

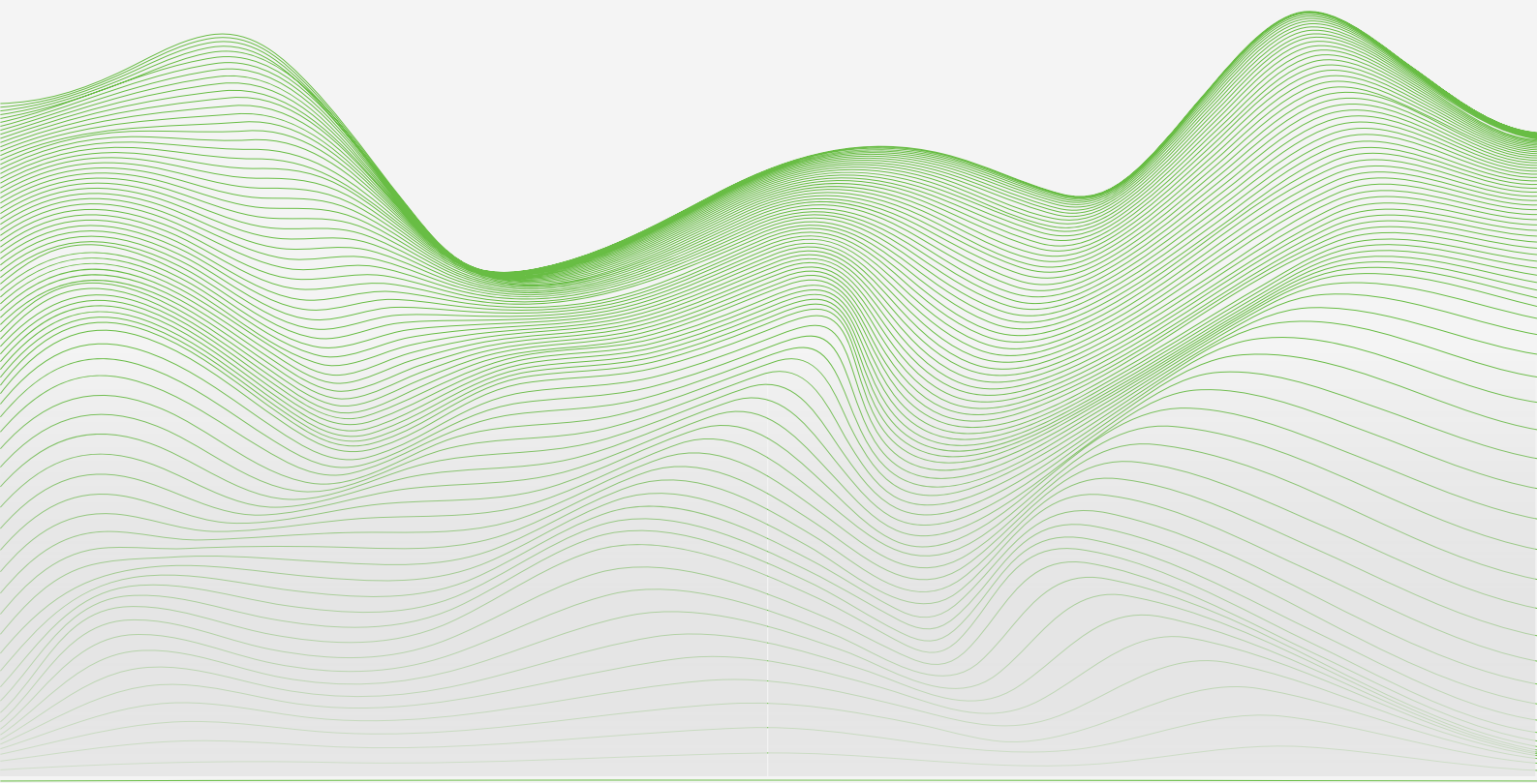
I A T

ISSN 2764-4413

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

REVISTA DIGITAL IAT

Vol. 21 | Julho - 2023



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

- Tema 1.184: STJ determina que a cobrança da CRPB respeita a anterioridade nonagesimal
- STF mantém entendimento quanto ao aproveitamento de prejuízos fiscais, ainda que em caso de extinção
- Justiça afasta Imposto de Renda sobre valores enviados do Brasil ao exterior título de doação
- STF determina que o RJ não pode cobrar ICMS sobre importação de insumos para Casa da Moeda
- Empate no Julgamento STF sobre Imunidade Recíproca de IPTU para concessionárias de serviço público
- Suspensão de Julgamento no STF Vedação de créditos de PIS/COFINS na aquisição de insumos recicláveis
- Rio Grande do Sul oferece condições especiais de parcelamento para débitos de ICMS vencidos até 30.6
- RFB abriu Consulta Pública para a nova Instrução Normativa sobre Preços de Transferência
- Receita Federal publica Instrução Normativa que consolida normas sobre PIS e COFINS
- Justiça adia aplicação de entendimento da RFB sobre tributação de software


- RFB entende que o valor correspondente à remissão de dívidas integra a base de cálculo do lucro real
- CARF: Comissões de corretores autônomos não constituem receita de imobiliárias parceiras
- TJSP entende que parcela de isenção do ITCMD deve se aplicar ao quinhão recebido pelo herdeiro
- Decisão do TRF-3 é cassada por não seguir ordem de sobrestamento do STF
- Receita Federal esclarece limites à isenção e à imunidade das OSCs ou Oscip's

Sumário / Artigos

- Transação tributária, possibilidade de rescisão e decisões do STF, por Lucas Silva Flores e Camila Campos Vergueiro
- "Administração Tributária 3.0": o balançar dos olhos entre Brasil e OCDE, por Filipe Xavier Ribeiro
- A Desvinculação de Receitas da União e o direito fundamental do contribuinte à destinação constitucional das contribuições, por Tiago Carneiro da Silva



Sumário / Jurisprudência comentada

- Superior Tribunal de Justiça - STJ
 - Supremo Tribunal Federal - STF
 - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF
 - Receita Federal do Brasil - RFB
- 

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.

Expediente

Instituto de Aplicação do Tributo (IAT)

Av. Angélica, 2466, 19º andar, Higienópolis, São Paulo/SP

Tel: +55 (11) 3660-8200

contato@institutoiat.org

Julho de 2023



Editor

Tacio Lacerda Gama

Livre-docente em Direito Tributário PUC/SP e professor de Direito Tributário dos cursos de graduação, mestrado e doutorado na mesma instituição, desde 2000, e do IBET, desde 2001

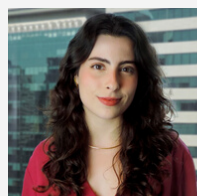


Coordenação editorial

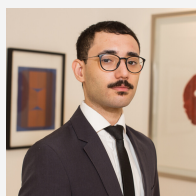
Leila Loturco Giannasi

Bacharel em Jornalismo pela Cásper Líbero e em Direito pela PUC/SP. Pós graduada em Direito Médico e Hospitalar pela EPD.

Conselho Editorial



Ana Clara Jamel



Giovanni Pierroti



Letícia Tourinho Dantas



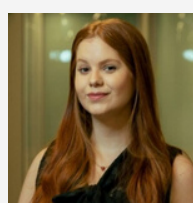
Lucia Paoliello Guimarães



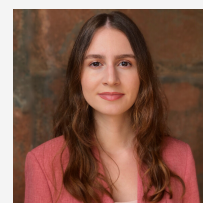
Lucas Flores



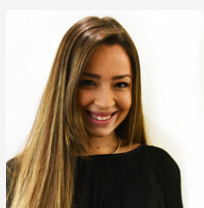
Milena Cavalaro



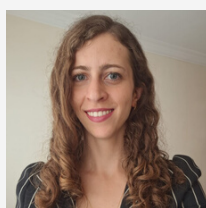
Monique Endrew Barbosa
Gonçalves



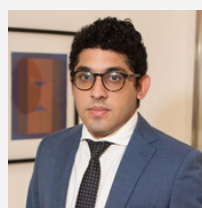
Nicole Martendal Trotta



Renata Santos Duarte



Tamara Ambra Ciorniavei



Tiago Carneiro



Notícias

Tema 1.184: STJ determina que a cobrança da CRPB respeita a anterioridade nonagesimal

No dia 28 de junho de 2023, foi publicado Acórdão no qual a Primeira Sessão do STJ, por unanimidade, negou provimento ao Recurso Especial nº 1.901.638 – SC, interposto pelo Contribuinte.

