

# REVISTA DIGITAL- IAT

ISSN 2764-4413

ABRIL- 2022

A revista mensal do  
Instituto de Aplicação do Tributo

## vol. 06

IAT

---

INSTITUTO  
DE APLICAÇÃO  
DO TRIBUTO

### FICHA CATALOGRÁFICA

Revista Digital IAT [recurso eletrônico] / Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.  
-- . São Paulo, SP, v. 1, nov. 2021.

Mensal

e-ISSN: 2764-4413

Publicação eletrônica do Instituto de Aplicação do Tributo – IAT

Disponível em: <https://www.institutoiat.org/revistadigitaliat>

Título abreviado: Rev. Dig. IAT

1. Direito Tributário. 2. Tributo. I. Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.

CDU 351.713

# I Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT



O presidente do IAT, Tacio Lacerda Gama, **convida a todos para o I Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT** em Trancoso - BA.

Para garantir a sua participação, acesse o **nosso site** e escolha a modalidade desejada, podendo acompanhar virtualmente ou presencialmente, conforme valores abaixo apresentados:

Virtual - público geral: R\$ 350,00

Presencial - para estudantes: R\$ 1.200,00

Presencial - para profissionais: R\$ 1.800,00

Para compra de inscrições de grupos acima de 10 pessoas, **fale aqui** para condições especiais.

# Teatro L'Occitane





# Sobre nós

A Revista Digital - IAT é uma publicação mensal produzida e distribuída pelo IAT.

O objetivo é informar aos leitores sobre os temas de Direito Tributário que possam significar novas oportunidades na relação entre fisco e contribuinte.

A escolha por uma publicação eletrônica de acesso livre e gratuito tem a finalidade de aproximar os interessados do Direito Tributário e favorecer o debate e o compartilhamento de ideias.

A Revista realiza publicações originais sobre os diferentes domínios do ramo tributário, com abordagem objetiva e textos dinâmicos sobre as principais notícias, doutrinas, jurisprudências, conquistas dos(as) advogados(as) do escritório e a análise da conjuntura tributária nacional.

## Conselho Editorial

Andressa Lima Penteado  
Eduardo Monteiro Cardoso  
Gabriel Santiago  
Giovanni Pierroti de Andrade  
Fabricio Costa Resende  
Leonardo Lucci  
Letícia Tourinho Dantas  
Lucia Paoliello Guimarães  
Matheus Bueno Di Sarno  
Renato Bulbarelli Valentini  
Tácio Lacerda Gama  
Tiago Carneiro da Silva

## Editor

Tácio Lacerda Gama

## Coordenação editorial

Leila Loturco Giannasi

## Expediente

Instituto de Aplicação do Tributo (IAT)  
Rua Capivari, 179, Pacaembu  
São Paulo/SP  
Tel: +55 (11) 3660-8200  
[contato@institutoiat.org](mailto:contato@institutoiat.org)

Abril de 2022

# Sumário

01.

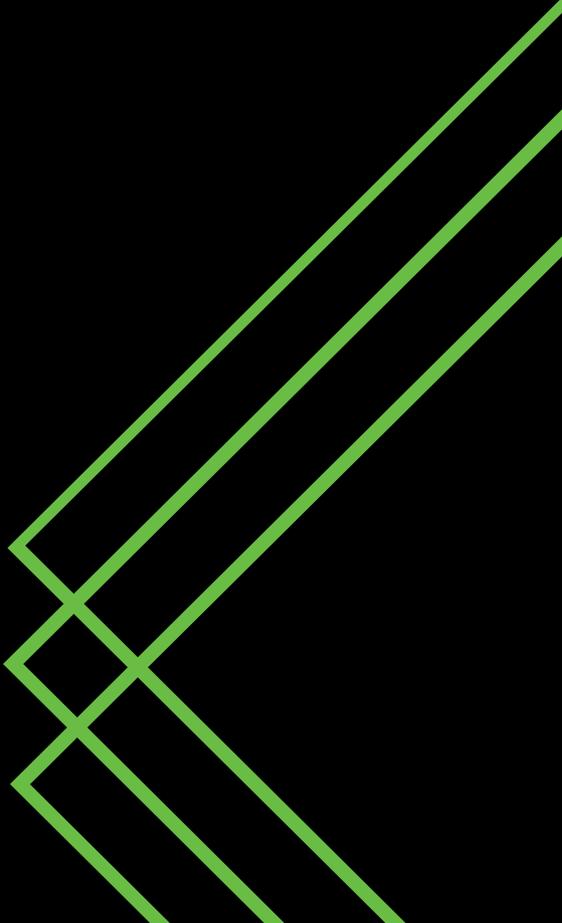
NOTÍCIAS  
LEGISLATIVAS

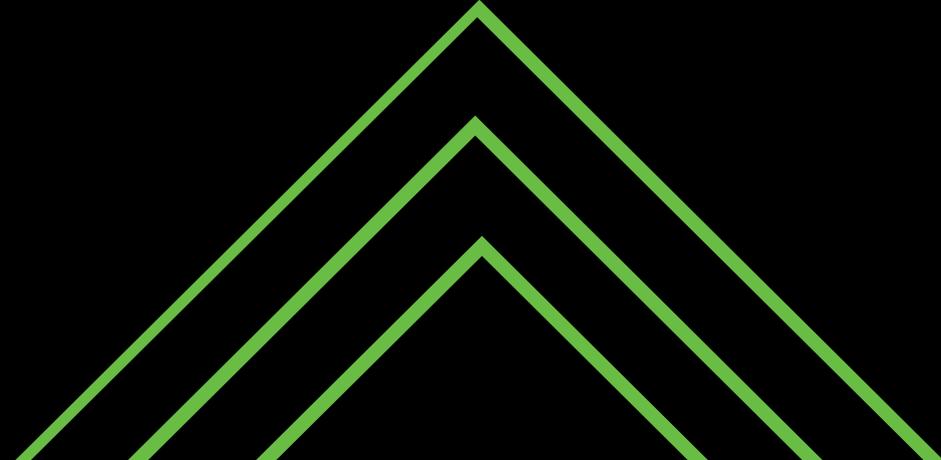
02.

JURISPRUDÊNCIA  
COMENTADA

03.

ARTIGOS E COLUNAS





IAT

# NOTÍCIAS LEGISLATIVAS

## Promulgado fim de taxa de fiscalização do transporte rodoviário interestadual

Em 25.03.2022, foi promulgada uma modificação na Lei n. 14.298/22[1], que revogou a taxa de fiscalização de transporte terrestre, cobrada pela Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT). O valor anual da taxa era de R\$ 1,8 mil por ônibus registrado pela empresa detentora de autorização ou permissão outorgada pela agência. De fato, a revogação dessa taxa já havia sido aprovada, anteriormente, pelo Congresso Nacional, por meio do Projeto de Lei n. 3819/20. Após o veto do Presidente da República, sob fundamento de que contrariava o interesse público os deputados e senadores, então, derrubaram o veto presidencial, no dia 17.03.2022. Com isso, foi publicada a revogação da taxa.

## Receita Federal simplifica legislação no âmbito do Projeto Consolidação de Normas

Foram publicadas, no Diário Oficial da União, as Instruções Normativas RFB nº 2.073 e 2.074[2]. Com esses atos normativos, houve uniformização as regras sobre assinatura digital no envio de declarações e consolidando as normas que tratam da Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (Dmed).

As atualizações ocorrem no âmbito do Projeto Consolidação de Normas, apenas para simplificação e consolidação da legislação, sem alterações práticas para os contribuintes. As declarações permanecem sendo entregues com certificado digital, ressalvadas as exceções previstas na lei.

---

[1] (Projeto de Lei 3819/2020 - Senado Federal - Marcos Rogério - DEM/RO - Lei nº 14.298, - de 5 de janeiro de 2022, Publicado em: 06/01/2022 | Edição: 4 | Seção: 1 | Página: 1)

[2] (Instrução Normativa RFB Nº 2073, de 12 de março de 2022, Publicado em: 24/03/2022 | Edição: 57 | Seção: 1 | Página: 79 e Instrução Normativa RFB Nº 2074, de 23 de maio de 2022, Publicado em: 24/03/2022 | Edição: 57 | Seção: 1 | Página: 80)

A nova IN RFB nº 2.073/2022 revoga a IN RFB nº 969 e suas alterações, mas não extingue a obrigatoriedade do uso de assinatura digital nas situações abrangidas, apenas elimina uma redundância normativa, pois essa obrigatoriedade já estava prevista nos atos normativos instituidores das declarações. Nos casos em que não havia previsão específica, a obrigação foi adicionada, como, por exemplo, para a Declaração de Operações com Cartões de Crédito (Decred), Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune) e da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF). Foi publicada também a Instrução Normativa nº 2074, de 23.03.2022, que disciplina a Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (Dmed). A iniciativa consolida e atualiza a legislação da declaração e revoga a IN RFB nº 985 e suas alterações, visando apenas a atualização formal da norma e não traz mudanças para os declarantes.

## **Receita Federal obriga a declaração dos NFTs no imposto de renda**

A Receita Federal do Brasil entendeu que, por ser um produto financeiro, o NFT (token não fungível) consubstancia um investimento declarável no imposto de renda (IR). Com efeito, todos os investimentos, inclusive criptoativos, devem ser informados na ficha “Bens e Direitos”, desde que estejam dentro dos limites de obrigatoriedade disposta pela Receita Federal, de acordo com a Instrução Normativa nº 1.888/2019[3], quando o valor mensal das operações ultrapassar R\$ 30 mil.

Para informar a posse de NFTs, stablecoins e demais criptoativos, na plataforma da Declaração do IR, o contribuinte deve selecionar na ficha o grupo Criptoativos e, em seguida, informar o código mais adequado para o tipo de ativo digital a ser declarado.

---

[3] (Instrução Normativa Nº 1.888, de 13 de maio de 2022, Publicado em: 07/05/2019 | Edição: 86 | Seção: 1 | Página: 14)

Além disso, para fins de tributação do IR, como ocorre na venda de outros tipos de ativos, os ganhos obtidos com a venda de NFTs, cujo total alienado no mês seja superior a R\$ 35 mil, são tributados, a título de ganho de capital, segundo alíquotas progressivas estabelecidas em função do lucro (a alíquota pode variar entre 15% para ganhos até R\$ 5 milhões e 22,5%, para ganhos que ultrapassem R\$ 30 milhões) e o recolhimento do imposto sobre a renda deve ser feito até o último dia útil do mês seguinte ao da transação, no código de receita 4600.

## **Espírito Santo estabelece isenção de ICMS para aquisição de veículo novo por pessoa com deficiência**

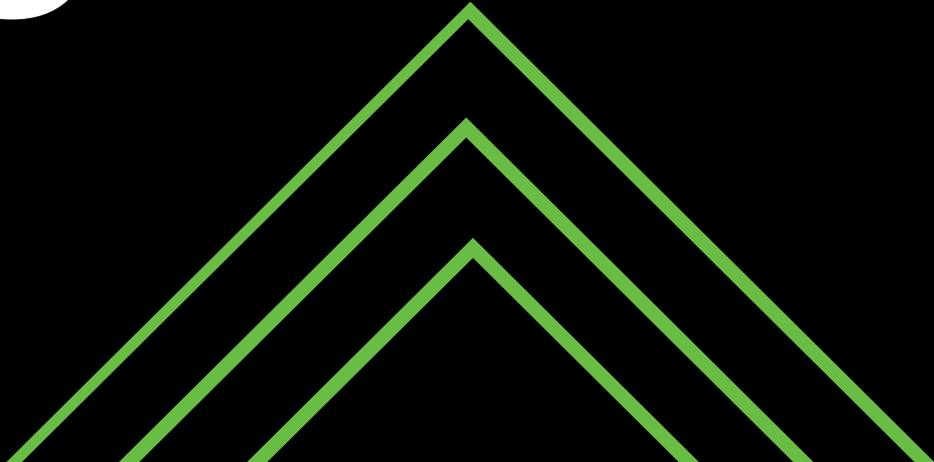
O Estado do Espírito Santo definiu que o responsável pela pessoa com síndrome de down possui isenção de ICMS para a aquisição de veículo novo, em compras internas ou interestaduais[5]. Para o acesso ao benefício fiscal, o valor do veículo deve ser de até R\$ 100 mil. A isenção, contudo, incide somente até R\$ 70 mil, de forma que o beneficiário deve pagar o ICMS sobre o valor excedido. Outro requisito é a atestação da condição de pessoa com deficiência, por meio de laudo de avaliação emitido por médico, no formulário específico elaborado pela SEFAZ-ES. O referido laudo deve ser apresentado à SEFAZ-ES antes do ato da compra do veículo.

