-se tão vítima da fraude quanto o estado que pleiteia a penhora do bem.

Superadas estas considerações – e comprovada a incompatibilidade da adoção do entendimento firmado no julgamento do Tema 290 após o advento do CPC/15 – independentemente de ter sido a alienação ocorrida de forma direta ou não - cumpre investigar como vem decidindo os tribunais nos casos em que verificada hipótese de alienação sucessiva, que conforme demonstrado nas linhas anteriores torna a identificação, pelo adquirente, de eventuais execuções que venham a recair sobre o imóvel ainda mais difícil.

III - ALIENAÇÃO SUCESSIVA EM CASOS DE FRAUDE À EXECUÇÃO: ANÁLISE CRÍTICA DA JURISPRUDÊNCIA MAIS RECENTE DOS TRIBUNAIS BRASILEIROS.

Se a desconsideração da boa-fé do terceiro adquirente, por si só, já revela entendimento contrário à lógica do ordenamento jurídico pátrio, a situação se agrava sobremaneira quando se está diante de caso em que a alienação ocorreu de forma sucessiva, isto é, quando o sujeito fraudador não é o alienante direto do terceiro adquirente. A cadeia de alienações de um bem móvel ou imóvel pode ser tão longa quanto sua própria existência útil, abrangendo, não raras as vezes, inúmeras compras e vendas ao longo do tempo.

Como primeira aproximação, deve-se observar que quando o STJ realizou o julgamento do Tema 290 – que afastou a aplicação da Súmula 375 aos executivos fiscais – não se estava diante de hipótese de alienação sucessiva, mas de alienação simples. É dizer que o adquirente poderia, caso tivesse tomado as medidas necessárias, tomar ciência da dívida.

Sob a perspectiva da teoria dos precedentes – segundo a qual o efeito vinculante da decisão se dá apenas em relação à *ratio decidendi* – não restam dúvidas no sentido de que a hipótese de alienação sucessiva não foi analisada pelo Superior Tribunal de Justiça, sendo certo que apenas a

inaplicabilidade da Súmula 325 aos executivos fiscais vinculariam as demais instâncias do Poder Judiciário.

Muito embora não restem dúvidas em relação ao tema, a jurisprudência dos tribunais – incluindo o próprio STJ - passou a aplicar o entendimento firmado no REsp. 1.141.990/PR, a todo e qualquer caso envolvendo a matéria, ignorando o fato de que nos casos de alienação sucessiva o desconhecimento da dívida não decorre da simples falta de diligência do adquirente, mas da absoluta impossibilidade de serem identificadas eventuais executivos que possam vir a recair sobre imóveis.

Vejamos, a título de exemplo, os fragmentos abaixo colacionados, extraídos de acórdãos publicados pelo Superior Tribunal de Justiça após o julgamento do repetitivo, e que bem revelam a posição do tribunal:

“Hipótese em que muito embora tenha ocorrido duas alienações do imóvel penhorado, a citação do executado se deu em momento anterior a transferência do bem para o primeiro adquirente e deste para ora agravante, o que, de acordo com a jurisprudência colacionada, se caracteriza como fraude à execução fiscal.”¹⁰

(***)

A existência de sucessivas alienações e a boa-fé do último adquirente não afastam, por si só, a presunção jure et jure de fraude à **execução fiscal** decorrente da primeira alienação do imóvel por devedor da Fazenda

¹⁰ STJ. AgRg no AREsp 135.539/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/12/2013, DJe 17/06/2014

Pública, quando o crédito tributário já se encontrava inscrito como dívida ativa, nos termos do art. 185 do CTN, com a redação dada pela Lei Complementar n. 118/2005.¹¹

Interessante observar que o entendimento em questão foi aplicado pelo tribunal apenas nos casos em que a penhora se originava em executivo fiscal. Para as demais execuções, o STJ seguiu privilegiando a boa-fé do adquirente, especialmente nos casos de alienação sucessiva. É nesse sentido o fragmento abaixo, extraído do REsp 123.616/SP, em que o relator destaca a impossibilidade de serem identificadas eventuais dívidas nas operações sucessivas, uma vez que:

“quando vendido o bem por pessoa distinta do executado, mesmo que os embargantes diligenciassem junto aos cartórios judiciais (...), nada encontrariam. Imprescindível que o credor-exequente tome as providências necessárias para resguardar seu interesse e o de terceiros de boa-fé, fazendo constar a existência da ação e o registro da penhora”

Esse mesmo raciocínio foi aplicado em duas outras ocasiões¹², em que o tribunal, em linha com as manifestações doutrinárias sobre a matéria, demonstrou ser a existência de múltiplas operações de alienação elemento que

¹¹ STJ, AgInt no REsp 1.640.631/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 14/08/2020; STJ - REsp: 1905235 RS 2020/0295908-0, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Publicação: DJ 09/12/2020

¹² Nesse sentido: STJ. AgRg no REsp 329.923/SP, Rel. Ministro VASCO DELLA GIUSTINA (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/RS), TERCEIRA TURMA, julgado em 02/12/2010, DJe 17/12/2010 ; STJ. REsp 312.661/SP, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BOAS CUEVA, TERCEIRA TURMA, julgado em 20/10/2011, DJe 26/10/2011

inviabiliza a identificação do risco pelo adquirente quando não ausente o registro das dívidas.