No caso concreto, o recurso repetitivo, que integra o Tema 1.184, visava manter os pagamentos da Contribuição Previdenciária nos termos da Lei 12.546/2011 durante todo o exercício fiscal de 2018, em detrimento daquilo que prevê a Lei 13.670/2018. De acordo com o Contribuinte, a irretratabilidade de opção imposta pelo texto normativo mais recente fere a segurança jurídica, já que contradiz a recomendação anteriormente prevista.

A exigibilidade da CRPB, todavia, respeitou a anterioridade nonagesimal, como restou definido entre os Ministros da Primeira Seção do STJ, que mantiveram a posição adotada na origem. Para corroborar a decisão, o Ministro relator Herman Benjamin sustentou em seu voto que o Contribuinte gozava de optar pelo pagamento da Contribuição Previdenciária sobre a folha de salários ou receita bruta, ou seja, havia então espécie de liberalidade cedida ao Contribuinte. Como é cediço, “O STF já decidiu que não existe direito adquirido a imunidade tributária”, de acordo com o decidido nos RMS 26932 e ARE 825237. Por isso, o recurso não mereceu prosperar, em seu entendimento.

Ademais, seguindo na mesma linha, restou fixado que a Administração Pública não estaria vinculada à irretratabilidade de opção. Entender o contrário seria admitir um cerceamento legislativo feito pelo legislador ordinário, que não permitiria a alteração futura de regimes tributários.

Diante do exposto, consolidou-se a seguinte tese: “(i) a regra da irretratabilidade da opção pela Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) prevista no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 destina-se apenas ao beneficiário do regime; e (ii) a revogação da escolha de tributação da contribuição previdenciária pelo sistema da CPRB, trazida pela Lei 13.670/2018, não feriu direitos do contribuinte, uma vez que respeitada a anterioridade nonagesimal.”. *In casu*, o Contribuinte foi, portanto, impedido de seguir com o pagamento da contribuição previdenciária facultativa até o fim do exercício fiscal de 2018.

STF mantém entendimento quanto ao aproveitamento de prejuízos fiscais, ainda que em caso de extinção

O STF proferiu decisão que reafirmou o entendimento de que a trava de 30% para aproveitamento de prejuízo fiscal também se aplica às hipóteses em que a empresa foi extinta e posteriormente incorporada por outra.

A questão havia sido enfrentada de forma mais ampla em 2019, quando se entendeu pela constitucionalidade da norma limitadora. Os contribuintes defendiam que o entendimento não poderia ser estendido à extinção de empresas, uma vez que, nesses casos, é possível que o contribuinte perca os créditos acumulados.

Para os contribuintes, essa restrição implicaria em arrecadação indevida por parte do Estado. No entanto, o relator, Ministro Nunes Marques votou pela aplicação da trava, sob fundamento de que é um benefício concedido aos contribuintes e, assim, não caberia ao Poder Judiciário fazer interpretação da norma de forma mais ampliativa.

Como a decisão foi tomada pela 2ª Turma – e não pelo colegiado da Corte – a matéria não possui efeito vinculante, mas já serve de

indicativo do posicionamento do STF sobre o tema. Eventualmente, é possível que a matéria seja objeto de nova análise pelo Plenário e que o resultado do julgamento seja diferente.

Justiça afasta Imposto de Renda sobre valores enviados do Brasil ao exterior título de doação

A 2ª Vara Federal de Blumenau (SC) decidiu que não incide Imposto de Renda (IR) sobre as remessas ao exterior, a título de doação. Além disso, condenou a União a restituir cerca de R\$ 45,5 mil, relativo aos valores retidos de IR sobre valores doados nessa circunstância. Um casal residente no Brasil enviou R\$ 309 mil para sua filha na Austrália, e a instituição financeira responsável pela transação reteve os valores referentes ao IR. Isso, porque a Receita Federal entendeu que a regra isentiva do artigo 6 da Lei nº 7.713/1988, aplicável aos valores recebidos de doação, não se aplica a residente no exterior.

Para o Juiz Adamastor Nicolau Turnes, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 1999 determinava a retenção na fonte do IR de valores recebidos por pessoas residentes no exterior. Entretanto, o Juiz menciona que o novo RIR de 2018 não prevê essa retenção. Além disso, para ele, a Lei nº 7.713/1988 “estabelece tratamento tributário desigual e diferenciado entre residentes e não residentes”, destacando, por fim, o inciso II, do artigo 150 da Constituição Federal, que veda o tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situações equivalentes.

STF determina que o RJ não pode cobrar ICMS sobre importação de insumos para Casa da Moeda

O Ministro Nunes Marques, do Supremo Tribunal Federal, decidiu, no julgamento da Ação Cível Originária (ACO) 2179, que o Estado do Rio de Janeiro não cobre ICMS sobre a importação de máquinas e insumos necessários à fabricação de moeda. Além disso, o Estado deverá devolver os valores recebidos nos últimos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação.

A Casa da Moeda pedia pela declaração de sua imunidade, alegando a prestação de serviços em regime de exclusividade, como a fabricação de papel moeda e moeda metálica e impressão de selos e outros itens, de maneira que, tendo em vista que todos os bens importados serão utilizados para fabricação de cédulas monetárias, deveriam ser imunes a tributação. Por fim, o Ministro lembrou que a Casa da Moeda, em 1973, passou de autarquia federal a empresa pública da federal, de forma que a imunidade tributária apenas abrange as prerrogativas da União. Nesse sentido, concluiu o Ministro que, para a tributação dos bens importados, O Fisco Estadual deveria comprovar que estes estariam desvinculados da finalidade de emissão de papel-moeda.

Empate no Julgamento STF sobre Imunidade Recíproca de IPTU para concessionárias de serviço público

No dia 23 de junho de 2023, iniciou o julgamento virtual do Agravo Interno no Recurso Extraordinário de n. 1412662 para discutir sobre a aplicação da imunidade recíproca prevista pelo art. 150, VI, a, da Constituição Federal, em relação a imóvel, de propriedade da União Federal, utilizado por concessionária para a prestação de serviço público em regime de exclusividade.

De acordo com a concessionária, na hipótese dos autos, o imóvel em questão é diretamente ligado à prestação de serviço público de transporte ferroviário de carga, cuja exclusividade pertence à Concessionária, revestindo-se, portanto, de todos os requisitos para o gozo da imunidade tributária recíproca.

Ademais, no entender da concessionária, o Tema 473/STF (RE 6.011.720-RG), no qual se decidiu que “Incide o IPTU, considerado imóvel de pessoa jurídica de direito público cedido a pessoa jurídica de direito privado, devedora do tributo” é inaplicável ao caso, pois a atividade de transporte ferroviário de cargas é feita fora do regime concorrencial, já que, até por uma questão de infraestrutura física (leito, estações, terminais), o transporte ferroviário só pode ser prestado em regime de exclusividade.

O relator, Ministro Alexandre de Moraes, acompanhado da Ministra Carmen Lúcia, negou provimento ao Agravo Interno interposto pela Concessionária. Moraes entendeu que o fato de a concessionária não exercer a posse com *animus domini* não afasta a incidência do IPTU, haja vista que, a teor do art. 34 do Código Tributário Nacional (CTN), o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Os Ministros Luiz Fux e Roberto Barroso, contudo, proferiram voto para provimento ao Agravo da Concessionária. No entender de Fux, não seria razoável exigir, pelos Municípios, o IPTU sobre o patrimônio imobiliário afetado à prestação de serviço público, ainda que concedido à empresa privada.

Já para Barroso, as circunstâncias fáticas não autorizam a aplicação da mesma *ratio decidendi* de outros precedentes do Tribunal (Tema 437 e Tema 385 do STF) que permitem a cobrança do imposto municipal. Isto, porque, na hipótese dos autos, embora tenha havido a transferência do uso de bem público à concessionária privada, o imóvel constitui bem operacional vinculado à prestação de serviço público.

O julgamento foi suspenso em razão de empate verificado.

Suspensão de Julgamento no STF Vedação de créditos de PIS/COFINS na aquisição de insumos recicláveis

No dia 03 de julho de 2023, o Ministro Gilmar Mendes, apresentou pedido de destaque para o julgamento em sessão presencial do RE nº 607.109/PR (Tema 304/STF), após oposição de Embargos de Declaração pelos contribuintes e pela União Federal.

No julgamento do Tema 304 da Repercussão Geral em 2021, o STF fixou a tese de que “são inconstitucionais os arts. 47 e 48 da Lei 11.196/2005, que vedam a apuração de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis”.