---

[5] (Decreto n. 5.108-R, de 22 de março de 2022, Publicado em: 23/03/2022, edição: 25.700, p. 9)

# JURISPRUDÈNCIA COMENTADA

IAT



## ***SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ***

### **STJ decide que é ilegítima a exigência do IRPJ e da CLL sobre os ganhos obtidos por empresa beneficiada com pagamento adiado do ICMS**

A Primeira Turma do STJ decidiu que é ilegal a cobrança do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) em relação aos ganhos obtidos por empresa beneficiada com pagamento adiado do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), concedido como incentivo fiscal.

Na origem, tratava-se de mandado de segurança impetrado por empresa fabricante de refrigerantes para não ter que recolher o IRPJ e a CSLL sobre a quantia obtida com a sua participação no Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (Prodec), incentivo concedido pelo fisco de Santa Catarina para o pagamento adiado de parte do ICMS, relativo ao acréscimo resultante do estabelecimento da empresa naquele estado, após 36 meses com juros simples, mas sem correção monetária.

No entanto, de acordo a Secretaria da Receita Federal, tal valor equivaleria a lucro, base de cálculo de incidência dos tributos federais em referência.

Diante disso, o entendimento unânime do colegiado da Primeira Turma do STJ teve como fundamento o fato de que o fisco, ao considerar os ganhos obtidos como lucro, possibilita a retirada indireta do incentivo fiscal pela União, resultando na redução do benefício ou até mesmo em seu esvaziamento.

Foi asseverado pela Relatora do caso, Ministra Regina Helena Costa, que no julgamento do EREsp 1.517.492, o STJ definiu que o crédito presumido de ICMS não pode ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, independentemente de os créditos se enquadrarem em uma categoria específica de subvenção. Assim, a mesma tese deve ser aplicada ao pagamento diferido do ICMS.

Além disso, a ministra destacou a necessidade da observância ao modelo federativo e à distribuição das competências tributárias, uma vez que cabe aos estados instituir ICMS, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais.

Desta forma, concluiu que a tributação pela União de valores relativos a incentivo fiscal concedido por estado estimula a competição indireta entre os entes da Federação, interfere na política fiscal adotada por Santa Catarina, bem como abala a credibilidade no programa de incentivo do ente federado.”

(REsp 1.222.547, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Rel. Ministra Regina Helena Costa)

## **STJ admite a compensação dos tributos pagos indevidamente antes da impetração de MS**

O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que é legítima a compensação dos tributos pagos indevidamente antes da impetração do mandado de segurança (MS) que reconheceu o direito à compensação, desde que ainda não atingidos pela prescrição.

De acordo com o Superior Tribunal de Justiça, a declaração do direito à compensação, em mandado de segurança, é cabível relativamente aos tributos pagos antes da impetração, desde que ainda não atingidos pelo prazo prescricional.

Com efeito, o STJ assentou que o reconhecimento do direito à compensação de valores antes da impetração não implica produção de efeito patrimonial pretérito, "visto que não há quantificação dos créditos a compensar e, por conseguinte, provimento condenatório em desfavor da Fazenda Pública à devolução de determinado valor, o qual deverá ser calculado posteriormente pelo contribuinte e pelo fisco no âmbito administrativo, segundo o direito declarado judicialmente ao impetrante".

(EREsp n. 1.770.495, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Rel. Ministro Gurgel de Faria)

## **STJ entende que benefícios tributários concedidos pela União para compensar pandemia não podem ser estendidos aos Estados sem lei específica**

A Segunda Turma do STJ, por unanimidade, entendeu que não é possível, sem lei específica do próprio Estado Federativo, estender para tributos estaduais os efeitos de normas aplicáveis no âmbito dos tributos federais ou do Simples Nacional, ou mesmo os benefícios concedidos por alguma outra unidade da Federação.[6]

Segundo a Corte, não cabe ao Judiciário atuar como legislador positivo, definindo políticas públicas, sob pena de substituir a atuação dos gestores responsáveis pela condução dos destinos do Estado.

Ainda, conclui-se que não há quebra de isonomia, pois a igualdade material pressupõe tratamento desigual, na medida de suas desigualdades, para os que se encontram em situação de maior vulnerabilidade, o que já é feito em relação às micro e pequenas empresas.

---

[6] Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso em Mandado de Segurança nº 67.433. Rel. Min Assusete Magalhães. Recorrente: ADEMIR COMERCIO DE VEICULOS E TRANSPORTADORA LTDA. RECORRIDO: ESTADO DO ESPIRITO SANTO. Publicado em 18/03/2022.

## STJ decide que IRPJ e CSLL não incidem sobre valor decorrente de pagamento adiado de ICMS

A Primeira Turma do STJ, por unanimidade, decidiu que é ilegal a cobrança do IRPJ e da CSLL em relação aos ganhos obtidos por empresa beneficiada com pagamento adiado do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), concedido como incentivo fiscal.[7] De fato, conforme o entendimento do Tribunal da Cidadania, a qualificação desses ganhos como lucro possibilitaria que a União retirasse, indiretamente, o incentivo fiscal concedido pelos estados, ensejando o esvaziamento ou a redução do benefício. Assim, a cobrança desobedeceria ao princípio federativo ao estimular a competição indireta entre os entes da Federação. Além disso, segundo o Superior Tribunal de Justiça, o exercício da competência tributária federal traduziu interferência na política fiscal adotada por Santa Catarina, pois o prazo estendido para o pagamento de ICMS com redução de encargos, instituído por lei local específica, atendeu aos princípios constitucionais.

---

[7] Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial nº 1.222.547. Rel. Regina Helena Costa. Recorrente: VONPAR REFRESCOS S/A. RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL. Publicado em 16/03/2022.

## **STF define tese de que as taxas de cartões compõem a base de cálculo do PIS e da Cofins**

O STF fixou, por oito votos a três, a tese de que os valores retidos por administradoras de cartões a título de comissão integram a base de cálculo do PIS e da Cofins. Prevaleceu o entendimento do Ministro Alexandre de Moraes, que inaugurou a divergência em relação à tese do Relator Ministro Marco Aurélio. Para este, os valores retidos por administradora de cartão de crédito ou débito, a título de comissão, não compõem a base de incidência das contribuições

(Recurso Extraordinário nº 1.049.811 - Tema de Repercussão Geral nº 1.024)

## **STF reconhece a imunidade concedida a entidades de natureza religiosa se estende ao II e IPI**

O STF reconheceu, por unanimidade, que a imunidade tributária concedida a entidades de natureza religiosa se estende ao II e ao IPI incidentes sobre as importações de bens destinados às finalidades essenciais dessas organizações. Com efeito, segundo o Tribunal Constitucional, essas entidades podem se caracterizar como instituições de assistência social, beneficiando-se, como consequência, da imunidade tributária prevista no artigo 150 inciso VI, alínea c, da Constituição Federal. Para o Relator Min. Roberto Barroso, as entidades sem fins lucrativos que colaborem com o Estado na concretização dos objetivos característicos de entidades de assistência social podem ser consideradas como tais, inclusive a fim de terem direito à imunidade tributária.

(Recurso Extraordinário nº 630.790 - Tema de Repercussão Geral nº 336)

## STF invalida normas de quatro estados e do DF que disciplinavam a cobrança do ITCMD

O STF decidiu, por unanimidade, que são inconstitucionais dispositivos de leis do Distrito Federal e dos Estados do Paraná, do Tocantins, de Santa Catarina e de Mato Grosso do Sul que disciplinavam a cobrança do ITCMD nas doações e heranças instituídas no exterior[4]. Os ministros seguiram o entendimento firmado no julgamento do RE n. 851.108, submetido à repercussão geral (Tema n. 825), em que o STF decidiu que os Estados e o Distrito Federal não podem exigir o ITCMD sem que haja lei complementar federal sobre a matéria, nos termos do art. 155, parágrafo 1º, inciso III, da Constituição Federal. O STF definiu, ainda, que os efeitos das decisões em comento foram gerados a partir de 20.4.2021, visto que se trata da data da publicação do acórdão paradigma. Foram ressalvadas apenas as ações judiciais em curso na referida data, nas quais se discutia a validade da cobrança do ITCMD ou o Estado competente para o seu recolhimento.

---

[4] (ADIs n. 6818, 6820, 6823, 6840 e 6833, Supremo Tribunal Federal, Pleno, 18/03/2022, Rel. Min. Rosa Weber)

## **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF**

**Inadimplemento fiscal e descumprimento de obrigações acessórias não caracterizam, por si só, a responsabilidade tributária de sócios, administradores e procuradores.**

A Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu que a responsabilização tributária dos sócios, administradores e procuradores é prerrogativa excepcional da Administração Tributária, razão pela qual demanda conjunto probatório robusto, preciso e próprio para permitir a transposição da personalidade jurídica do contribuinte. Nesse sentido, não bastam, para atribuir a dita responsabilidade, a mera constatação da presença de determinado indivíduo como titular, dirigente ou procurador em instrumento societário, nem a argumentação genérica e abstrata de que as práticas das empresas dependem de atos de gestão de pessoas naturais. A Turma entendeu, portanto, que o inadimplemento fiscal, o descumprimento de obrigações acessórias e as falhas contábeis não acionam, por si só, a responsabilização de que trata o art. 135 do CTN. (Acórdão n. 9101-005.983)

**É indevida a glosa da amortização de ágio quando fundamentado no critério da necessidade**

É indevida, na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a utilização do critério de necessidade de que trata o art. 299 do RIR/99 (atual art. 311 do RIR/18) como fundamento para a glosa da amortização de ágio.

Foi assim que decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais. Isso porque a dedutibilidade do ágio, em realidade, baseia-se em normas específicas. Segundo o órgão administrativo, também justifica o cancelamento da aludida glosa a constatação de que a fiscalização deixou de analisar o laudo que atestaria o fundamento econômico do ágio em rentabilidade futura. Tendo em vista que a produção do referido laudo é exigida por lei, é obrigatória a sua análise pela fiscalização. (Acórdão n. 9101-005.975)

## **Qualificação da multa decorrente da glosa da amortização de ágio intragrupo exige conjunto probatório concreto**

A Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu que, para que a glosa da amortização fiscal do ágio gerado em operação intragrupo ou com partes relacionadas sofra a incidência de multa qualificada, é necessária a demonstração específica e juridicamente adequada da ocorrência de práticas fraudulentas, sonegatórias ou de conluio, bem como conjunto probatório concreto correspondente. Isso porque a qualificação da multa de ofício é medida extrema e excepcional, cuja aplicação deve ser reservada àqueles que, acima de qualquer dúvida ou plausibilidade de boa-fé, adotaram posturas antijurídicas altamente lesivas e verdadeiramente delituosas. E mais, considerando que sequer há proibição legal expressa e objetiva à referida amortização, não pode a divergência hermenêutica entre contribuintes e fisco sobre os critérios de materialidade para a formação do ágio e a legitimidade de sua posterior dedução ser tratada ou confundida com as aludidas práticas ilícitas. (Acórdão n. 9101-005973)

## **Investimentos com pesquisa e desenvolvimento no setor elétrico são dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.**

A Câmara Superior de Recursos Fiscais determinou que, diante da falta de incerteza e embora denominado de provisão, os gastos com pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico determinada em lei configuram contas a pagar, constituindo passivo, já que os valores a serem pagos são líquidos e certos. Por conta disso, esse gasto não merece o tratamento tributário que proíbe a dedução de uma provisão do lucro real e da base de cálculo da CSLL previsto na Lei 9.249/1995. Deste modo, uma vez que tais dispêndios constituem passivo como despesa no resultado, são dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL. (Acórdão n. 9101-005.952)

## **Na incorporação horizontal ou linha a linha, os limites para a dedução de JCP devem ser considerados de acordo com essa operação e não de acordo com uma operação diferente da efetivamente realizada.**

A Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu que a operação de incorporação horizontal ou linha a linha, aquela que a contrapartida do acervo líquido incorporado não é registrada integralmente na conta de Capital Social e sim distribuída por várias contas do Patrimônio Líquido, pela via de apropriação de saldos contábeis rubrica a rubrica não é vedada, seja pelas normas contábeis, seja pelas normas societárias.