Em agosto de 2021 o Superior Tribunal de Justiça se manifestou novamente sobre a matéria, reafirmando, sob relatoria da Min. Nancy Andrichi, que a orientação consagrada na Súmula 375/STJ e no julgamento do Tema 243 é aplicável às hipóteses de alienações sucessivas. Foi justamente nesta oportunidade que o tribunal apontou a segurança jurídica como fundamento teórico para a adoção desse posicionamento, conforme se extrai do trecho a seguir colacionado, e quem bem sintetizam a posição da corte¹³.

Diante dessas considerações, atentando-se à jurisprudência desta Corte, em homenagem à segurança jurídica, tem-se que é essencial distinguir dois cenários:

Existindo registro da ação ou da penhora à margem da matrícula do bem imóvel alienado a terceiro, haverá presunção absoluta do conhecimento do adquirente sucessivo e, portanto, da ocorrência de fraude. Desse modo, caso declarada a ineficácia da transação realizada entre o devedor/executado e o adquirente primário, as alienações posteriores também serão ineficazes.

2) Se inexistente o registro do ato constrictivo ou da ação, incumbe ao exequente/embargado a prova da má-fé do adquirente sucessivo. Em outros termos, ainda que a alienação do bem pelo devedor/executado ao primeiro comprador tenha sido praticada em fraude à execução, as alienações

¹³ STJ. RECURSO ESPECIAL No 1863999 - SP (2020/0048011-4). Rel. MINISTRA NANCY ANDRIGHI. Pub. 03.08.2021

sucessivas não serão automaticamente ineficazes. A sua ineficácia perante o credor/exequente dependerá da demonstração de que o adquirente posterior (embargante) tinha conhecimento da pendência de ação contra o alienante primário.

Nos casos que envolvem executivos fiscais, todavia, o raciocínio adotado pela Corte Superior é em sentido diametralmente oposto¹⁴. Nestes casos, indica o STJ ser “irrelevante o fato de o adquirente do bem ter agido com cautela ou de ter ocorrido alienações sucessivas”. O fundamento para a decisão é, novamente, o REsp 1.141.990/PR, que muito embora não verse sobre alienação sucessiva, vem sendo aplicado como se idêntico fosse.

As decisões mencionadas chamam atenção pelos seus fundamentos, que aparentemente ignoram a absoluta impossibilidade de serem conhecidos os executivos fiscais quando a aquisição se dá em cadeia de alienações, preterindo a segurança jurídica para garantir, a qualquer custo, o crédito tributário. A expressão “a qualquer custo” é proposital, e se justifica pelos efeitos da decisão que pode ser resumida em uma singela mas significativa frase: em matéria tributária, a ausência de diligência do credor (União Federal) em fazer constar a existência dos executivos fiscais no registro imobiliário enseja que, ao final do dia, o terceiro de boa-fé realize, com seu patrimônio, o pagamento de dívidas de outrem, independentemente do grau de diligência que tenha sido adotado para garantir a segurança da operação.

O cenário acima poderia levar a crer, por decorrência lógica, que o terceiro de boa-fé prejudicado poderia cobrar, em ação de regresso, os valores indevidamente pagos do verdadeiro devedor. Essa alternativa, todavia,

¹⁴ STJ. AgInt nos EDcl no REsp 1.817.508/SC, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 11/4/2022; STJ. AgInt no REsp 1.982.766/PE, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 30/5/2022, DJe de 2/6/2022.

muito embora verdadeira, resta prejudicada na prática. Isso porque a penhora do bem de terceiro se justifica justamente por terem sido frustradas as tentativas prévias de cobrança dos devedores originários (empresa executada e seus respectivos sócios). Se a própria União Federal, com todo o seu aparato e estrutura não conseguiram ver a quitação do débito, quais seriam as chances efetivas de serem os terceiros de boa-fé indenizados?