Após a publicação do acórdão, a União opôs embargos de declaração para buscar a modulação dos efeitos da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, a fim de que sejam produzidos a partir do julgamento da repercussão geral.

Os contribuintes também opuseram embargos de declaração, apontando contradição no voto dos ministros, uma vez que a declaração de inconstitucionalidade do art. 48 da Lei 11.196/2005, gera distorção na cadeia produtiva, à medida que as empresas e cooperativas fornecedoras de insumos recicláveis passarão a ter suas operações tributadas pelo PIS e COFINS. O referido dispositivo suspende a incidência da Contribuição para o PIS/ e da COFINS no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 da mesma Lei.

Rio Grande do Sul oferece condições especiais de parcelamento para débitos de ICMS vencidos até 30.6

O Estado do Rio Grande do Sul ampliou, para os débitos de ICMS declarados e vencidos até 30 de junho de 2023, as condições especiais de parcelamento que buscam incentivar a regularização dos contribuintes. Até então, apenas os débitos referentes ao período de 1º.1.2020 a 31 de dezembro de 2022 eram abrangidos. O referido parcelamento prevê o pagamento, em até 60 meses, dos débitos tanto em cobrança administrativa, quanto em cobrança judicial, com dispensa das garantias e da entrada mínima previstas na legislação. Para a adesão, é necessário que os débitos tenham sido declarados em Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), Guia de Informação e Apuração do ICMS-ST (GIA-ST) ou Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquota e Antecipação devida por Contribuintes da categoria Simples Nacional (DeSTDA). Além do mais, as parcelas não podem ser inferiores a R\$ 40,00 por débito e R\$ 200,00 por pedido do contribuinte, devendo a primeira ser paga até o dia 31.7.2023. A adesão ao parcelamento é feita pelo Portal e-CAC gaúcho.

(Instrução Normativa RE n. 49/2023, Publicada em: 6.7.2023, p. 132)

RFB abriu Consulta Pública para a nova Instrução Normativa sobre Preços de Transferência

Na última semana, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil submeteu à consulta pública a minuta da Instrução Normativa que regulamentará o novo sistema normativo de preços de transferência, disponibilizando-a para comentários e sugestões do público.

Cabe lembrar que, em 14 de junho de 2023, foi publicada a Lei n. 14.596/23, que dispõe sobre as novas regras de preços de transferência relativas ao IRPJ e CSLL, elaboradas em observância ao princípio arm's length, cuja aplicabilidade é opcional para 2023, mas obrigatória em 2024.

Nesse cenário, faz-se necessária a publicação da Instrução Normativa para regulamentar a matéria, que deverá conter orientações e esclarecimentos adicionais ao texto legislativo. Assim, conforme a exposição de motivos da consulta pública, a nova Instrução normativa, visa:

- Estabelecer: questões administrativas, em especial documentação;
- Definir: conceito de partes relacionadas, métodos de preço de transferência, indicador financeiro e da parte testada, por exemplo;
- Fixar: medida de simplificação para transações de serviço intragrupo de baixo valor agregado.

Os comentários e sugestões de redação da nova Instrução Normativa devem ser direcionados ao e-mail da Secretaria Especial da RFB: cotin.df.cosit@rfb.gov.br até o dia 25 de julho de 2023 (prazo final).

Receita Federal publica Instrução Normativa que consolida normas sobre PIS e COFINS

Foi publicada hoje (18 de julho de 2023) a Instrução Normativa RFB Nº 2.152, que altera a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, e consolida as normas sobre a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição ao PIS e da COFINS.

No intuito de facilitar a apuração das contribuições e o cumprimento de obrigações acessórias, diversas normas foram unificadas em um único documento, de maneira organizada e sistematizada.

Dentre as principais modificações, destaca-se a nova regulamentação do setor aéreo e do setor de eventos, em adequação à Lei 14.592/2023, promulgada em maio deste ano. Nesse sentido, o texto zera a alíquota sobre a receita decorrente das atividades de transporte aéreo regular de passageiros e das atividades exercidas pelo setor de eventos no âmbito do Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse).

Ademais, consolida a redução a zero, das alíquotas da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente das vendas de derivados de petróleo e biodiesel.

Justiça adia aplicação de entendimento da RFB sobre tributação de software

A 3ª Vara Federal de Florianópolis (SC) concedeu medida liminar para adiar a aplicação da Solução de Consulta COSIT nº 36/2023, por meio da qual a Receita Federal do Brasil alterou seu entendimento sobre a tributação de softwares para as empresas enquadradas no lucro presumido.

Anteriormente, para o cálculo do lucro presumido, às atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (software) eram aplicáveis os percentuais de IRPJ e CSLL de 8% e 12% sobre a receita bruta, respectivamente.

Contudo, após o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 1.945 e nº 5.659, as operações com software passaram a ser tratadas como prestações de serviço e foram enquadradas no subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Assim, por meio da Solução de Consulta, a RFB alterou seu entendimento e manifestou que as atividades de licenciamento ou cessão de direito de uso de softwares estão sujeitas ao percentual de 32% para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, previsto para a prestação de serviços.

Por tratar de mudança de interpretação da legislação que tem como efeito a majoração de tributos, a Justiça Federal de Florianópolis entendeu serem aplicáveis a garantia fundamental do contribuinte à não-surpresa e os princípios da anterioridade anual e nonagesimal, determinando a adoção das bases de cálculo de lucro presumido de 8% (oito por cento) para o IRPJ até 31.12.2023 e 12% (doze por cento) para a CSLL até o decurso de 90 (noventa) dias após a vigência dos efeitos da Solução de Consulta COSIT nº 36/2023.

RFB entende que o valor correspondente à remissão de dívidas integra a base de cálculo do lucro real

Por meio da Solução de Consulta DISIT nº 4.025, publicada em 18 de julho de 2023, a Receita Federal do Brasil (RFB) manifestou entendimento de que o valor correspondente à remissão de dívidas integra a base de cálculo do lucro real.

De acordo com o pronunciamento, a baixa de obrigação do passivo, decorrente do perdão da dívida pelo credor, representa acréscimo ao Patrimônio Líquido da entidade devedora, tendo como contrapartida o resultado do período-base da data do evento. Por essa razão, a receita correspondente integra a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

Na mesma oportunidade, a RFB manifestou que, nos casos de apuração de ganho de capital na alienação de bem do ativo imobilizado, de pessoa jurídica submetida ao lucro real, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos na data em que se efetivar a alienação.

CARF: Comissões de corretores autônomos não constituem receita de imobiliárias parceiras

Para a 1ª Turma Ordinária do CARF, não podem ser considerados como receita financeira das imobiliárias os valores referentes às comissões recebidas por corretores autônomos, que mantenham contrato de parceria com estas imobiliárias nas operações de vendas de imóveis contratadas por construtoras ou incorporadoras. Tal entendimento foi proferido no julgamento do Recurso Voluntário n. 10580.732374/2012-18.

Com isso, houve o cancelamento de autos de infração lavrados para exigência milionária de valores referentes à cobrança de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Programa de Integração Social - PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e multa qualificada de 150% sobre esses valores.

Por considerar que houve cumplicidade dos diretores da imobiliária na ocorrência da infração imputada e que a própria imobiliária não possuiria condições financeiras para o pagamento dos valores exigidos, a fiscalização havia entendido ainda por considerar responsáveis solidários pelo crédito tributário os dirigentes da imobiliária no período da autuação.

Defendeu a Fazenda Nacional que, com fundamento em planejamento tributário idealizado para diminuir a base de cálculo dos tributos devidos à União, o contribuinte não submeteu à tributação as receitas referentes à comissão recebida pelos seus corretores. No sentir da Fazenda, tais valores compõem os preços dos imóveis, pois são pagos pelos compradores em decorrência de sua aquisição num contexto de submissão dos corretores às imobiliárias.

Por sua vez, a 1ª Turma Ordinária do CARF deu provimento ao recurso do contribuinte, por entender pela inexistência de omissão de receitas por sua parte, uma vez que a não indicação dos valores em referência se deu pelo fato de que tais valores correspondem a receitas de terceiros, os corretores.

Os julgadores consideraram que a remuneração dos corretores autônomos decorre de obrigação contratual, assumida pelos adquirentes dos imóveis e embasada na legislação civil. Adicionalmente, os conselheiros esclareceram que a imobiliária não é a tomadora dos serviços prestados pelos corretores, mas exerce em conjunto e em regime de parceria com estes corretores a prestação do serviço, cujos reais tomadores são os adquirentes dos imóveis.