A partir daí, definiu-se que não há, também, norma tributária que determine a requalificação, para fins fiscais, de tais atos praticados nessa operação. Conseqüentemente, os limites para a dedução de Juros Sobre o Capital Próprio previstos na Lei 9.249/1995, a partir do lucro líquido do período de pagamento ou dos lucros acumulados e reserva de lucros apurados em períodos anteriores, devem considerar a operação realizada de incorporação horizontal e não uma operação distinta dessa que foi efetivada.

## **Receita Federal Brasileira - RFB**

### **Lei do Bem: RFB esclarece dúvidas sobre exclusão de despesas com pesquisa em inovação.**

A Receita Federal publicou a Solução de Consulta n. 12/2022, em que esclarece dúvidas sobre o aproveitamento do benefício fiscal previsto no art. 19, §3º, da Lei n. 11.196/2005, a Lei do Bem, que dispõe sobre a possibilidade de contribuinte excluir das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas incorridas com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica objeto de patente concedida ou cultivar registrado.

Na circunstância analisada no parecer fazendário, o contribuinte teria realizado nos anos de 2013 e 2015 pesquisas que resultaram em inovação em produto, fato que deu ensejo ao pedido de patente no Instituto Nacional de Propriedade Industrial ("INPI"). Ocorre que, a despeito de a Consulente ter registrado essas despesas operacionais dedutíveis nos períodos incorridos, mais de 6 anos teriam transcorrido e o referido órgão não se manifestou acerca da concessão da patente pleiteada.

Diante dessa situação, a Autoridade Fiscal esclarece que o contribuinte somente constitui o seu direito de realizar a exclusão do valor do incentivo fiscal relativo à patente, previsto no art. 19, § 3º da Lei n. 11.196/2005, na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando a patente é, efetivamente, concedida.

Ademais, afirma que, sob esse prisma, não há que se falar na fluência de prazo decadencial para o contribuinte que excluir o valor desse incentivo fiscal relativo à patente, enquanto ela não for concedida pelo INPI. Afinal, no intervalo de tempo transcorrido antes da concessão da patente, a pessoa jurídica ainda não tem o seu direito ao aproveitamento do benefício fiscal em apreciação.

A resposta à consulta arremata que, a partir da concessão da patente, a pessoa jurídica não possui faculdade de escolher em que período de apuração fará a discutida exclusão, na medida em que ela deve ser realizada no período de apuração em que a patente for concedida.

Por fim, a Autoridade Fiscal relembra que a exclusão do lucro líquido, do valor correspondente à soma dos incentivos mencionados fica limitada ao valor das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, antes da própria exclusão, sendo vedado o aproveitamento de eventual excesso em período de apuração posterior.

# TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE SÃO PAULO - TJSP

## TJSP suspende liminares obtidas por empresas para não pagar o Diferencial de Alíquotas do ICMS no exercício de 2022

O Tribunal de Justiça de São Paulo, ao julgar pedido formulado pelo Estado de São Paulo, acolheu o argumento fazendário de que as inúmeras decisões proferidas por juízes em primeiro grau, suspendendo o DIFAL do ICMS em 2022, seriam capazes de ensejar danos à gestão fiscal e à sobrevivência de São Paulo neste ano, daí revelando-se a necessidade de suspensão das liminares[8] Com esse entendimento do TJSP, foram suspensas ao menos 19 decisões liminares ou decisões que concediam antecipação de tutela favorável ao contribuinte. Segundo o Fisco estadual, a estimativa conservadora projeta R\$ 1,63 bilhão a ser arrecadados de Difal entre abril e dezembro deste ano.

---

[8] Tribunal de Justiça de São Paulo. Processo n. 2062922-77.2022.8.26.0000. Decisão Monocrática do Presidente do Tribunal de Justiça Des. Ricardo Anafe. Publicado em 29/03/2022.

## **TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS - TIT**

### **TIT-SP define que créditos de ICMS sobre produtos da Zona Franca de Manaus podem ser glosados**

Por 7 votos a 4, a Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo decidiu, em sessão temática, que o fisco estadual pode negar créditos de ICMS sobre produtos adquiridos na Zona Franca de Manaus. De acordo com a maioria dos conselheiros, não se aplica à tomada de créditos de ICMS nessas operações o artigo 15 da Lei Complementar 24/75, que veda aos fiscos estaduais excluir benefícios oriundos do Amazonas. Nesse sentido, o artigo 15 refere-se somente aos incentivos fiscais anteriores à Constituição de 1988.

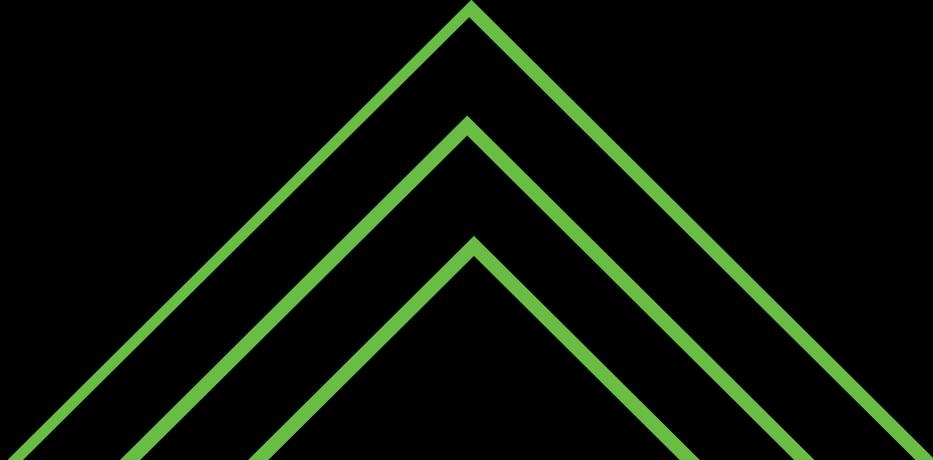
Já os benefícios concedidos posteriormente só poderiam ser aproveitados em outros estados mediante a celebração de convênio convalidado pelo Confaz. Assim, a tese será aplicada aos próximos processos sobre o tema julgados no Tribunal. De imediato, a tese já será aplicada a 47 processos em trâmite, cujo débito exigido originalmente pelos lançamentos em autos de infração supera a casa dos R\$ 2 bilhões.

---

[8] Tribunal de Justiça de São Paulo. Processo n. 2062922-77.2022.8.26.0000. Decisão Monocrática do Presidente do Tribunal de Justiça Des. Ricardo Anafe. Publicado em 29/03/2022.

# ARTIGOS E COLUNAS

IAT



# NULIDADE COMO ILÍCITO E NULIDADE COMO SANÇÃO

por Tácio Lacerda Gama

1. Ilícitos nomogenéticos e suas espécies; 2. Inconstitucionalidade; 3. Ilegalidade; 4. Nulidade e anulabilidade; 5. Erro de fato e erro de direito; 6. Improcedência da pretensão da Fazenda ou do contribuinte; 7. Conclusão: Atributo comum do gênero nulidade - sanção pelo descumprimento da norma de competência; 8. Bibliografia

Em trabalhos anteriores, defini noções de existência, validade, invalidade, vigência e eficácia das normas jurídicas. [1] Nestas oportunidades, busquei destacar a relevância destes conceitos para a compreensão da dinâmica do Sistema Tributário Nacional, num esforço de sistematização típico da teoria geral do direito. Neste artigo, relacionaremos estas definições fundamentais com o direito positivo, a dogmática jurídico-tributária e a jurisprudência. É neste contexto que se poderei demonstrar o que há de comum entre a inconstitucionalidade, a nulidade, o erro de fato, o erro de direito e as improcedências da pretensão do contribuinte ou do fisco.

## 1. ILÍCITOS NOMOGENÉTICOS E SUAS ESPÉCIES

São premissas para o desenvolvimento este trabalho: i. todas as normas jurídicas regulam condutas. Logo é insubsistente a distinção entre normas de estrutura e normas de comportamento;

---

[1] Competência tributária - fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Ed. Noeses, 2019, pp. 301-139.

ii. “nomogênese” é a palavra que designa o surgimento de novas normas (nomo = norma + gênese = surgimento, criação); iii. conduta nomogenética é a que produz novas normas; iv. toda ação pode ser tipificada como lícita ou ilícita; v. a norma jurídica de competência prescreve conduta nomogenética lícita e, também, a enunciação ilícita de novos textos jurídicos; vi. norma criada licitamente é válida, vigente e apta a ser eficaz; vii. norma criada segundo a norma sancionatória de competência foi produzida ilicitamente e é, portanto, norma inválida[2]; viii. norma que reconhece a invalidade de outra pode prescrever restrições quanto à sua vigência ou quanto à sua eficácia; ix. é “ilícito nomogenético” a conduta de criar uma norma sem fundamento na norma de competência. Essas nove premissas são essenciais para que possamos analisar as características comuns a todos os ilícitos que se pode incorrer na criação de uma norma.

Pois bem, ter sido criada de forma ilícita – sem fundamento na norma de competência ou ajustada à norma sancionatória de competência – é o que há de comum entre os vícios[3] de inconstitucionalidade, ilegalidade, nulidade, anulabilidade, erro de fato, erro de direito e de simples improcedência da pretensão da Fazenda ou do contribuinte. Ocorre, em todos esses casos, um desajuste entre a norma jurídica criada e seu respectivo fundamento de validade. É esse desajuste que impõe, em alguns casos, a não aplicação da norma ao caso concreto. Em verdade, ainda como decorrência das premissas fixadas acima, poderíamos afirmar que todo conflito de interesse em matéria tributária leva em consideração a ocorrência ou não de um ilícito nomogenético, numa das modalidades a que acabamos de aludir.

---

[2] Em sentido contrário: “Una sanción supone que la conducta a la que se imputa es indeseable y merece ser desalentada. (...) Simplemente, no reconoce sus efectos jurídicos.” Santiago Nino cita outra diferença entre nulidade e sanção: “(...) si suprimimos la sanción de una norma penal, lo que queda (por ejemplo, ‘no se debe matar’), si bien puede perder fuerza, todavía tiene sentido; en cambio, si se suprime la nulidad como consecuencia de una norma que establece cierto procedimiento, lo que resta (por ejemplo, ‘el testamento debe hacerse con testigos’) no tendría ningún sentido, ni podríamos decir que constituye regla alguna.” (NINO, Carlos Santiago. Introducción al análisis del derecho. Barcelona: Editorial Ariel, 1983, p. 90-1)

[3] “Se llama ‘viciada’ toda norma, disposición o fuente que no sea enteramente conforme a las normas que regulan su creación. Por una parte, un ‘vicio’ es el efecto de la violación de una norma sobre la producción jurídica. Por otra, un ‘vicio’ es la causa (o la razón) de la invalidez de la norma viciada.” (GUASTINI, Riccardo. Distinguiendo. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 322)

Outro ponto a ser destacado: a prescrição da conduta de criar uma norma é feita pela vinculação entre forma e matéria. É a norma de competência que prescreve que tipo de enunciação é adequado para tratar de que tipo de matéria. Se cabe à emenda constitucional, lei complementar ou ordinária tratar de uma matéria tributária qualquer é tema que só a norma de competência pode prescrever. Ora, se forma e matéria estão vinculados pela competência, a forma viciada compromete a matéria e vice-versa. Noutras palavras, é impróprio pensar num vício exclusivamente formal ou material,[4] pois, no direito positivo, forma e matéria se co-implicam. O que existe é a preponderância formal ou material, nunca a exclusividade.

Definido o que se pode entender por criação ilícita de normas e definidas as suas espécies, cabe pensar quais dispositivos da norma de competência podem ser violados na atividade nomogenética. Para isso, retomaremos à sua estrutura formal:  $N_{jcom} \{[(s.p(p1.p2.p3...)).(e. t)] \rightarrow [s(s.sp) . m(c.s.e.t)]\}$ . Esta norma, assim formalizada, qualifica o sujeito ativo da competência, além de aglutinar os critérios que devem ser levados em conta na criação da norma jurídica válida. Em linguagem desformalizada, este sintagma pode ser lido assim: se o sujeito competente (s) realizar a enunciação [p(p1.p2.p3...)] em certas condições de espaço (e) e de tempo (t) então será permitido ou obrigatório, conforme o caso, editar norma jurídica que verse sobre uma certa matéria [m(c.s.e.t)] para uma determinada comunidade (sp). Atendidas essas prescrições a norma criada será válida. Caso contrário, inválida.

---

[4]“Es inválida por razones ‘formales’ una ley que no haya sido dictada por el órgano competentey según los procedimientos debidos. Es inválida por razones ‘materiales’ (o ‘sustanciales’) una ley que esté en conflicto con la constitución por su objeto (la materia regulada) o por su contenido (la forma cómo se regula esa materia).