Com efeito, muito embora sejam poucos são os acórdãos proferidos pelos tribunais brasileiros em sentido oposto, cumpre mencionar duas decisões que, em linha com a razoabilidade esperada do Poder Judiciário, privilegiaram a segurança jurídica e a boa-fé em detrimento do art. 185 do CTN. Na primeira, originada no TRF da 2ª região¹⁵, sustentaram os julgadores que a presunção estabelecida pelo art. 185 do CTN é relativa, podendo ser afastada se o terceiro comprovar a sua boa-fé. Nesse contexto, restou consignado que:

Uma vez que os embargantes não adquiriram o imóvel diretamente do executado, mas de terceira pessoa, e ausentes provas de que tivessem conhecimento da existência de demanda que pudesse levá-lo à insolvência, bem como tendo sido adotadas todas as cautelas que são próprias à compra e venda de imóvel, não há como ser reconhecida a ocorrência de fraude à execução.

O segundo caso, julgado pelo TRF da 4ª Região (TRF-4)¹⁶ teve por fundamento justamente a prevalência da segurança da operação e a boa-fé do terceiro adquirente, que segundo a própria decisão, “observou todas as

¹⁵ TRF2, Apelação 0044023-13.2015.4.02.5109, Relator (a):REIS FRIEDE, 6ª TURMA ESPECIALIZADA, Julgado em: 31/01/2018, Disponibilizado em: 02/02/2018

¹⁶ TRF4.AC507810365.2016.4.04.7100,Relator (a) Publicado em:01/09/2017

cauteladas ordinariamente exigidas nessa espécie de negócio (compra de bem imóvel), constando expressamente na Escritura Pública de Compra e Venda o rol necessário das certidões negativas.”

O tema em questão foi, por fim, novamente analisado pelo STJ em julgamento recente¹⁷, publicado de maio de 2023, em que o tribunal reafirma seu entendimento no sentido de ser irrelevante, para fins de caracterização de fraude à execução, a boa-fé do contribuinte ou a segurança jurídica das relações contratuais. A decisão – é importante deixar claro - muito embora desfavorável ao adquirente de boa-fé, não foi julgada em sede de repetitivo, isto é, não vincula as demais instâncias do Poder Judiciário.

A adoção desse raciocínio, além de afrontar o princípio da razoabilidade, da segurança jurídica, da proteção da confiança e da propriedade, prejudica sobremaneira o mercado imobiliário, que passará a demandar do adquirente pesquisa profunda não apenas daquele que figura na qualidade de proprietário do imóvel, mas de todos os seus antecessores, de sorte que, em sendo identificada eventual executivo fiscal, o adquirente deverá realizar detalhado estudo processual com o objetivo de (i) identificar a existência de recursos suficientes para quitação do débito executado ou (ii) que a alienação tenha ocorrido em momento anterior à inscrição em dívida ativa, postura de difícil adoção para o cidadão comum.

IV – CONCLUSÃO

O presente estudo teve por objetivo analisar, à luz do ordenamento jurídico vigente, as decisões dos Tribunais Regionais Federais e do Superior Tribunal de Justiça acerca da configuração de fraude à execução, bem como os seus efeitos em relação a terceiros adquirentes de boa-fé.

¹⁷ STJ - AgInt no REsp: 1820873 RS 2019/0172341-2, Relator: BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 25/04/2023, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 23/05/2023

Nesse contexto, restou evidenciada a importância conferida pelo legislador brasileiro ao registro da execução nos registros imobiliários para fins de reconhecimento de fraude à execução, especialmente após o advento do CPC/15.

O Superior Tribunal de Justiça, muito embora tenha firmado posicionamento no sentido de que a o reconhecimento da fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova de má-fé do terceiro adquirente (Sumula 375 do STJ), vem decidindo pela inaplicabilidade do verbete para os casos envolvendo executivos fiscais, sob o fundamento de que o art. 185 do CTN consistiria em hipótese de “presunção absoluta de fraude”, que afasta a necessidade de comprovação.

Este tema, julgado pelo STJ sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 290) vem sendo aplicado indistintamente a todos os casos que envolvem executivos fiscais, sendo “irrelevante” segundo se extrai dos acórdãos do tribunal, a boa-fé do contribuinte ou a viabilidade de identificar, antes da realização da aquisição, a existência de dívida que possa vir a recair sobre o bem.

É dizer, em outras palavras, que o entendimento firmado no repetitivo mencionado vem sendo aplicado a todos os casos de fraude à execução fiscal, ainda que o bem objeto da constrição tenha sido alienado a terceiro de boa-fé em operações sucessivas que inviabilizassem a identificação da dívida.

A adoção desse entendimento, conforme demonstrado ao longo do trabalho, evidencia afronta ao princípio da segurança jurídica, da razoabilidade, da proporcionalidade, da proteção da confiança e da proteção da propriedade privada, além de prejudicar substancialmente as operações imobiliárias, que passam a demandar detida análise da situação financeira não apenas do proprietário anterior, mas de todos os proprietários que tenham titularizado o imóvel em momento anterior à aquisição.

PJT

***Revista
do PJT
4ª Edição***