TJSP entende que parcela de isenção do ITCMD deve se aplicar ao quinhão recebido pelo herdeiro

Em mandando de segurança impetrado por contribuinte em face do Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo, o TJSP prolatou Acórdão no sentido de que a isenção prevista no art. 6º, I, 'b' da Lei 10.705/2000 seja aplicada ao quinhão recebido por cada um dos herdeiros e não sobre o valor integral do imóvel.

Atualmente, a legislação estabelece que é isento do imposto “cujo valor não ultrapassar 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel”. Esse valor correspondente a aproximadamente R\$ 170.000,00.

Para o Fisco Estadual, a isenção se aplica ao valor integral do imóvel. O contribuinte, por sua vez, defendia que a isenção deve ser aplicada em relação à fração do imóvel recebida por cada um dos herdeiros, uma vez que, de acordo com a própria legislação, o ITCMD incide sobre a fração da herança ou doação recebida.

Na mesma linha do contribuinte, foram as considerações feitas pelo relator do processo, Desembargador Eduardo Prata, para quem “o cálculo do valor do ITCMD sobre a fração ideal, para fins deisenção, consideraria patrimônio que não será transmitido, o que a meu ver, implicaria oneração excessiva ao herdeiro, obrigado a arcar com valor de imposto desproporcional ao acréscimo do seu patrimônio.”

O acórdão foi prolatado nos autos do Mandado de Segurança n. 1067268-26.2022.8.26.0053 e ainda pende de recurso por parte da Fazenda.

Decisão do TRF-3 é cassada por não seguir ordem de sobrestamento do STF

A Ministra Cármen Lúcia do Supremo Tribunal Federal decidiu monocraticamente pela cassação da Decisão proferida na Apelação nº 5002452-76.2018.4.03.6100, em trâmite perante o TRF-3.

À priori, ao examinar o Tema nº 985, que trata da natureza jurídica do terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal, o Min. André Mendonça determinou a suspensão de todos os feitos, fossem eles individuais ou coletivos, que versassem sobre a referida controvérsia.

Contudo, em 28 de junho de 2023, a Vice-Presidência do TRF-3, indeferiu o pedido de reconsideração acerca do sobrestamento da Apelação nº 5002452-76.2018.4.03.6100. Nos autos do apelo recursal, que está relacionado ao Tema nº 985, outro pedido de sobrestamento já havido sido indeferido pela Vice-Presidência, ao julgar os Embargos de Declaração opostos anteriormente.

Diante da inobservância à determinação de suspensão feita pelo STF, foi apresentada a Reclamação 60.871/MG, visando a cassação da Decisão acima exposta, a fim de garantir o sobrestamento do feito até que ocorresse a devida modulação de feitos do Tema nº 985.

É nesse cenário, portanto, que Min. Cármen Lúcia julgou procedente o pedido do Reclamante, para afastar os efeitos da Decisão que foi contra a determinação judicial de instância superior.

Receita Federal esclarece limites à isenção e à imunidade das OSCs ou Oscip's

Na solução de Consulta COSIT n. 136/2023, a Receita Federal entendeu que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição da República e a isenção prevista no art. 15 da Lei n. 9.532/1997, passíveis de fruição pelas entidades de caráter filantrópico e/ou sem fins lucrativos não são compatíveis com a remuneração de dirigentes pela prestação de serviços técnicos específicos sem amparo em vínculo estatutário ou empregatício.

De acordo com a interpretação fiscal, a remuneração dos dirigentes somente seria admitida sem afastar a isenção ou a imunidade, dentre outras limitações, caso decorra de vínculo empregatício ou em decorrência de vínculo estatutário, neste último caso, pela realização de gestão executiva. Tal conclusão decorreria do que dispõe o art. 12, §3º, alínea "a", da Lei n. 9.532/1997, c/c §§4º a 6º do mesmo dispositivo.

No caso, o caso analisado pela manifestação fazendária tratava, especificamente, da prestação, pelos dirigentes, de serviços amparada por contrato civil ou comercial, por meio de sociedade limitada unipessoal ou na condição de empresário individual, microempreendedor individual ou profissional "autônomo".

Por fim, a Solução de Consulta mantém tais conclusões, ao analisar especificamente as normas administrativas relativas à formalização das Organizações da Sociedade Civil ("OSC") e as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público ("OSCIP's").

Para a manifestação fazendária, as OSC não necessariamente serão isentas de IRPJ e CSLL e, caso houvesse remuneração dos dirigentes, a aferição da isenção ou imunidade deveria ser realizada de acordo com o regramento acima exposto.

Por outro lado, as OSCIP's, embora devam ser necessariamente isentas de IRPJ e devam ter seus dirigentes remunerados, tal remuneração decorreria de vínculo empregatício, circunstância compatível com as conclusões gerais apresentadas.



Artigos

Transação tributária, possibilidade de rescisão e decisões do STF

por Por Lucas Silva Flores [1] e
Camila Campos Vergueiro [2]

Artigo publicado na Conjur

A transação em âmbito federal vem se tornando importante ferramenta de negociação que visa a facilitar o pagamento de dívidas fiscais, promover a recuperação de créditos públicos e combater litígios prolongados.

Há um consenso de que a transação promoveu avanços significativos na relação entre fisco e contribuinte, deixando no passado a perspectiva de que os interesses envolvidos se colocam em posição oposta, por permitir um diálogo mais intenso entre eles, proporcionar transparência e lealdade nessa relação [3].

Neste artigo, objetiva-se explorar o impacto de decisões do Supremo Tribunal Federal em face de acordos de transação já celebrados, especialmente em razão do entendimento manifestado nos julgamentos dos Recursos Extraordinários 949.297 [4] e 955.227 [5], que reconheceram o efeito *erga omnes* e prospectivo do entendimento em controle de constitucionalidade.

[1] Advogado, pós-graduado em Direito Tributário pela FGV Law SP, graduado em Direito pela UFBA e ex-aluno do curso de extensão de Processo Tributário Analítico do Ibet.

[2] Advogada, doutoranda pela Unimar, mestre em Direito Tributário pela PUC-SP, professora do curso de especialização do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (Ibet), do programa de pós-graduação lato sensu da Fundação Getúlio Vargas (FGV Law) e do Complexo Educacional Damásio de Jesus, professora e coordenadora do curso de extensão e do grupo de estudos Processo Tributário Analítico, do Ibet.

[3] Sobre esse assunto, de forma mais aprofundada ver o seguinte artigo desta coluna: <https://www.conjur.com.br/2022-jul-31/processo-tributario-transacao-contencioso-relevante-disseminada-controversia>

[4] Tema 881 de Repercussão Geral, em que se analisou "Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado".

[5] Tema 885 de Repercussão Geral, em que se analisou: "Efeitos das decisões do Supremo Tribunal Federal em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada formada nas relações tributárias de trato continuado".

Em suma, as perguntas que se pretende responder no presente artigo são: em um cenário de jurisprudência oscilante e casuística, os termos da transação submetem-se a eventual decisão do Supremo Tribunal Federal que reconheça a invalidade de um tributo? Nessa hipótese (invalidade do tributo), o contribuinte pode deixar de arcar com o pagamento tal como posto no termo de transação?

Nesse contexto, é necessário ter em mente que, muito embora a transação tributária decorra de um ato de vontade das partes, o contribuinte, para viabilizar o acordo com a PGFN, deve dispensar, ao menos em parte (esse ponto será mais bem tratado na sequência) o seu direito de questionar a exigência tributária, determinando a lei federal a renúncia [6] ao direito de fundo da lide, presente e futuro.

Mas tomemos a hipótese sugerida na primeira questão adrede referida: o STF reconhece a posteriori a invalidade de uma determinada norma tributária, a qual foi objeto da renúncia para a formalização da transação. Seria possível identificar, nessa específica situação, a partir da decisão do STF, que vontade das partes firmada no termo de transação se mantém intacta? Quer nos parecer que não, pois, como muito bem aponta Carla Gonçalves [7]:

"(...) a confissão em relação ao montante do crédito tributário e a renúncia do direito de discutir a sua legalidade somente podem ser mantidas se houver também a manutenção das condições iniciais em que elas forma efetivas. Se a situação mudar, com a eliminação da presunção de legalidade da norma que embasava a obrigação originária, a pretensão para o reconhecimento dos vícios de legalidade derivado dos efeitos da decisão erga omnes não estará abrangida nos limites da renúncia."