Ahora bien, mientras que la invalidez material es una forma ‘débil’ de invalidez, que no comporta además la inexistencia de la ley, la invalidez formal, de modo general, es una invalidez de tipo ‘fuerte’ que, habitualmente, comporta nada menos que la inexistencia de la ley. (...)

Podría también decirse así: una ley materialmente inválida es anulable (por un tribunal constitucional), mientras que una ley formalmente inválida es decididamente nula (de forma que su nulidad puede ser reconocida por cualquier juez)” (GUASTINI, Riccardo. Distinguiendo. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 313)

Os critérios da norma de competência oferecem, ainda, a esquematização dos tipos de vício que podem ser cometidos, em conjunto ou isoladamente, na criação de normas jurídicas. No que diz respeito à enunciação, há vícios quanto ao sujeito competente,[5] enunciação/procedimento, espaço e tempo. No que se refere à matéria, especificamente, há vícios quanto a conduta prescrita e os âmbitos de vigência espacial e temporal aos quais a norma inferior deve se ajustar. Existem, pois, oito formas de violar a norma de competência, sendo quatro formais e quatro materiais.[6]

Os ilícitos nomogenéticos, porém, não se presumem, tampouco são automáticos e infalíveis.[7] Sendo o direito positivo um sistema dinâmico de normas, apenas com decisões exaradas por autoridades competentes – via de regra, titulares de competência jurisdicionais – é possível constituir a invalidade de uma norma.[8]

---

[5] “A criação de um tributo por pessoa política incompetente viola normas constitucionais. Essa anomalia jurídica não pode ser sanada, nem mesmo com o beneplácito da pessoa política que sofreu a usurpação. Portanto, a falta de competência da pessoa política que, fazendo rosto à Constituição, ‘cria’ tributos alheios acarreta a nulidade do ato por ofensa a princípio básico da ordem jurídica. A lei assim produzida, maculada por vício essencial, não pode, mesmo, ter eficácia jurídica. Pelo contrário, pronunciada pelo Judiciário, mediante provocação, a nulidade, volvem as coisas ao estado anterior ao do advento do ato anulado (efeito *ex tunc*). Assim preceitua a teoria das nulidades.” (CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 466-7)

[6] “É ponto pacífico que o descompasso entre uma norma jurídica qualquer (emenda constitucional, lei, decreto, portaria, ato administrativo etc.) e a Constituição tem o nome técnico de inconstitucionalidade, que, como predica a melhor doutrina, pode ser material ou formal. Material, quando o conteúdo da norma jurídica é incompatível com regra ou princípio constitucional. E, formal, quando a norma jurídica é editada por autoridade, órgão ou pessoa incompetente ou sem a observância dos procedimentos adequados (nos termos da Constituição).” (CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo. As Inconstitucionalidades da “Nova” CPMF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes questões atuais do direito tributário. 3º volume. São Paulo: Dialética, 1999, p. 298).

[7] “Descabe buscar o princípio lógico da não-contradição para solucionar o conflito. Primeiro, a contraditoriedade é recíproca; segundo, a lógica mesma não dá um critério de decisão entre N e não-N; terceiro, o princípio lógico não é norma positiva (supraconstitucional, ou intraconstitucional, ou intra-sistêmica) para desconstituir normas vigentes. A ele se vai, como auxiliar indispensável, no processo de hermenêutica, que prepara o ato-de-decisão. Normas (materialmente constitucionais) repartem competência a órgão, instituem a forma procedimental, ponente de normas e, até, o conteúdo mínimo inafastável, como requisito de validade.” (VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. 4º ed., São Paulo: RT, 2000, p. 308-9).

[8] “Substancialmente, o mesmo ocorre com a norma inconstitucional que violar o processo de produção (o *Erzeugungsprozess*) de normas. A norma inconstitucional é válida enquanto não desconstituída pelo órgão com competência para tal. Mesmo, normas N e não-N, contraditórias entre si, são ambas válidas, alternativamente aplicáveis aos atos administrativos, aos atos judiciais e aos próprios atos de legislação ordinária. Dizemos alternativamente, pois seria insolúvel o caso concreto com incidência de N e não-N. A inaplicabilidade simultânea não prejudica a simultânea validade.” (VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. 4º. ed. São Paulo: RT, 2000, p. 309).

A invalidade exige reconhecimento expresso por outra norma jurídica. E essa norma, quando positivada, prescreve até quando a norma criada de forma ilegítima poderá ser aplicada, em relação a que sujeitos, entre outros efeitos possíveis. Neste contexto, falar em controle concentrado ou em controle difuso da constitucionalidade das normas jurídicas; em eficácia erga omnes ou erga singulum; em efeitos ex tunc, ex nunc e modulado; em declaração de inconstitucionalidade com ou sem redução de texto; nada mais significa que tratar dos efeitos prescritos pela norma que reconhece um ilícito na criação de outras normas.

Todos esses efeitos seguem um princípio: assegurar que a norma hierarquicamente superior prevaleça sobre a norma inferior. Coibir ilícitos nomogenéticos, noutro dizer, é a forma que o sistema jurídico encontra para preservar sua consistência, evitando que os comandos emanados de autoridades hierarquicamente inferiores regulem condutas em detrimento daqueles emanados por autoridades superiores. Desta forma, pelo controle de constitucionalidade se assegura a prevalência das normas constitucionais sobre todas as demais; o controle de legalidade afirma a lei como superior aos atos infralegais e assim sucessivamente.

Entre as teses defendidas neste trabalho está a de que a norma que reconhece um ilícito na criação de outra norma – seja ele de natureza formal ou material – tem nítido caráter sancionatório. Esta sanção cumpre o papel de desestimular a criação de normas ilícitas e, na eventualidade delas serem criadas, corrigir os respectivos efeitos restringindo a eficácia e até a vigência destas normas. Aceita esta natureza, não se pode ignorar que os contornos de toda e qualquer sanção devem ser estabelecidos pela lei, segundo critérios que variam de acordo com a gravidade do ilícito. Analisando o sistema de direito positivo, perceberemos que alguns ilícitos, como aqueles que violam a Constituição da República, são gravíssimos. Por isso a norma que o reconhece pode ter efeitos para toda a sociedade (erga omnes) ou, mesmo, poder ser alegada a qualquer tempo, sem prejuízo de caducidade.

Noutras circunstâncias, porém, os vícios são menos graves, a ponto de poderem ser convalidados sem prejuízo para a validade, vigência ou eficácia da norma. Em qualquer caso, cabe sempre ao direito positivo regular em que circunstâncias a norma se sujeita a sanções graves ou leves. Não cabe ao intérprete autêntico julgar a gravidade do ilícito sem fundamento no que prescreve a lei, tampouco se admite juízos discricionários neste particular.

Ressaltamos que, por força do artigo 27 da Lei nº 9868/98, foi aberta a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal, mediante deliberação qualificada de seus membros, decidir pela modulação de efeitos das normas que reconhecem a inconstitucionalidade de outra, no controle concentrado. Em mais de uma oportunidade, o plenário do STF fez uso desta prerrogativa, atribuindo efeitos *ex nunc* a normas que, ordinariamente, teriam efeitos *ex tunc*. Este preceito normativo se justifica pela circunstância de que, em alguns casos, preservar a consistência do sistema jurídico, em especial a sua hierarquia, pode trazer mais prejuízos à sociedade do que manter os efeitos de norma criada ilicitamente. Esta hipótese, contudo, não pode ser feita a favor do Estado, como bem demonstra Mizabel Derzi[9], em vigoroso estudo sobre a matéria. Isso porque a modulação de efeitos pró Estado, entre muitas outras razões, equivale a autorizar que o agente que realiza o ilícito nomogenético se beneficie da própria torpeza, em detrimento do Sistema Constitucional Tributário.

Em síntese, para que se possa configurar um ilícito desta natureza é imprescindível o concurso dos seguintes elementos: i. autoridade competente, titular de jurisdição administrativa ou judicial; ii. processo em que se discuta a validade da norma no curso da ação ou de forma incidental; iii. alegação de conflito real entre norma inferior e superior - de competência -; iv. prejuízo para a parte, pois não há de se cogitar de nulidade sem dano real ou iminente; e v. a parte que alega o ilícito nomogenético (inconstitucionalidade, ilegalidade, nulidade...) não pode ter dado causa a ele, pois é vedado a qualquer pessoa se beneficiar da nulidade que tenha provocado ou, noutro dizer, tirar proveito da própria ilicitude.

Após resgatar essas idéias, que servem para explicar e qualificar todas as modalidades de ilícitos que podem ser praticados na enunciação de textos normativos, estamos de posse dos instrumentos conceituais aptos a investigar cada uma das espécies de ilícitos nomogenéticos.

---

[9] Modificações da jurisprudência no direito tributário. São Paulo, Editora Noeses, 2009. *passim*.

É o que faremos a seguir.

## INCONSTITUCIONALIDADE

É inconstitucional a norma criada em confronto direto com o texto da Constituição.[10] Com a ressalva dos atos que promovem descumprimento de preceito fundamental, apenas as normas inseridas no sistema de direito positivo por lei, em sentido amplo, podem estabelecer esta espécie de antinomia.[11] Nos demais, o confronto é apenas oblíquo, subordinado ao diploma legislativo imediatamente superior. Assim, um decreto, uma instrução normativa ou uma portaria podem prescrever disposições contrárias à Lei Maior, mas serão consideradas ilegais, pois teriam na lei seu fundamento de validade imediato. Antes de serem inconstitucionais, seriam ilegais.

Na hierarquia dos vícios que se pode cometer ao editar uma norma, a inconstitucionalidade está no cimo.[12] Nada é mais grave do que a ofensa direta à Constituição. E não é por acaso que a própria Lei das leis prescreve os instrumentos necessário à preservação de sua integridade. O legislador constituinte cuidou pormenorizadamente do controle de constitucionalidade: estabeleceu as formas de controle, indicando se seria concentrada ou difusa; ao prescrever os efeitos que cada uma dessas formas de controle pode ensejar, se erga omnes ou erga singulum ou se ex tunc ou ex nunc; indicou que sujeitos poderiam agir em nome da coletividade, pleiteando o controle concentrado de constitucionalidade; e, além disso, prescreveu que cabe ao Supremo Tribunal Federal ser o órgão máximo competente para julgar a inconstitucionalidade das leis e atos normativos.

---

[10] "A norma impositiva tributária é a regra geral e abstrata, veiculada por lei, que institui o tributo. É produto, portanto, da aplicação das normas constitucionais. Em caso de inadequação entre tal regra e o parâmetro constitucional ter-se-á hipótese de invalidade, que é qualificada como 'inconstitucionalidade'. Dependendo do tipo de norma de competência infringida, a inconstitucionalidade poderá atingir a norma impositiva, ou o seu veículo introdutor." (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Normas de competência e o controle de validade da norma impositiva tributária. In: BARRETO, Aires Fernandino [et al]. Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2005, p. 851)

[11] "Segue-se, iniludivelmente, que inconstitucional é a lei (ou o ato normativo de igual ou inferior tope) que contravém, direta ou indiretamente, prescrições, mandamentos, categorias ou princípios encartados na Constituição. Portanto, inconstitucional é, não só o ato que viola a letra expressa do Texto Supremo, senão, igualmente, o que atrita com seu espírito, vale dizer, com seu sentido e real significado." (CARRAZZA, Roque Antonio. Conflitos de competência: um caso concreto. São Paulo: RT, 1983, p. 28)

[12] "La inconstitucionalidade es un caso particular de invalidez: es la invalidez que deriva de la no-conformidad de una norma con la constitución." (GUASTINI, Riccardo. Distinguiendo. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 323).