[6] "Art. 3º A proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e estará condicionada, no mínimo, à assunção pelo devedor dos compromissos de: (...) V - renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, inclusive as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea c do inciso III do caput do art. 487 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil)."

[7] GONÇALVES, Carla de Lourdes. Rescisão da transação individual diante da declaração de inconstitucionalidade pelo STF. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.); ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). Transação Tributária na Prática da Lei n. 13.988/2020. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

Esse critério apontado como apto para avaliar o impacto da decisão do STF na renúncia exigida para concretização da transação, não é mera tergiversação doutrinária, ao contrário, ainda que sob a perspectiva do parcelamento, já foi enfrentado pelo STJ quando analisou o alcance da confissão de dívida no Recurso Especial nº 1.133.027 e os efeitos do pagamento de crédito prescrito em matéria tributária no agravo interno no agravo interno no agravo em recurso especial nº 1.343.161.

No primeiro julgado, o STJ firmou entendimento de que eventual confissão de dívida do contribuinte representa reconhecimento de fatos ocorridos e não do direito aplicável ao caso. Isso significa que a matéria jurídica pode ser objeto de controvérsia no poder judiciário caso se demonstre prejuízo ao ato originário [8].

Pautado nesse fundamento, no segundo julgado, o STJ reiterou sua posição no sentido de que crédito tributário prescrito não pode ser objeto de parcelamento, uma vez que, em matéria tributária, a prescrição macula a própria obrigação tributária porque faz ruir o vínculo jurídico entre fisco e contribuinte, diante do que dispõe o inciso V do artigo 156 do Código Tributário Nacional, e não somente a pretensão ao exercício do direito de ação como ocorre nas relações cíveis.

Do conjunto do que até aqui foi escrito, não se escapa à conclusão de que, havendo revisitação do contexto jurídico em que foi firmado o termo de transação por decisão do STF em controle de constitucionalidade é possível que seja reavaliado o acordo de transação pelo poder judiciário para afastar a partir dessa decisão o cumprimento de seus termos e, conseqüentemente, o dever de pagamento, bem como as demais cláusulas.

O que se está aqui a reconhecer é que a decisão de inconstitucionalidade do STF dotada de efeito *erga omnes* porque afasta a exigência do tributo, naturalmente, exclui qualquer obrigação assumida que tenha por base a

[8] Tema Repetitivo 375, STJ: "A confissão da dívida não inibe o questionamento judicial da obrigação tributária, no que se refere aos seus aspectos jurídicos. Quanto aos aspectos fáticos sobre os quais incide a norma tributária, a regra é que não se pode rever judicialmente a confissão de dívida efetuada com o escopo de obter parcelamento de débitos tributários. No entanto, como na situação presente, a matéria de fato constante de confissão de dívida pode ser invalidada quando ocorre defeito causador de nulidade do ato jurídico (v.g. erro, dolo, simulação e fraude)".

mesma lei tributária declarada inconstitucional, incluída aí a transação.

Ainda que se refira a cumprimento de sentença que reconhece o dever de pagar quantia certa, o §12 do artigo 525 do CPC é porto seguro para justificar a inexigibilidade da obrigação posta no termo de transação cujo fundamento legal foi declarado inconstitucional pelo STF.

Mas não só por isso, parece-nos que após a manifestação do STF no sentido da cessação dos efeitos de coisa julgada formada em favor do contribuinte quando pronunciado entendimento distinto posterior, é plenamente cabível a conclusão de que os acordos de transação devem sofrer os impactos da decisão do STF.



"Administração Tributária 3.0": o balançar dos olhos entre Brasil e OCDE

por Filipe Xavier Ribeiro [1]

Artigo publicado na Conjur

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicou em 2020 (atualizado em 2022) o relatório Tax Administration 3.0 [2] no qual propõe importantes alterações no relacionamento entre Fisco e contribuinte.

A OCDE sugere a integração, por meio da inteligência artificial e de outros instrumentos da tecnologia, da atividade fiscal do Estado com a rotina pessoal e de negócios do contribuinte, o que denomina de ambiente natural tributário.

As ideias derivam de um ponto fulcral que seria a criação de automatismos entre a dinâmica de vida das pessoas e o cumprimento das obrigações fiscais. Pelo modelo defendido, a tributação seria instantânea, ocorreria tão logo o contribuinte exercesse algo que configurasse fato gerador, com possibilidade de verificar ex ante quais seriam os impactos fiscais das suas ações de modo que, assim, ele possa decidir empreende-las ou não.

Alerta Heródoto que antes de se lançar o olhar para o futuro é prudente visitar o passado, isso permite que nos situemos no tempo, possamos não repetir erros e sim otimizar acertos.

[1] Pesquisador do IAT, mestre em Direito (UFBA), procurador estadual, professor de Direito Tributário, autor de livros e artigos jurídicos.

[2] ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO - OCDE. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration, 2020. Disponível em Mestre pela USP (2021). Especialista em Direito Tributário pelo IBET (2018). Especialista em Direito Público pela PUC Minas (2016). Graduado em Direito pela UFBA (2014). Graduando em Ciências Contábeis pela FIPECAFI. Advogado. Acesso em 25.02.2023.

Os primeiros registros do sistema tributário teriam ocorrido na chamada era dos coletores-caçadores (por volta de 8.500 a 9.500 a.C), em que o indivíduo sobrevivia à base de raízes, animais pequenos e produtos como sílex, madeira e bambu, anteriormente à chamada Revolução Agrícola [3]. O período foi marcado por intensa violência, o choque entre bandos distintos fez com que tributos passassem a ser coletados em prol de uma necessidade comum de defesa.

No desenrolar histórico, o nascimento do Estado de Direito determinou que os impostos somente poderiam ser exigidos caso houvesse previsão em norma legal criada por representantes escolhidos pelos contribuintes (no taxation without representation).

A partir de então, bem pensadas as coisas, pode-se visualizar a existência de dois ambientes distintos, o real (fático) e o normativo (idealizado), com alicerces democráticos. A cada manifestação de riqueza factual, prevista no âmbito normativo como fenômeno fiscal, surge a obrigação (ideal) de o indivíduo recolher o valor ao erário público, o que pode ou não ocorrer (factual). O arquétipo exposto pela OCDE consiste, em suma, na aglutinação, ou espelhamento, dos dois ambientes por meio da inteligência artificial.

A medida aplica-se ao Brasil? Na nossa opinião, com parcimônia.

Consta no mencionado relatório que as administrações tributárias, na experiência internacional, passaram pela fase 1.0, caracterizada por procedimentos manuais e isolados, bem como pela 2.0, em que a tecnologia foi utilizada para criação e organização de banco de dados digitais e fornecimento de ferramentas analíticas voltadas ao aumento da eficiência na gestão do créditos públicos, o que se convencionou chamar de "e-administration".

Inserido no contexto, o Brasil experimentou essa evolução, com um

[3] SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. Dimensão Jurídica do Tributo (Homenagem ao Professor Djalma de Campos). São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 135.

descompasso, Viol[4] identifica que a nossa administração tributária passou por dois ciclos de modernização da gestão fiscal, o primeiro entre 1996 e 2006 (por meio do Programa Nacional de Apoio à Modernização Fiscal para os Estados Brasileiros — Pnafe), o segundo entre 2009 e 2014 (por meio de linhas de créditos junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) no âmbito do Programa de Apoio à Gestão e Integração dos Fiscos do Brasil — Profisco).

Atualmente encontra-se em execução o terceiro ciclo, que consiste na segunda fase do programa, denominada Profisco 2. Ele possui o mesmo desiderato de, por meio de linhas de crédito, implementar melhorias tecnológicas na gestão dos fiscos e se constata o aparecimento de ferramentas estruturadas com inteligência artificial (tal qual o T-Rex) e projetos de lei acerca do assunto no Congresso, conforme delineiam Jacqueline Braz e Tiago Silva [5].

O Brasil, portanto, ainda atravessa a Administração Tributária 2.0 e há muito o que se fazer, sobretudo ao se verificar a situação das administrações municipais.

A Administração Tributária 3.0 ultrapassa a modernização da gestão fiscal, a modelagem consiste numa transformação da base tributária de uma plataforma física para digital, com integração real time. Tão logo verificado o fato jurígeno o imposto é descontado da riqueza transferida ou gerada, o que possui forte aderência à digitalização da economia e ao crescente movimento pela adoção do CDBC (Central Bank Digital Currency) [6] nos países ocidentais.