A natureza da norma inconstitucional é tema recorrente entre aqueles que litigam acerca do tema. A relevância prática da disputa estaria no efeito no tempo que se poderia imputar à decisão de inconstitucionalidade. A pergunta central seria: a norma inconstitucional é nula,[13] inexistente ou anulável. Se nula, seus efeitos retroagiriam à data de edição do ato viciado. Se inexistente, não seria possível considerar qualquer dos seus efeitos jurídicos.[14] Se anulável, é a decisão do STF que a anula, logo seus efeitos se projetariam apenas para o futuro, num caso clássico de eficácia ex nunc. [15]

Em voto que busca equacionar essa discussão, o Min. Celso de Melo[16] demonstra a existência das três posições indicadas acima, todas elas defendidas por juristas de escolas.[17]

[13] “A conseqüência da não conformidade com tais regras pode não ser sempre a mesma, mas haverá sempre algumas regras relativamente às quais a não conformidade transforma qualquer tentativa de exercício de poder legislativo num acto nulo ou, como na decisão de um tribunal inferior, sujeita-o à invalidação. Em certos casos, a partir da certificação de que os procedimentos não foram observados, a lei pode impor a conclusão da regularidade quanto a aspectos de procedimento interno e, noutros casos, as pessoas sem a qualificação exigida pelas regras, que participem nas actividades legislativas podem ficar sujeitas a uma pena nos termos de regras criminais especiais que considerem tal facto delicto. Mas, ainda que parcialmente encoberta por estas complicações, há uma diferença radical entre as regras que conferem e definem o modo de exercício dos poderes legislativos e as regras do direito criminal, as quais, pelo menos, se assemelham a ordens baseadas em ameaças.” (HART, Herbert L. A.. O Conceito de Direito. 3ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001. p. 39)

[14] “Una norma inválida puede, a pesar de su invalidez, pertenecer al ordenamiento (y seguir perteneciendo hasta que no sea expulsada por el órgano competente). Una norma ‘inexistente’, en cambio, es una norma que no pertenece en absoluto al ordenamiento. (...) Una norma, disposición o fuente es ‘inexistente’ si no responde ni siquiera a los requisitos mínimos para ser reconocida como norma, disposición o fuente perteneciente al ordenamiento. De todas maneras, el concepto de inexistencia no resulta fácil de precisar. Se considera inexistente, sin duda, cualquier norma que haya sido creada en violación de todas las normas que rigen su creación. Pero, para que una norma sea inexistente (no alcance ni el umbral de la existencia jurídica), no es necesario que sean violadas todas las normas sobre la producción jurídica: es suficiente que sean violadas algunas normas cruciales.” (GUASTINI, Riccardo. Distinguiendo. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 322-3).

[15] “Se as determinações da Constituição não são respeitadas, então não se produzem quaisquer normas jurídicas válidas, as normas em tais condições produzidas são nulas ou anuláveis, isto é: o sentido subjetivo dos atos postos inconstitucionalmente e que, portanto, não são postos de acordo com a norma fundamental, não será interpretado como seu sentido objetivo ou, então, essa interpretação – provisória – vem a ser repudiada.” (KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 57)

[16] “Essa posição de eminência da Lei Fundamental – que tem o condão de desqualificar, no plano jurídico, o ato em situação de conflito hierárquico com o texto da Constituição – estimula reflexões teóricas em torno da natureza do ato constitucional, daí decorrendo a possibilidade de reconhecimento, ou da inexistência, ou da nulidade, ou da anulabilidade (com eficácia “ex nunc” ou com eficácia “ex tunc”), ou, ainda, da ineficácia do comportamento estatal incompatível com a Constituição.” (Trecho do voto do Min. Celso de Mello (relator) nos autos do RE-Agr nº 353.508/RJ, 2ª Turma/STF – DJ 29.06.2007.)

[17] Recomendamos a leitura do já citado voto do Min. Celso de Melo, proferido no AGRE nº 395.902-6.

A despeito disso, defende que a sólida jurisprudência do Supremo Tribunal Federal aponta para a natureza nula da norma inconstitucional,[18] sendo-lhe, via de regra, cassados os efeitos desde a sua edição. Também ele, ao expor a posição prevalecente, acaba por se filiar a esta tese, ressaltando a posição do Min. Gilmar Mendes,[19] que sustenta a possibilidade de modular amplamente os efeitos da decisão.

Depois das ideias que expusemos acima, não é difícil inferir a nossa posição. A norma inconstitucional é fruto de um ilícito que precisa ser corrigido. A decisão do STF que reconhece esse ilícito aplica uma sanção, limitando a eficácia[20] e até a vigência da norma inválida. Ora, se a norma que reconhece a criação de uma lei inconstitucional tem natureza sancionatória, os limites desta sanção devem ser aqueles estabelecidos pela Constituição ou, quando for o caso, pela lei. O nome atribuído à ilicitude tem menor relevância do que os efeitos previstos pelo próprio sistema.

---

[18] Não existem norma nulas para Kelsen, ou são inválidas ou anuláveis: "(...) uma norma jurídica é sempre válida, não pode ser nula, mas pode ser anulada. Existem, contudo, diferentes graus de anulabilidade. (...) O que geralmente se chama nulidade é apenas o grau mais elevado de anulabilidade, o fato de que todo sujeito, e não apenas um órgão especial, está autorizado a anular a norma. No Direito nacional moderno, a nulidade, como o grau mais elevado da anulabilidade, está praticamente excluída. Um estado em que todos estão autorizados a declarar toda norma, ou seja, tudo o que se apresenta como norma, como sendo nula, é quase que um estado de anarquia." (KELSEN, Hans. Teoria Geral do Direito e do Estado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 161).

[19] "Não se nega, pois, o caráter de princípio constitucional ao princípio da nulidade da lei inconstitucional. Entende-se, porém, que tal princípio não poderá ser aplicado nos casos em que se revelar absolutamente inidôneo para a finalidade perseguida (casos de omissão; exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade), bem como nas hipóteses em que a sua aplicação pudesse trazer danos para o próprio sistema jurídico constitucional (grave ameaça à segurança jurídica). Assim, configurado eventual conflito entre o princípio da nulidade e o princípio da segurança jurídica, que, entre nós, tem status constitucional, a solução da questão há de ser, igualmente, levada a efeito em um processo de complexa ponderação. (...) a adoção de uma decisão alternativa é inerente ao modelo de controle de constitucionalidade amplo, que exige, ao lado da tradicional decisão de perfil cassatório com eficácia retroativa, também decisões de conteúdo outro, que não importem, necessariamente, a eliminação direta e imediata da lei do ordenamento jurídico." (Trecho do voto do Min. Gilmar Mendes nos autos do RE nº 197.917/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 7.5.2004)

[20] Para Paulo de Barros Carvalho, a declaração de inconstitucionalidade no controle difuso resulta na suspensão de eficácia da regra por resolução do Senado, enquanto não seja revogada adequadamente pelo órgão competente: "No caso de declaração de inconstitucionalidade de norma pela Suprema Corte, tratando-se de controle difuso, suspende-se a eficácia da regra mediante resolução do Senado, até que seja ela revogada pelo órgão competente. Dito de outro modo, significará que certa norma até então vigente na ordem jurídica nacional teve sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo, que comunica tal decisão ao Senado da República. Este, pela figura legislativa da 'resolução', manda suspender a eficácia técnica daquela regra, que permanece vigente sem poder atuar, continuando também válida até que o órgão que a promulgou venha a expulsá-la do sistema." (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 82)

Para finalizar, cabe sempre insistir na idéia de que o controle de constitucionalidade das leis e atos jurídicos é a técnica que o sistema dispõe para manter a consistência e hierarquia de suas normas.[21] Esta é a forma que existe para evitar que autoridades inferiores – sujeito competente para a criação de leis e atos complementares – disponham sobre o que prescreveu o legislador constitucional.[22]

## ILEGALIDADE

Quando a competência é outorgada por lei, o ilícito cometido ao se criar norma incompatível com ela é o da “ilegalidade”. São ilegais, por exemplo, o decreto, o regulamento, a instrução normativa, a portaria e o ato normativo interpretativo que tenham sido criados em conflito com o que dispõe a lei. A exemplo do que se passa com os demais ilícitos nomogenéticos, a ilegalidade não se presume, pois requer: i. linguagem competente; ii. produzida no curso de um processo administrativo ou judicial; iii. onde se alegue a incompatibilidade entre norma inferior e a lei; iv. exista claro prejuízo de quem faça a alegação; e v. aquele que alega não tenha sido o mesmo sujeito que criou a norma. Pela existência destes requisitos, podemos dizer que a ilegalidade não é automática e infalível.

Vários critérios são igualmente hábeis para classificar as ilegalidades, pois vários são os tipos de lei, bem como são vários os tipos de ato que contradizem as suas prescrições. Há ilegalidade da lei ordinária que viola a lei complementar; do decreto que viola a lei; do lançamento de ofício constituído em ofensa à disposição legal. O que há de comum entre todas essas espécies é a circunstância de a norma de competência ser formada a partir de enunciados inseridos por lei, em sentido amplo. Também as sanções que se imputam ao ato ilegal são prescritas por ato legislativo.

---

[21] “A decisão de inconstitucionalidade é um ato jurisdicional, fruto da afirmação do direito e da supremacia da Constituição, por isso consiste na aplicação do princípio da hierarquia. A inconstitucionalidade supõe um vício da norma em questão e busca a conservação do sistema jurídico. (IVO, Gabriel. Considerações acerca da revogação (É possível falar de revogação tácita?). In: BARRETO, Aires Fernandino [et all]. Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2005, p. 219-20).

[22] “(...) a rigidez constitucional e a existência do controle de constitucionalidade são requisitos de manutenção do Estado Federal. De fato. Se as competências das entidades políticas que compõem o Estado Federal não estiverem numa Constituição rígida e, de outro lado, se não existir um órgão constitucional incumbido do controle de constitucionalidade, não haverá federação.” (VELLOSO, Carlos Mário. Estado federal e estados federados na Constituição brasileira de 1988: do equilíbrio federativo. Revista de Direito Administrativo. v. 187, Rio de Janeiro: Forense, jan/mar 1992, p. 32-3)

Nada mais natural que assim seja, pois, muito embora a ilegalidade seja uma grave ofensa ao ordenamento, é ato mais brando que o praticado contra a Constituição. Daí porque sua forma de controle é sempre difusa, com efeitos que beneficiam apenas as partes envolvidas no processo (erga singulum), nem de longe se comparando à messe de preceitos relativos ao controle de constitucionalidade.

A despeito disso, o controle da legalidade é imprescindível para a ordem jurídica. É por seu intermédio que o sistema evita delegações indevidas de competência, como a que pretende o Chefe do Executivo ao editar um decreto que vai além do que permite a lei. Sempre que há o reconhecimento da ilegalidade de um ato, há, simultaneamente, a afirmação da competência de alguém que foi usurpada pela ilegalidade. Sem este controle, não existiriam meios de imposição desta competência e da própria hierarquia entre normas legais e infralegais.

## **NULIDADE E ANULABILIDADE**

Há de se distinguir o gênero nulidade das suas espécies. O gênero é equivalente à invalidade e suas variações. A espécie, ou nulidade em sentido estrito, é um tipo específico de vício que incorre o sujeito competente ao criar normas incompatíveis com a norma de competência.

Ao gênero, não teríamos nada a acrescentar além do que já falamos acerca dos ilícitos nomogenéticos e sobre a validade das normas jurídicas. Sobre a espécie, cabe esclarecer que existem nulidades formais e materiais, assim como se pode falar em nulidade e anulabilidade ou, o que nos parece o mesmo, nos referir à nulidade absoluta e relativa.

As nulidades formais e materiais se referem, respectivamente, a vícios na forma de enunciação da norma e no seu conteúdo prescritivo. Desta forma, sempre que existir incompatibilidade entre o instrumento introdutor (decreto, regulamento, instrução normativa) e a norma de competência, o vício será de forma. Ainda que exista compatibilidade entre a enunciação-enunciada e seu fundamento de validade, se se constatar vícios em qualquer dos atos de seu iter procedimental, teremos um caso de nulidade formal.

A nulidade material, como o próprio nome sugere, é fruto da incompatibilidade entre o conteúdo da norma de competência, previsto no seu consequente, e a norma introduzida. Não se trata, mais, do modo de produção do ato normativo, mas sim da sua mensagem prescritiva.

Seja quanto à forma ou quanto à matéria, as nulidades, como regra, são tipificadas nas leis ordinárias que tratam dos processos administrativos federal, estadual, distrital ou municipal. Esses diplomas normativos tipificam algumas espécies de ilícitos que podem ser praticados no curso de lides administrativas, imputando a cada um deles o caráter absoluto ou relativo, segundo a sua gravidade. É, também, um juízo acerca da maior ou menor gravidade do ilícito que nos autoriza falar em nulidade como sinônimo de nulidade absoluta e anulabilidade como nulidade relativa. Essa classificação refletiria, segundo o direito positivo, a maior ou menor gravidade da ofensa à norma de competência.