O modelo pode ser analisado por um duplo aspecto, o jurídico e o econômico-comportamental (ou microeconômico).

A indigitada integração do âmbito factual com o normativo por meio da IA implica em acentuado controle do Estado nas relações privadas.

[4] VIOL, Andrea Lemgruber. A Administração Tributária Moderna e a Maximização do Cumprimento Tributário: Algumas Reflexões Sobre o Caso Brasileiro. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v.1, n. 2, p. 50-82, jan. 2015.

[5] BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa; SILVA, Tiago Carneiro. Inteligência artificial, ChatGPT e sua aplicação à advocacia tributária, 2023. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2023-fev-05/braz-silva-ia-chatgpt-advocacia-tributaria>. Acesso em 25.02.2023.

[6] Trata-se de uma criptomoeda contudo não descentralizada, mas gerida pelos Bancos Centrais, o que permite, em tese, que o Estado tenha controle do rastro e da utilização do dinheiro por seus particulares. No Brasil, estima-se que ela seja lançada até em 2.024, conforme informações do Senado (<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/09/real-digital-conheca-a-moeda-virtual-brasileira>) Para maiores informações vide WORLD BANK GROUP. Central Bank Digital Currency: a Payments Perspective, 2021. Disponível em <file:///C:/Users/PGE/Downloads/Central-Bank-Digital-Currency-A-Payments-Perspective.pdf>. Acesso em 25.02.2023.

O Brasil possui direitos fundamentais pautados na defesa da propriedade e privacidades negociais e comunicacionais. O particular possui sigilos que devem ser respeitados e somente serem afastados por meio da jurisdição em casos específicos delineados na lei (segurança jurídica). Possui também a garantia de proteção de dados individuais, o que foi normatizado recentemente por meio a Lei 13.709/2018.

Além disso, o Poder Judiciário é uma engrenagem necessária no nosso modelo processual executivo, uma vez que, diferente do que ocorre com outros Estado membros da OCDE, não temos a chamada execução fiscal administrativa. A expropriação, portanto, deve ocorrer por meio de uma decisão jurisdicional.

Do ponto de vista econômico-comportamental soergue a divisão tomista-aristotélica entre razão especulativa (ou teórica) e a razão prática, ambas intrínsecas ao intelecto humano, aos raciocínios formulados a partir de enunciados e silogismos, porém com distinções relevantes. A primeira ocupa-se de mecanismos voltados ao conhecer algo, o saber em tese; a segunda opera no campo do facere ou non facere. Conforme menciona Thiago Magalhães, citando Hervada [7]:

"A razão prática opera de modo similar (não igual) à razão especulativa; é dizer, através de raciocínios dependentes dos primeiros princípios práticos. Há, todavia, uma diferença: a razão especulativa opera por juízos lógicos (por exemplo, se A é igual a B e B é diferente de C, resulta que A é diferente de C), ao passo que a razão prática — no âmbito da ação — opera mediante juízos prudenciais (supondo-se a situação A, o correto é fazer B)."

Na tradição da filosofia Tomista o direito pertence à razão prática e não especulativa, embora ambas sejam relevantes para a conduta humana. Disso constata-se a relevância de se atentar para as estruturas de (des)incentivo do indivíduo diante da norma ou da política pública. Supor que a pessoa humana cumprirá algo apenas por existir no plano idealizado tem sido, com acerto, denominado "ingenuidade positivista" [8].

[7] MAGALHÃES, Thiago. Fundamentos da teoria geral das leis de Tomás de Aquino: contribuições para o resgate do jusnaturalismo tomista clássico. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 120.

[8] BARROS, José D'Assunção. Historicismo: notas sobre um paradigma. Antíteses, v. 5, n. 9, p. 391-419, 2012.

A IA, de fato, cumpre o papel proposto pela OCDE de aproximação entre o ambiente normativo e o factual?

Ceteris Paribus, ela se apresenta como mecanismo facilitador do cumprimento das obrigações públicas, inclusive com redução da complexidade do sistema mediante desburocratização de procedimentos, sobretudo com propostos "touchpoints", que seriam canais de comunicação em que o contribuinte poderia visualizar com precisão os impactos fiscais de suas ações. Isso é benéfico à realidade nacional, dado o alto custo de conformidade fiscal verificado. A título de exemplo, no ano de 2020, o contribuinte brasileiro gastou 1.501 horas para cumprir obrigações fiscais, ao passo que o mesmo indicador médio em países membros da OCDE foi de 158,8 [9].

Contudo, é necessário não se descurar que a realidade brasileira é de considerável grau de desconfiança da população entre si e nos governos. A experiência empírica [10] demonstra que o incremento de mecanismos de controle estatal nesses cenários não possui por externalidade o compliance fiscal, mas a ampliação do shadow market (vide, p ex, o estudo denominado "bomb crater" da administração tributária italiana). A própria OCDE corrobora esta constatação por meio de um de seus relatórios [11].

Já existem importantes constatações da utilização da inteligência artificial na dark web (ou deep web) [12], portanto, a premissa de que a ferramenta poderá consistir em uma escolha trágica do ponto de vista da tributação, se implementada em ambiente socioeconômico inadequado, não pode ser ignorada.

O problema da complexidade tributária, noutra banda, demanda alteração do sistema normativo, mas também, e sobretudo, da cultura

[9] Conforme Relatório Doing Business do Banco Mundial. Disponível em [8] CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 491-493. Acesso em 25.02.2023.

[10] Ribeiro, Filipe Xavier. Impostos Sinalagmáticos; prefácio de José Casalta Nabais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

[11] ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO -OCDE. Compliance risk management: Managing and improving tax compliance. Centre for Tax Policy and Administration, 2004.

[12] HP WOLF SECURITY REPORT. The Evolution of Cybercrime? Why the dark Web is Supercharging the threat landscape and how to fight back. Disponível em <https://threatresearch.ext.hp.com/wp-content/uploads/2022/07/HP-Wolf-Security-Evolution-of-Cybercrime-Report.pdf>. Acesso em 25.02.2023.

organizacional, atualmente caracterizada pela ampla normatização, inclusive de questões administrativas secundárias (o que é corroborado pela experiência com a implementação do Sped [13]). Além disso, como a tributação sobre o consumo é descentralizada (não há o IVA) os impactos seriam heterogêneos, dado que nem todos os municípios, por exemplo, teriam condições para implementar os mecanismos tecnológicos.

O Relatório, de um modo geral, parece ser direcionado a Estados com reduzidos Tax Gaps [14], próprios da União Europeia. Deve-se considerar a realidade de estados com amplo compliance gap, como o brasileiro, bem como se atentar às questões próprias da economia comportamental.

A IA é um potente instrumento e, como tal, sua utilização depende de objetivos e estratégias bem delineadas, sem considerar que será uma panaceia. Vislumbra-se a real necessidade de compreensão das questões sociológicas envolvidas, de modo que se possa, primeiramente, criar-se o ambiente de confiança dos indivíduos entre si, com o governo e dos governantes para com o indivíduo, antes de se avançar para a contundente alteração proposta pela OCDE.

[13] LIMA, Edson Sampaio de, et al. Contribution to the analysis of the reducing costs of tax compliance and investments in public system of bookkeeping digital-sped in Brazil. JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management, v. 13, n. 1, p. 101-130, 2016.

[14] Tax Gap é a diferença entre o potencial de arrecadação de um Estado, dentro de um determinado marco normativo, e o valor efetivamente arrecadado. É composto pelo policy gap, que são renúncias de receitas (também conhecido como gastos tributários), e compliance gap, valores que deixaram de entrar nos cofres públicos em razão do descumprimento da obrigação pelo contribuinte.

A Desvinculação de Receitas da União e o direito fundamental do contribuinte à destinação constitucional das contribuições

por Tiago Carneiro da

Silva [1]

Artigo publicado na Revista Abradt Fórum de Direito Tributário - RAFDT, v. 1, p.167-185, 2017.

A Desvinculação de Receitas da União (DRU) é um fenômeno que se mostra presente no Ordenamento Jurídico brasileiro, persistindo por vias de sucessivas emendas constitucionais realizadas para alterar o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Pela magnitude dos efeitos provocados e pelo insuficiente rigor jurídico adotado em sua concepção, a DRU merece uma especial atenção por parte de estudos no âmbito do Direito.

Este artigo analisará os impactos da DRU, sob os auspícios do constitucionalismo, tendo como finalidade a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte.