Neste ponto, as palavras de Alfredo Augusto Becker não deixam espaço para dúvidas:

No mundo jurídico há maior (nulidade) ou menor (anulabilidade) intolerância ou repugnância por atos jurídicos defeituosos (inválidos: nulos e anuláveis), de tal sorte que o legislador que criou a regra jurídica específica da nulidade ou da anulabilidade, também criou o instrumental técnico-jurídico para fazer desaparecer do mundo jurídico a existência jurídica e os efeitos jurídicos daqueles atos defeituosos (inválidos). Este fazer desaparecer é o desconstituir.[23]

Como se vê, os atos anuláveis são criados com vícios menos graves do que os nulos. Daí por que podem ser sanados e têm prazo certo para ser alegados em juízo, sob pena de preclusão. Já os atos nulos, por conflitarem com aspectos essenciais da competência (i.e. sujeito e procedimento devidos), podem ser desconstituídos ao longo de todo o processo e, em alguns casos, até depois dele. Algumas destas nulidades, ou vícios absolutos, são vistas como matéria de ordem pública que compromete a própria validade do processo em que esse ato é praticado.

---

[23] Teoria geral do direito tributário, p. 459. Esse “desconstruir” a que se refere Becker é o efeito próprio, não só das normas que reconhecem a existência de uma nulidade, em sentido estrito, mas também de todas as demais nulidades, tomadas como gênero.

## ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO

Erro, seja ele quanto à norma ou quanto ao fato, é expressão equívoca. Acerto e erro, em suas acepções de base, são expressões próprias da linguagem descritiva e se relacionam com a ideia de verdade.

O pensamento verdadeiro acerta ao passo que o equivocando erra. O uso dessas expressões, porém, está bem menos ligado à precisão de sentidos que ao uso que delas fazem a comunidade jurídica, incluídos aí aqueles que elaboram a jurisprudência e a própria Ciência do direito. Por força disto, são tão difundidas as expressões erro de fato e erro de direito para expressar, também elas, a criação ilícita de normas.

Visto se tratar de modalidades de ilícitos praticados na criação de normas, caberia a dúvida: que tipo de norma pode ser criada com estes vícios? E mais, em que consistem tais erros?

A resposta é dada por Paulo de Barros Carvalho, nos seguintes termos:

(...) o erro de fato é um problema intra-normativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, por insuficiência de dados lingüísticos informativos ou pelo uso indevido de construções de linguagem que fazem às vezes de prova. Esse vício na composição semântica do enunciado pode macular tanto a oração do fato jurídico tributário como aquela do conseqüente, em que se estabelece o vínculo relacional. Ambas residem no interior da norma e denunciam a presença do erro de fato. Já o erro de direito é também um problema de ordem semântica, mas envolvendo enunciados de normas jurídicas diferentes, caracterizando-se como um descompasso de feição externa, internormativa.[24]

Apenas as normas individuais e concretas costumam ser vistas como normas produzidas com erro, seja ele de fato ou de direito. Nada impede, porém, sejam estas expressões utilizadas noutros contextos, para expressar incompatibilidade entre normas. Desde que, em qualquer dos casos, atendam aos seguintes requisitos propostos por Paulo de Barros Carvalho:

(1) A linha divisória entre erro de fato e erro de direito fica bem nítida: se o desajuste de linguagem verificar-se no interior de uma única norma, seja no antecedente ou no conseqüente, teremos erro de fato. 2) Para que se trate de erro de fato, essa norma tem de ser individual e concreta.

---

[24]Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 254.

3) Quando os desacertos de linguagem envolverem duas ou mais normas, sendo uma delas, obrigatoriamente, regra individual e concreta, e outra, também necessariamente, geral e abstrata, teremos erro de direito. 4) Como particularidade das normas jurídicas tributárias, qualquer desalinho com relação à “alíquota” ou ao “sujeito ativo” será sempre erro de direito, porquanto esses os únicos fatores compositivos da estrutura normativa que não podem ser encontrados na contextura do fato jurídico tributário. Sua consideração supõe, necessariamente, o trajeto que vai da norma geral e abstrata à norma individual e concreta.[25]

Apenas com a ressalva de que, nestes casos, o emprego das expressões será diverso do que costuma ser feito tanto pela Ciência quanto pela jurisprudência. Vejamos algumas manifestações acerca do erro de fato:

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. AQUISIÇÃO DE VEÍCULO. DL 2.288/86. ERRO DE FATO COMPROVADO (CPC, ART. 485, IX E § 1º).

1. Inequívoco que a decisão rescindenda incorreu em erros de fato quanto à natureza do empréstimo compulsório, considerando-o como relativo ao consumo de combustíveis quando, em verdade, concerne à aquisição de veículo, bem como referentemente à prescrição.

2. O acórdão do Excelso Pretório que declarou a inconstitucionalidade do empréstimo compulsório sobre a aquisição de veículos (RE 121.336-CE) foi publicado no DJ de 26.06.92. Ajuizada a ação de repetição de indébito em 17.10.96, evidencia-se que não se exaurira o quinquênio prescricional.

3. Ação rescisória julgada procedente para desconstituir a decisão atacada, afastando a prescrição e determinando o julgamento do recurso especial. Custas e honorários advocatícios, arbitrados em 10% sobre o valor da causa, a cargo da requerida.[26]

E mais:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO FINSOCIAL COM COFINS. ACÓRDÃO FUNDADO EM ERRO DE FATO. AÇÃO RESCISÓRIA PROCEDENTE.

[25]Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 254.

[26] AR 1381/DF, 1ª Seção/STJ, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 09.12.2003.

- O acórdão proferido fundou-se em erro de fato, porquanto teria centrado as razões de decidir na inexistência de documento comprobatório da declaração de inconstitucionalidade do FINSOCIAL, quando, efetivamente, existia o documento em tela, concretizado pela cópia do Mandado de Segurança, com trânsito em julgado, declarando a inconstitucionalidade da contribuição social em comento.- Ação rescisória procedente.[27]

Assim, o erro de direito e o erro de fato[28] designam, respectivamente, incompatibilidade da norma individual e concreta com a norma que lhe serve de fundamento; e incompatibilidade da norma individual e concreta com a linguagem das provas.

No primeiro caso, a norma viola a competência. No segundo, a violação é indireta, pois a norma constitui fato diverso daquele que era para ser constituído. Num caso, o problema é internormativo e se comprova mediante o confronto entre normas. Já no outro, o problema é interno à norma individual e concreta e se comprova confrontando as provas, relativas ao fato, com a descrição feita no antecedente da norma.

Esta distinção, mesmo tendo como pano de fundo a violação da competência, é relevante, pois o direito positivo imputa efeitos distintos conforme se reconheça erro de fato ou erro de direito. Como regra, a posterior constatação de erro de direito, em normas criadas pela Administração Pública e que sejam favoráveis ao contribuinte, não enseja revisão. Porém, caso o erro seja de fato, a norma poderá ser revista com fundamento expresso no que dispõe o art. 149 do CTN.

## **IMPROCEDÊNCIA DA PRETENSÃO DA FAZENDA OU DO CONTRIBUINTE**

Não é raro identificar sentenças ou decisões administrativas que simplesmente afastam a pretensão impositiva da Fazenda ou que negam, por exemplo, o direito a restituições ou compensações proposto pelo contribuinte.

---

[27] AR 836/RS, 1ª Seção/STJ, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 24.02.2003.

[28] "A linha de demarcação entre questões de direito e questões de fato, contudo, é flutuante. À primeira vista, para formular a premissa menor do silogismo é preciso verificar os fatos. (...) Observa-se, contudo, que os 'fatos' que o juiz verifica diretamente são somente as provas (por exemplo, os testemunhos), não os fatos provados. Uma prova é precisamente um fato que induz a considerar ocorrido um outro fato. Este último não é verificado diretamente pelo juiz, mas inferido pelas provas. Uma prova autoriza o juiz a considerar verdadeira uma certa proposição acerca do passado. Esta inferência não tem caráter dedutivo: entre duas proposições não há um nexos de implicação lógica, mas antes de nexos mais débil de 'congruência narrativa' (como é chamada). (GUASTINI, Ricardo. Das fontes às normas. trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Lantin, 2005. p. 71-2)

Muitas dessas decisões não chegam a fundamentar a improcedência em qualquer dos vícios descritos acima. Quando isso acontece, trata-se de caso em que há conflito em matéria tributária e não há argumento pela violação da norma de competência? É evidente que não.

Decorre da própria definição do conceito de tributo, prescrita pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, que se trata de uma obrigação compulsória, o qual decorre diretamente da lei, e não de acordo de vontades. Trata-se, portanto, de uma obrigação ex lege. Neste tipo obrigação, não há concurso de vontade das partes, tampouco existe discricionariedade para se definir onde, quando e quanto de tributo deve ser pago. Todos os contornos da obrigação, a teor do que prescreve o art. 150, I, da Constituição e o art. 97 do Código Tributário Nacional, devem ser instituídos por lei. O efeito concreto destas disposições é o seguinte: a pretensão impositiva do Estado será legítima se estiver conforme as disposições legais. Da mesma forma a pretensão do contribuinte. Se assim é, qualquer juízo de ilegitimidade, mesmo que não haja expressa menção às nulidades citadas acima, envolve um ajuste entre a norma positivada e aquela que lhe serve de fundamento.

Por isso, mesmo quando não há referência expressa a qualquer das nulidades comentadas acima, está presente a ideia de violação da competência nos casos em que a pretensão fazendária ou do contribuinte não é aceita no curso de uma lide administrativa ou judicial.

### **CONCLUSÃO: ATRIBUTO COMUM DO GÊNERO NULIDADE - SANÇÃO PELO DESCUMPRIMENTO DA NORMA DE COMPETÊNCIA**

Com as considerações desenvolvidas acima fica patente a existência de um núcleo comum entre todos os argumentos levantados pelas partes num litígio relativo a questões tributárias, qual seja: criação ilícita de normas.

Se criar norma pode ser entendido como uma ação juridicamente regulada, é possível, também, que essa ação seja considerada lícita ou ilícita, conforme tenha sido praticada segundo a norma que prescreve a licitude - norma de competência - ou segundo aquela que estabelece os efeitos da ilicitude - norma sancionatória da competência.

A sanção pelo exercício ilícito da competência é a nulidade da norma. A consequência da nulidade é, conforme o caso, a suspensão da vigência (nas decisões que prescrevem efeitos gerais) ou da eficácia (nas decisões individuais) da norma criada ilicitamente.

Tanto a norma produzida de forma regular como aquela produzida irregularmente estão no sistema de direito positivo. A diferença é que uma irradia os efeitos para os quais foi criada e a outra - criada ilicitamente - não.

A reação do sistema à prática desses ilícitos tem natureza sancionatória, voltada a coibir a criação de normas feita em descompasso com a respectiva norma de competência.

Sempre que se postule a um órgão judicante - administrativo ou judicial - o não cumprimento de uma norma, o argumento a ser utilizado é o de que essa norma foi criada em descompasso com a respectiva norma de competência. Esse é o atributo comum entre: inconstitucionalidade, ilegalidade, nulidade, anulabilidade, erro de fato, erro de direito, entre outros. As normas que reconhecem essas espécies do gênero "nulidade" têm natureza de sanção pelo descumprimento da norma de competência.

## **Bibliografia**

ALEXY, Robert. El concepto y la validez del derecho. Barcelona: Gedisa, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. Direito tributário, linguagem e método. Noeses: São Paulo, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no direito tributário. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

GUASTINI, Riccardo. Distinguiendo: estudios de teoría y metateoría del derecho. Barcelona: Gedisa, 1999.

HART, Herbert L. A.. O Conceito de Direito. 3ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

\_\_\_\_\_. Das fontes às normas. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

KELSEN, Hans. O problema da justiça. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

- . Teoria geral das normas. Porto Alegre: Fabris, 1986.
- . Teoria pura do direito. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- . Teoria geral do direito e do estado. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- KELSEN, Hans; BULYGIN, Eugenio; WALTER, Robert. Validez y eficacia del derecho. Buenos Aires: Astrea, 2005.
- LINS, Robson Maia. Controle de constitucionalidade da norma tributária. Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de direito privado. Parte Geral, Tomo 1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.
- . Tratado de direito privado. Parte Geral, Tomo 2. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Normas de competência e o controle de validade da norma impositiva tributária. In: Eurico Marcos Diniz de Santi. (Org.). Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2005, v. , p. 839-854.
- ROSS, Alf. Direito e justiça. Trad. Edson Bini. São Paulo: EDIPRO, 2000.
- VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

# **CUSTOS PARA SERVIR E IMPLICAÇÕES FISCAIS**

por Fabrício Costa Resende de Campos

**SUMÁRIO: 1. Introdução - 2. Conceitos abordados - 3. Implicações tributárias - 3.1 - PIS/COFINS não-cumulativo e frete intercompany - 3.2 - IRPJ/CSLL - possível indedutibilidade com despesas de marketing (cortesias ofertadas a clientes) 4. Conclusão - 5. Referências**

## **INTRODUÇÃO**

Em um mundo globalizado e altamente competitivo a busca pela eficiência das empresas passa, necessariamente, pelo desenvolvimento de modelos de gestão que tragam informações atualizadas para prover os gestores com as ferramentas necessárias a tomada de decisões além de acompanhar o desempenho das empresas em tempo real.

Essas informações são coletadas, armazenadas e processadas pelos chamados Sistemas de Informações. Estes sistemas gerenciais tem que alicerçar o processo de gestão em todas as fases, desde o planejamento criterioso das atividades, passando pela execução, tendo como ponto culminante o controle.

Com o aumento da oferta de produtos/serviços, o mercado passou a determinar o preço a ser praticado pelas organizações e, nesse contexto, o gerenciamento adequado dos custos tornou-se uma vantagem competitiva relevante, independentemente do porte ou do segmento de atuação da empresa.

Nesse sentido, as empresas não podem mais, somente, manter a preocupação em aumentar as vendas, mas sim aumentá-las ou mantê-las com rentabilidade.

O controle exercido pela gerência visa, dentre outros pontos, reduzir os custos de produção de bens, além da devida alocação de recursos das entidades. Os custos de produção, sob nova abordagem, envolvem não somente os alocados diretamente nas atividades produtivas, mas os custos inerentes na oferta de bens e serviços ao consumidor dos produtos produzidos.

Nesse aspecto, nosso ponto de abordagem passará especificamente nos custos para servir, ou seja, custos logísticos, de distribuição, marketing, embalagens, lotes, etc. Mas não uma análise sobre os custos para servir, mas as suas implicações fiscais. Não se pode olvidar a afetação direta dos custos para servir nos preços dos produtos, mas corriqueiramente os tributaristas enfrentam questões dos custos para servir que incrementam a tributação, outro custo para as entidades.

## **CONCEITOS ABORDADOS**

Na concepção de vários autores, como, por exemplo, Milone (2001), Faria e Costa (2005) e Guerreiro, Bio e Merschmann (2008), o custo para servir - Cost to Serve - pode ser definido como o método que visa aperfeiçoar os sistemas que tratam da rentabilidade dos clientes com toda a profundidade necessária para uma adequada avaliação de rentabilidade. Esse conceito é decorrente do nível de serviço que a organização deseja estabelecer para atender seus clientes.

Nesse contexto, nem sempre o atendimento ao nível de serviço requerido pelo cliente mantém uma relação direta com o volume de vendas, de forma que clientes com volumes semelhantes não oferecem, necessariamente, a mesma rentabilidade. Assim, o nível de serviço poderá ser fixado, não somente em função dos anseios dos clientes, mas, também, em função da rentabilidade que oferecem à empresa (COKINS, 2006).

Exemplos de custos para servir:

- Estocagem;
- Transporte;
- Distribuição;
- Marketing;
- Embalagem;
- Lotes.

Assim como discutem Faria e Costa (2005, p. 338), quando os custos do atendimento e as receitas são baixos, para determinados clientes, deveriam ser implantadas ações tentando aumentar o volume de vendas para esses mesmos clientes. De outra forma, se os custos são altos e as vendas têm um volume baixo, haveria a necessidade de uma avaliação na conveniência da manutenção desses clientes. Em outra situação, se os custos são altos e as vendas também, a gestão deve ser realizada no sentido de reduzir os custos e, no caso dos clientes com baixo custo e as vendas em um patamar elevado, poderiam ser desenvolvidos mecanismos para uma maior aproximação desses clientes, tentando criar um alto grau de fidelização.

Abaixo, apresenta-se figura que demonstra a margem líquida de ganhos e custos para servir:

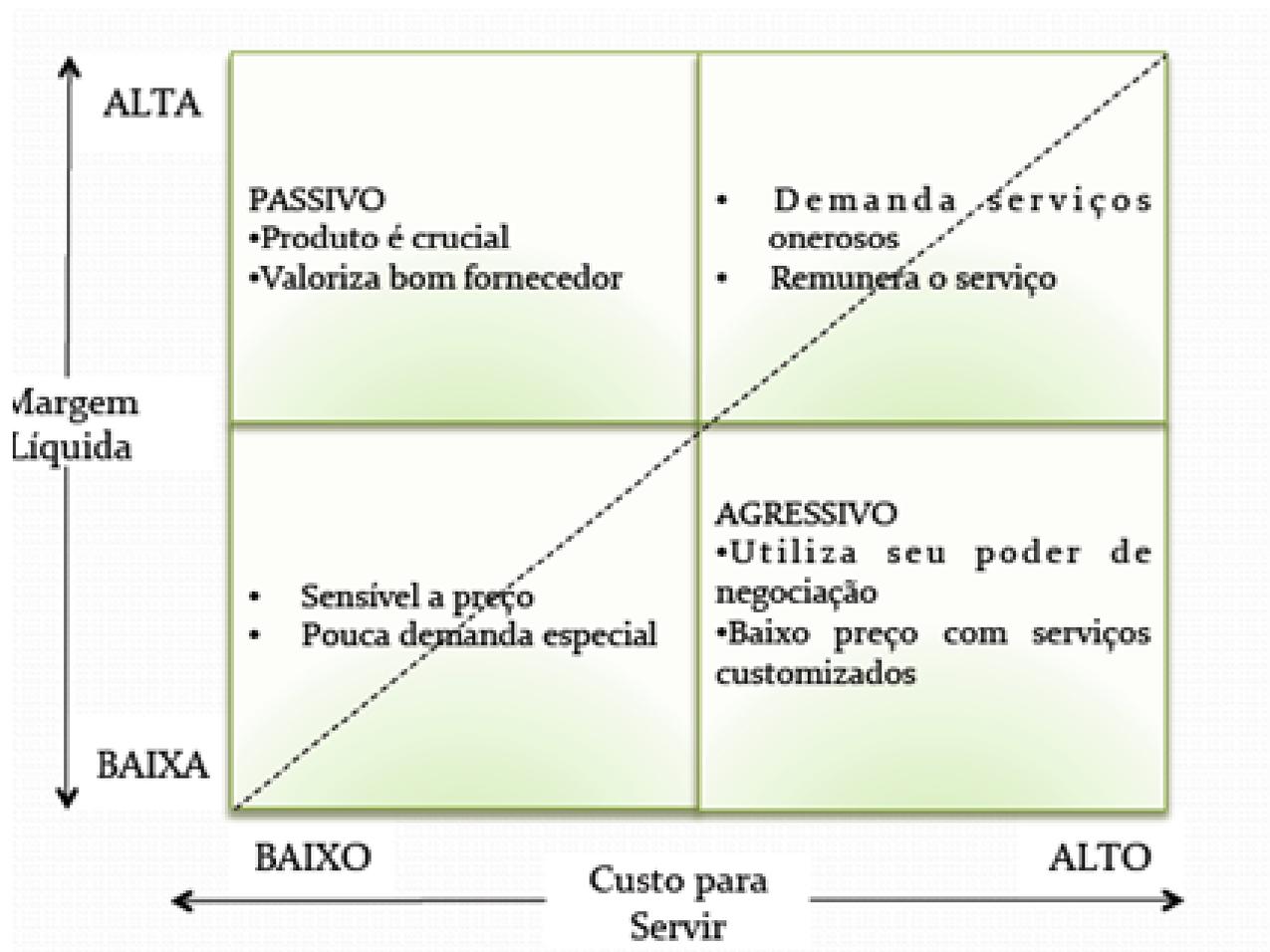


Figura 1 - Gráfico retirado da Dissertação de Mestrado elaborado por Elvira Vazquez Villamor Merschmann, adaptado de SHAPIRO et al. apud KAPLAN; COOPER, 1998, p.212

A figura pode trazer as seguintes conclusões:

- Demandantes em bloco de produtos/serviços (produtos ou serviços cruciais) têm baixo custo de servir e alta rentabilidade (Ex.: telefonia móvel para população);
- Elevado custo para servir pode representar elevada lucratividade. Clientes que demandam maior nível de complexidade nos serviços podem remunerar o custo superior e ainda serem mais rentáveis que os demais;
- Grandes demandantes de produtos/serviços, com poder de barganha, representam elevados custos para servir e baixa rentabilidade.

Segue, abaixo, tabela que sumaria as estratégias mais simplificadas:

<b>Custos</b>	<b>Vendas</b>	<b>Ações</b>
<b>Baixos</b>	<b>Baixas</b>	<b>Aumentar as vendas a esses clientes</b>
<b>Altos</b>	<b>Baixas</b>	<b>Avaliar se vale a pena manter esses clientes</b>
<b>Altos</b>	<b>Altas</b>	<b>Reduzir os custos com esses clientes</b>
<b>Baixos</b>	<b>Altas</b>	<b>Fidelizar esses clientes</b>

Tabela 1 - adaptado de SHAPIRO et al. apud KAPLAN; COOPER, 1998, p.212

A abordagem dos custos para servir, basicamente, decorrem de uma análise financeira e sob o enfoque da administração, deixando de lado as implicações tributárias e os riscos inerentes em operações logísticas e de marketing que poderão, também influenciar no preço do produto, no resultado buscado pela entidade e nos próprios custos para servir.

Nos próximos tópicos serão apresentados os riscos fiscais comumente vividos pelas entidades.

## **IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

A partir dos próximos itens, demonstra-se como os custos para servir, se não avaliados adequadamente no âmbito tributário, implicarão em majoração dos produtos e um efeito ao inverso ao buscado que seria uma margem líquida.

A análise passará pelo PIS/COFINS e pelo IRPJ/CSLL em razão dos custos relativos a logística e ao marketing, exemplos clássicos de custos para servir e mais avaliados pela literatura de escol.

## **PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO E FRETE INTERCOMPANY.**

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (conversão das MP's 66/02 e 135/03) instituíram o regime não-cumulativo do PIS e COFINS. As leis mesclaram um sistema de oneração de base (débito) com desoneração de imposto (crédito). Dessa forma, enquanto a tributação recaía sobre a receita bruta, os créditos eram objeto de previsão específica na lei, que listou as aquisições tributadas que gerariam os créditos presumidos pela aplicação da alíquota.

Posteriormente, a Emenda Constitucional no 42/2003 constitucionalizou a não-cumulatividade do PIS/COFINS. Eis o §12 incluído no art. 195 da Constituição:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...)

b) a receita ou o faturamento;

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

A não-cumulatividade deve então ser compreendida no âmbito constitucional, tendo em vista a materialidade dos tributos. PIS e COFINS oneram receitas obtidas na atividade empresarial (art. 195, I, b) e despesas com importação (art. 195, IV). Logo, é irrelevante para esses tributos a natureza do produto ou serviço prestado, bem como a estrutura ou denominação jurídica do negócio jurídico pelo qual são auferidas as receitas deles decorrentes.

Como se pode observar, a não-cumulatividade para as contribuições ao PIS e a COFINS se presta para afastar da receita tributável as despesas necessárias à sua obtenção.

A não-cumulatividade deve então ser compreendida no âmbito constitucional, tendo em vista a materialidade dos tributos. PIS e COFINS oneram receitas obtidas na atividade empresarial (art. 195, I, b) e despesas com importação (art. 195, IV). Logo, é irrelevante para esses tributos a natureza do produto ou serviço prestado, bem como a estrutura ou denominação jurídica do negócio jurídico pelo qual são auferidas as receitas deles decorrentes.

Como se pode observar, a não-cumulatividade para as contribuições ao PIS e a COFINS se presta para afastar da receita tributável as despesas necessárias à sua obtenção.

E a correlação entre não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS com os custos para servir seriam os dispêndios logísticos decorrentes de transporte de matérias-primas, produtos intermediários e produtos acabados entre empresas do mesmo grupo empresarial.

A sistemática *just-in-time* existe para simplificar aos grandes demandantes as quantidades exigidas por suas fornecedoras no momento em que solicitadas. As indústrias reduzem seus custos com estoques nessa realidade de fornecimento. Nesse modelo, é comum transferências de bens sem que envolva situações próprias ligadas à venda de mercadorias.

O valor pago a título de frete pelo transporte dos produtos acabados ou inacabados, por óbvio, integrará seu preço, ou seja, é um custo, uma despesa incorrida no bojo do processo produtivo. Note-se que essa despesa é essencial para que exista a venda, pois sem ela o produto não chegará ao estabelecimento encarregado de finalizar a fabricação ou remetê-lo para o adquirente.