Palavras-chaves: Desvinculação; Receitas; União; Contribuições; Tributo

Sumário: 1. Introdução; 2. Compreensão da tutela aos direitos sociais pela Constituição Financeira; 3. A desvinculação de receitas da União e o direito fundamental do contribuinte à destinação constitucional das contribuições; 4. Conclusão.

[1] Mestre pela USP (2021). Especialista em Direito Tributário pelo IBET (2018). Especialista em Direito Público pela PUC Minas (2016). Graduado em Direito pela UFBA (2014). Graduando em Ciências Contábeis pela FIPECAFI. Advogado.

Introdução

O orçamento evoluiu como uma importante ferramenta de planejamento do Estado, contribuindo substancialmente para a redução no grau de discricionariedade alocativa dos recursos públicos.

Sob o império da Constituição Federal, diversas restrições se impõem ao uso das receitas, tanto pelas vias das transferências constitucionais, quanto pelas vinculações de receitas, reduzindo-se o montante com livre disponibilidade.

Em contraposição aos instrumentos de diminuição da flexibilidade orçamentária, persiste no ordenamento jurídico brasileiro, através de sucessivas emendas constitucionais aos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a figura da Desvinculação de Receitas da União (DRU), que tem como intuito ampliar o montante dos recursos livres da União, ofertando ao gestor público federal uma maior margem de liberdade para dispor da receita arrecadada.

Os mecanismos que ampliaram a margem de aplicação discricionária das receitas no Orçamento Geral da União tiveram início durante a fase de implementação do Plano Real, com o denominado Fundo Social de Emergência (FSE), instituído pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1, de 1º de março de 1994.

O FSE foi mantido de 1994 a 1995, mesmo diante de controvérsias sobre sua constitucionalidade. Em 1996, o Fundo Social de Emergência foi substituído pelo Fundo de Estabilização Fiscal (FEF), através da Emenda Constitucional nº 10, que, por sua vez, foi prorrogado pela Emenda Constitucional nº 17/97 até o final de 1999.

No ano de 2000, o instituto foi novamente recriado sob nova denominação, momento que surge a Desvinculação de Receitas da União (DRU), pela Emenda Constitucional nº 27/00, a qual vem sendo sucessivamente prorrogada pelas EC 42/03, EC 56/07, EC 68/11, cujo prazo de vigência encerrou-se no final de 2015 e, finalmente, a EC 93/16.

Em 2015, o Poder Executivo enviou um Projeto de Emenda Constitucional - PEC nº 87/15, para prorrogar a vigência da DRU até 31 de dezembro de 2023.

De acordo com a apresentação da referida PEC nº 87/15, a prorrogação da DRU se justificaria pelos seguintes motivos:

“a estrutura orçamentária e fiscal brasileira possui elevado volume de despesas obrigatórias, tais como as relativas a pessoal e a benefícios previdenciários, e também vinculação expressiva das receitas orçamentárias a finalidades específicas. Esse delineamento tende a extinguir a discricionariedade alocativa, pois reduz o volume de recursos orçamentários livres que seriam essenciais para implementar projetos governamentais prioritários.

Nesse cenário, a desvinculação de receitas, vigente desde o ano de 1994, foi instrumento de racionalização da gestão orçamentária, que ampliou as possibilidades de atuação dos gestores públicos e possibilitou atender, de forma célere e tempestiva, as demandas da sociedade, sem comprometer o equilíbrio fiscal das contas públicas. Nesse ínterim, a DRU tem permitido à Administração Pública Federal não só estabelecer prioridades, mas também prover e alocar recursos para torná-las exequíveis”[2]

Nesta última conformação da DRU, ela viria para desvincular 30% das Contribuições Sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, das Contribuições Econômicas, dos recursos destinados aos Fundos Constitucionais de Financiamento ao Setor Produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, das Taxas e das Compensações Financeiras pela Utilização de Recursos Hídricos e Minerais. Mas a proposta excluía da desvinculação a arrecadação da contribuição social sobre o salário-educação, a participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural e as transferências aos Estados, Distrito Federal e Municípios relativas à participação na exploração de recursos hídricos e minerais previstas no § 1º do art. 20 da Constituição.

Cabe ressaltar, porém, que a PEC 87/2015 foi declarada prejudicada em virtude da aprovação da Proposta de Emenda à Constituição, de nº 4/2015, que também visava prorrogar a DRU, porém, sob outros contornos.

A PEC nº 4/2015 (já transformada na Emenda Constitucional nº 93/16) pretendia promover a prorrogação da DRU até 31 de dezembro de 2019 e, diferentemente, da proposta do Executivo, tinha como intento a retirada escalonada da incidência da desvinculação de receita da

[2] Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegracodteor=1359132&filename=TramitacaoPEC+87/2015> Acesso em 15 de junho de 2016.

arrecadação das contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social.

Desse modo, a proposta pretendia retirar paulatinamente da incidência da referida desvinculação a receita correspondente à arrecadação das contribuições sociais de que tratam os incisos I, II, III e IV do art. 195 da Constituição Federal, ou seja, aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social, e que se constituem, conforme art. 194 da Constituição de 1988, em um conjunto de ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Da arrecadação destas contribuições sociais, seria desvinculado 12,5% no ano de 2016, 5% no ano de 2017 e não haveria qualquer desvinculação no ano de 2018. Outra diferença substancial da PEC nº 4/2015 em relação à PEC nº 87/2015 se referia ao montante a ser desvinculado: 20% da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que viessem a ser criados, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

Ressalte-se que tal desvinculação não teria o condão de reduzir a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios, na forma dos arts. 153, § 5º, 157, inciso I, 158, incisos I e II, e 159, incisos I, alíneas "a", "b" e "d" e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, inciso I, alínea "c", da Constituição; e dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição. Ademais, excluía da desvinculação a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição.

Por fim, após todo o trâmite de discussão da PEC nº 04/2015, mudanças profundas foram realizadas no texto do projeto, transformando-o na Emenda Constitucional nº 93/16, que, exatamente como a PEC nº 87/2015 propunha, possibilitou a desvinculação de 30%, ao invés de 20%, das receitas que já estavam sendo desvinculadas anteriormente, por mais oito anos. Note-se que, ao longo da discussão do projeto, se perdeu qualquer intento de diminuir a interferência sobre a receita arrecadada pelas contribuições sociais[3].

[3] Além disso, a nova Emenda trouxe a possibilidade aos Estados e Municípios de efetuarem desvinculações - também de 30% - sobre suas receitas, considerando determinadas exceções, que não cumprem ser elencadas aqui, uma vez que este artigo se volta ao estudo das desvinculações federais.

As Emendas que foram aprovadas no passado e a proposta recentemente aprovada possuem peculiaridades que as diferenciam entre si, incluindo ou excluindo receitas de variadas origens (tributárias ou não) a cada edição e se referindo cada uma a um período de tempo específico. Mas todas elas têm em comum o desiderato de alterarem os dispositivos transitórios da Constituição Federal para desvincularem montantes expressivos de receitas arrecadadas ao alvedrio do Poder Executivo.

Em breve síntese, a Constituição Federal foi promulgada em 1988 e, em praticamente 28 anos desde que os sinos da Catedral de Brasília dobraram para anunciar a Carta Cidadã, 22 anos transcorreram sob a égide de sete Emendas Constitucionais cujo objetivo foi desvincular recursos públicos de sua finalidade constitucional.

E, ao menos, no que tange ao Fundo Social de Emergência e o Fundo de Estabilização Fiscal, de acordo com o texto das Emendas à Constituição que lhes instituíram, alguns objetivos foram delimitados, ainda que genéricos e meramente retóricos, quais sejam: “saneamento da Fazenda Pública Federal” e a aplicação “prioritária” de recursos a despesas associadas a programas de relevante interesse econômico e social.

No que tange à DRU, no entanto, nenhuma finalidade fora mencionada para aplicação do montante de recurso desvinculado, de modo que o Executivo não se obrigou a dar qualquer destinação a estes recursos, nem mesmo às finalidades sociais mencionadas pelas emendas constitucionais que instituíram o FSE e o FEF.

A proposta de administração da crise formulada no início da década de 90 reverberou ao longo dos anos, possibilitando reiteradas renovações das desvinculações, que se concretizou a partir de diversas formas e motivos. O plano criado para lidar com a emergência social de dois anos (1994 e 1995) foi, então, prolongado para vinte e dois anos (1994 a 2016) e, por mais oito anos com EC n° 93/2016 recentemente aprovada.