A controvérsia ao que interessa o presente estudo reside na interpretação do inciso II, art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que regulamentam as situações de fato para creditamento das contribuições na sistemática não-cumulativa:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

O entendimento da Receita Federal se pauta pela expressão “destinados à venda”. Segundo o referido órgão, as transferências entre estabelecimentos de produtos acabados ou inacabados não se destinam à venda, mas mera etapa do processo produtivo. Logo, o serviço de transporte tomado nessas transferências não geraria créditos de PIS e COFINS.

A interpretação foi formalizada pela Solução de Divergência nº 26, de 2008, por meio da qual a Receita Federal assim se manifestou:

Coloca-se como questão central, cuja solução se busca na Representação, o direito ao crédito de contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins em situações ocorrentes no processo produtivo, considerada aqui a fase específica que visa colocar o produto em condição de ser comercializado, que pode ser assim resumida:

6.1 - o produto em elaboração é transportado de uma unidade de produção para outra, onde lhe serão agregados insumos que comporão seu custo;

6.2 - o produto acabado é transportado de uma unidade de produção para centros de distribuição ou pontos de venda da mesma pessoa jurídica.

7. Para realizar o transporte do produto acabado ou em elaboração de uma unidade para outra, quer seja pelos próprios meios ou mediante serviços de terceiro, incorrerá a pessoa jurídica em despesas de transporte que não se confundem com o custo do produto. Nesse sentido, não há que se falar em insumos para tal atividade, a menos que se trate de empresa do ramo de transporte. É que os insumos se integram ao produto por representarem parcela de seu custo, o que não ocorre com as despesas necessárias à colocação do produto para venda.

8. De um lado, os arts. 3º, inciso IX, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003, dispõem no sentido de que o frete na operação de venda, desde que suportado pelo vendedor, pode ser descontado dos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas de forma não-cumulativa. De outro, os insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda podem gerar créditos a serem descontados daquelas contribuições, conforme art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003.

9. Tais disposições, entretanto, não agasalham os eventos descritos nos itens 6.1 e 6.2, porquanto distinta a matéria neles tratada. Com efeito, o que pretende o legislador foi afastar a incidência indevida da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do 'frete na operação de venda'. Genericamente, só se vende o produto que esteja em condição de ser vendido, ou seja, acabado, e aperfeiçoa-se a venda com a transferência da propriedade do produto de uma pessoa jurídica para outra, pela tradição. Como assinalou a SRRF10, não se confunde com 'frete na operação de venda' o mero deslocamento de mercadorias de uma unidade para outra, da mesma pessoa jurídica.

10. Também não se deve entender que qualquer movimentação do produto em elaboração configure agregação de insumos para o seu acabamento. Considera-se insumo aquilo que, por sua natureza, agrega ao produto ou serviço em composição de seu custo, formando com ele um todo harmônico e indivisível. Isso em nada se assemelha aos gastos com o transporte do produto, ainda que em elaboração, de uma unidade para outra.

O entendimento adota então a figura do insumo, dizendo que apenas gera crédito a aquisição de insumos, que "por sua natureza, agrega ao produto ou serviço em composição de seu custo, formando com ele um todo harmônico e indivisível".

Essa despesa com o frete inclui um montante de PIS e COFINS que não é integralmente desonerado na obtenção da sua receita, fazendo acumular a incidência, pois: a) ao pagar o frete as entidades incorreram em despesas sobre as quais incidiu o percentual de PIS e COFINS; b) essas despesas, incluindo o percentual de PIS e COFINS, compõe o custo do processo produtivo, ao qual será agregada a margem de lucro da empresa para compor o preço do produto a ser vendido; c) sobre o preço do produto haverá nova incidência de PIS e COFINS, o que significa que haverá a incidência sobre o percentual de PIS e COFINS embutidos na despesa com o frete, ou seja, a cumulatividade.

## **IRPJ/CSLL - possível indedutibilidade com despesas de marketing (cortêsias ofertadas a clientes).**

As competências instituídas pela Constituição da República de 1988 limitam, ainda que em contornos gerais, a hipótese de incidência dos impostos ali previstos. O faz mediante termos que possuem significado e significância. E a Constituição utiliza termos diferenciados não sem razão, mas para estabelecer regras de competência. Por essa razão renda, receita bruta, faturamento, lucro, etc., são fenômenos próprios a determinar a incidência específica de cada ordem de tributos.

O conceito de renda encontra campo de análise nas ciências econômicas, ciências contábeis e no Direito, teorias que serão tratadas sinteticamente. No campo das ciências jurídicas, a jurisprudência pende para um critério legal de definição da renda tributável. Ao sabor do legislador ordinário, as mudanças de critérios seriam implementadas ainda que ao senso comum as novas situações reguladas digam respeito a fatos alheios da efetiva "renda" [1].

A doutrina jurídica também adota um conceito legalista de renda a incidir o imposto. Transcrevemos a respeitável manifestação de Aliomar Baleeiro:

"[...] o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador, segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação [...]" [2]

No âmbito das ciências econômicas fica assentado que a renda é a parcela de riqueza produzida pelo capital próprio, de que o titular pode dispor [3]. Outras teorias econômicas estabeleceram os critérios da periodicidade, regularidade ou recorrência e fonte permanente [4].

---

[1] Supremo Tribunal Federal, RE 201465/MG, Min. Relator Marco Aurélio. Transcrevo abaixo parte do voto vencedor proferido pelo Ministro Nelson Jobim, designado o relator do acórdão:

"Vê-se, desde logo, que o conceito de LUCRO REAL TRIBUTÁVEL é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa".

[2] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 284.

[3] Schumpeter, J.A. História da análise econômica. 1. ed. Rio de Janeiro: USAID, 1964.

[4] Os referidos critérios são retirados das teorias limitadoras da aceção de renda de Gustav Cohn, Neumann e Wagner, citadas por Misabel Abreu Machado Derzi [DERZI, M. A. M. . Os conceitos de renda e de patrimônio (efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda). Belo Horizonte: Del Rey, 1992. v. 1. p. 17]

Os contornos oferecidos pelas ciências econômicas, nesse sentido, não encontram respaldo nas normas existentes no Brasil e em direito comparado. Vê-se que os critérios da regularidade ou recorrência deixariam de fora situações eventuais que representam renda (ex.: ganhos de capital com a venda de imóveis ou valores mobiliários, etc.).

Ainda no âmbito das ciências econômicas criou-se o embate e a necessidade de estabelecer os conceitos básicos e diferenciação entre os termos capital (ou patrimônio[5]) e renda. Em síntese, ditas teorias econômicas sugerem que o capital, ou patrimônio, é a renda realizada no passado e acumulada pela pessoa jurídica ou física. Nesse contexto, trocas de ativos não constituem renda, tais como a receita ou faturamento.

Não há que se olvidar que a receita ou faturamento têm o potencial de atrair a incidência do imposto sobre a renda, mas só constituirá fator de acréscimo patrimonial caso a troca do ativo (mercadoria ou serviço por fluxo monetário) constituir em riqueza nova, ou seja, caso haja um ganho efetivo após avaliação de todos os fatores de modificação do patrimônio em certo lapso temporal, tais como custos de mercadorias vendidas ou de serviços prestados, despesas diversas, receitas diversas, etc.

A renda, por sua vez, é a remuneração pelo emprego de fatores produtivos por certo lapso temporal que signifiquem efetivo acréscimo patrimonial. Os fatores produtivos podem ser entendidos como o capital ou a força de trabalho.

---

[5] Modesto Carvalhosa e Misabel Derzi descrevem a diferenciação entre os conceitos de propriedade e patrimônio: propriedade teria um sentido meramente estático, bens e direitos pertencentes a certa pessoa em um determinado período de tempo; patrimônio advém da revolução industrial, onde a propriedade é investida gerando a produção de novas riquezas ao detentor. O patrimônio tem representatividade mais ampla do que a propriedade, pois patrimônio engloba bens intangíveis, tais como a força de trabalho, bens estes com potencial para geração de riquezas novas, ou seja, renda.

Para apuração da renda tributável, a Lei 4.506/64 determina:

Art. 43. O lucro operacional será formado pela diferença entre a receita bruta operacional e os custos, as despesas operativas, os encargos, as provisões e as perdas autorizadas por esta lei.

[...]

Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

[...]

Sendo assim atividades de marketing muitas vezes são observadas pela Receita Federal como não atinentes a manutenção da fonte produtora, desnecessárias para a entidade.

Exemplo prático é a tática utilizada por empresas de telefonia móvel. Como sabido, o mercado de telefonia brasileiro – em especial o de telefonia móvel – é um dos mais concorridos. Como consequência, as empresas prestadoras desses serviços têm políticas agressivas, tanto para a ampliação de sua base de clientes (leia-se: de usuários de serviços de telefonia), quanto para fidelização dos clientes já existentes.

Assim é que os aparelhos telefônicos, elementos essenciais para que o serviço possa ser prestado, mas que, em razão de seu custo, constituem obstáculo à adesão de novos clientes, são oferecidos em doação de modo que se anule os efeitos desse obstáculo, aumentando a acessibilidade de mais usuários às ligações telefônicas.

No entanto, a Receita Federal do Brasil por diversas vezes desconsidera os custos em marketing como dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Representaria o custo para servir não apenas o “brinde”, mas incluso o custo tributário inerente.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo desse estudo foi demonstrar a importância das implicações tributárias nos custos para servir.

Notou-se que os custos para servir podem ocasionar perda no âmbito tributário que não são normalmente avaliados e verificáveis pelas entidades no assessoramento aos clientes demandantes e mercadoras/serviços.

Houve uma evolução significativa no atendimento aos demandantes de mercadorias/serviços com controles adequados de custos para servir visando a maior rentabilidade. No entanto, os atos gerenciais para atendimento das demandas por custos para servir poderão ter impacto negativo, quer seja na redução dos direitos creditórios de PIS/COFINS a sistemática não cumulativa, quer seja na desconsideração para fins fiscais dos custos em servir por não atender critérios específicos na legislação fiscal.

Referidos impactos deverão ser avaliados pelos gerentes e integrados ao custo para servir e na identificação da viabilidade comercial no atendimento a clientes.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 284.

CALMON, Sacha. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.801.

CAMPOS, Fabricio C. R. Prejuízo fiscal acumulado e encerramento das atividades empresariais - reversão de tributo pago à maior. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, nº 23, p.40-54, 2011.

DERZI, M. A. M. . Os conceitos de renda e de patrimônio (efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda). Belo Horizonte: Del Rey, 1992. v. 1.

FARIA, Ana Cristina de; COSTA, Maria de Fátima Gameiro. Gestão de custos logísticos. São Paulo: Atlas, 2007. xv, 431 p.

GUERREIRO, R.; BIO, S.R.; MERSCHMANN, E.V.V. Cost-to-serve measurement and customer profitability analysis. International Journal of Logistic Management. v. 19. n. 3, 2008.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin,. Custo e desempenho : administre seus custos para ser mais competitivo. 2.ed. São Paulo: Futura, 2000. 376p.

MERSCHMANN, Elvira Vazquez Villamor. Uma contribuição ao conceito de custo para servir: estudo de caso de uma indústria de alimentos. 2006. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-06102006-111155/>>. Acesso em: 2012-05-28.

MILONE, M. C. Análises de custos de servir e o impacto na relação entre indústria e varejo. Anais... In: VI Seminários de Administração - SemeAD, 2001.

PORTER, Michael E. Vantagem competitiva. 26. ed. Rio de Janeiro: Campus, [2004]. xix, 512p.

ROBLES JR, Antônio; ROBLES, Léo Tadeu; Faria, Ana Cristina de. Custos para servir: uma proposta de aplicação para uma empresa de tintas. Revista Universo Contábil, v. 1, n. 1, 2005.

Schumpeter, J.A. História da análise econômica. 1. ed. Rio de Janeiro: USAID, 1964.

TILBERY, Henry. Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Integração entre sociedade e sócios. São Paulo: Atlas, 1985, p. 125-126.

I A T

---

INSTITUTO  
DE APLICAÇÃO  
DO TRIBUTO

Rua Capivari, 179, Pacaembu, São Paulo/SP  
Tel: +55 (11) 3660-8200

[contato@institutoiat.org](mailto:contato@institutoiat.org)

[www.institutoiat.org](http://www.institutoiat.org)