Essas novas Emendas ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que ampliaram sobremaneira o prazo de duração da desvinculação, surgiram, predominantemente fundamentadas pelo argumento, segundo o qual, para administrar o crescimento da dívida pública brasileira, seria necessário reconsiderar vinculações de despesa, permitindo ao governante ter maior liberdade na utilização dos recursos públicos.

A desvinculação de receitas, além de ter se tornado uma ferramenta institucional habitual, em decorrência de sua presença marcante ao longo do tempo, levantou o questionamento acerca da fragilidade constante na definição de prioridades orçamentárias[4]. Esta fragilidade evidencia, em um primeiro momento, o desamparo do financiamento dos Direitos Fundamentais (de segunda e terceira geração), por parte do Estado, além da relativização temerária do federalismo fiscal e, ademais, denota a necessidade premente de abrir a gestão dos recursos públicos ao influxo das garantias constitucionais. Há que se evidenciar, contudo, e esta é a proposta deste artigo, que, ao negligenciar aqueles direitos, o Estado viola, sobretudo, um direito fundamental e individual (de primeira geração) do contribuinte.

Diante do presente estado das receitas públicas, que é submetido ao ímpeto desvinculativo dos Executivos que se sucederam ao longo dos anos e da concordância dos Parlamentares, não há sinais de que haverá um fim da prática na gerência das contas públicas.

Pela magnitude dos efeitos provocados, em decorrência da vultuosidade de recursos realocados para a livre disposição do Governo Federal, este fenômeno das desvinculações de receitas da União, atualmente instituído sob a denominação de DRU, merece uma especial atenção por parte de estudos no âmbito do Direito, mormente no que se refere à necessidade da constitucionalização do Direito e a submissão da gestão dos recursos públicos à supremacia da Constituição.

O aprofundamento do estudo sobre esta questão das desvinculações de receitas da União vem de encontro à tarefa de racionalizar o poder financeiro segundo os critérios estabelecidos pela Constituição, atrelando o Direito Tributário à destinação dos recursos arrecadados.

Se as políticas públicas que visam a prestação de saúde, educação, previdência e assistência social têm vinculação constitucionalmente assegurada - de gastos mínimos e de fonte de receita -, e se, anualmente, tais dispêndios devem constar na lei orçamentária, de

[4] Élica Graziane Pinto ensina que “Tal fragilidade vai de encontro à —vedação de retrocesso na consecução de direitos sociais, pois sem garantia de recursos orçamentários para fazer frente aos gastos com as ações em saúde, educação, assistência e previdência - que são políticas públicas que têm vinculação orçamentária seja de gastos mínimos, seja de fonte de receita - o caráter de avanço progressivo nas prestações estatais é objetivamente mitigado” (PINTO, Élica Graziane. Financiamento dos Direitos Fundamentais do Brasil pós-Plano Real. Belo Horizonte. 2006. Pág. 228). Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/5968>> Acesso em 30 de julho de 2015.

acordo com a Constituição, não é suficiente que a União obtenha uma autorização genérica do constituinte derivado para desvincular parcela daqueles valores, como vem ocorrendo desde 1994 com as desvinculações supracitadas. São deveres do Estado e não é dado a ele autorização para afastar essa responsabilidade sem razões bem fundadas. A alocação de recursos decorrente da desvinculação não pode ser motivada através de critérios que seguem desideratos contrários aos constitucionais.

O presente artigo, então, justifica-se como forma de contribuir, no que tange especificamente ao estudo das Desvinculações de Receitas da União (DRU), no empreendimento de acentuar a metodologia constitucional ao longo de toda a extensão do Direito. Isto porque a constante mutação dos institutos jurídicos, mormente quando estão atrelados a interesses políticos e econômicos, dentre os quais a DRU serve de exemplo categórico, exige um esforço no sentido de firmar as bases que fomentem a estabilidade e a adequação ao Sistema constitucional.

Em suma, pretende-se aqui realizar a cogência entre a DRU e a supremacia constitucional e questionar se a sua instituição através de emendas aos Atos de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), ofertando ao Poder Executivo Federal uma maior flexibilização no manuseio das receitas públicas arrecadadas, atende aos rigores do sistema constitucional brasileiro.

Parte-se da hipótese, segundo a qual, considerando a teoria da Constituição em conformidade com os valores do Estado Democrático de Direito, toda e qualquer aplicação de recursos públicos deve guardar conformidade com os valores republicanos e democráticos. Desse modo, no quadro deste modelo sistêmico-constitucional, entende-se que a Desvinculação de Receitas da União (DRU) é uma ferramenta inconstitucional, pois concede arbitrariamente ao gestor público poder para dispor de parcela expressiva dos recursos arrecadados, prejudicando o financiamento de direitos fundamentais de segunda e terceira geração.

A não realização destes direitos, entendidos como uma prestação à qual está incumbido o Estado na exata medida em que arrecada para este fim (desde a concepção da obrigação tributária), significa uma violação a direito subjetivo do contribuinte, que deve ser visto como direito individual fundamental protegido como cláusula pétrea.

É o que se demonstrará a seguir.

Compreensão da tutela aos direitos sociais pela Constituição Financeira

A subsunção do Direito positivo às premissas constitucionalmente estabelecidas e a construção de normas jurídicas levando em conta a sistematicidade do ordenamento e a supremacia da Constituição cumpre o papel de legitimar atos concretos do ordenamento jurídico.

Desse modo, a Teoria da Constituição mostra-se relevante ao estudo da administração dos recursos públicos em um momento de indubitável crise de gerência da coisa pública. No esforço de reverter esse quadro, é que se faz exigível uma revisão no modo de pensar o direito financeiro, buscando compreendê-lo sob o paradigma do Estado Democrático de Direito.

Como leciona o professor Heleno Taveira Torres, “A passagem do Estado Social de Direito para o Estado Democrático de Direito exigiria um aprofundamento da Constituição Financeira”[5], na medida em que “se alteraram as relações entre receitas públicas e forma de destino ou de realização das despesas”[6], bem como “pela afetação concreta ao modo de se conceber a própria atuação do Estado nas ordens econômica e social”[7].

Compreendendo esta transição do Constitucionalismo é que se percebe ser a Constituição Financeira um momento recente na evolução de um direito financeiro positivo. Conforme lição de Heleno Taveira Torres, o objeto desta Constituição Financeira “consiste na unidade constitucional da atividade financeira do Estado, apta a prover recursos para as políticas públicas”[8], mas, mais do que isso, “obter recursos públicos em conformidade com a Constituição e assegurar o legítimo e permanente controle do patrimônio público”[9].

[5] TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Financeiro. Teoria da Constituição Financeira. Revista dos Tribunais: São Paulo. 2014. Pág. 83.

[6] TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Financeiro. Teoria da Constituição Financeira. Revista dos Tribunais: São Paulo. 2014. Pág. 83.

[7] TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Financeiro. Teoria da Constituição Financeira. Revista dos Tribunais: São Paulo. 2014. Pág. 83.

[8] TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Financeiro. Teoria da Constituição Financeira. Revista dos Tribunais: São Paulo. 2014. Pág. 104

[9] TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Financeiro. Teoria da Constituição Financeira. Revista dos Tribunais: São Paulo. 2014. Pág. 104

Desse modo, é que se realiza a função de garantia da Constituição Financeira, pela qual esta serve à segurança jurídica e à preservação dos direitos fundamentais na atuação dos órgãos do Estado ao longo de toda sua atividade financeira, definindo os contornos jurídicos do garantismo constitucional através da eliminação do arbítrio e afirmação da previsibilidade e estabilidade da ordem jurídica instituída. Outra função correlata da Constituição Financeira é a de controle, pela qual se tem a submissão de todas as regras e atos da atividade financeira do Estado à Constituição. De acordo com Torres, “Eis, assim, a melhor expressão do princípio republicano na controlabilidade do patrimônio público”[10].

A esse propósito de concretização da Constituição no âmbito do Direito Financeiro é que se faz necessário uma revisão geral da matéria para que seja ela adequada aos fins constitucionais do Estado Democrático de Direito. Neste intento, há de se reservar o devido destaque a tema de relevante impacto financeiro como a Desvinculação de Receitas da União, analisando-a sob os rigores da Constituição Financeira, mormente em sua função garantista de viabilização de direitos fundamentais.

É neste sentido que o Professor Fernando Facury Scaff entende que a relação entre tributação e direitos humanos deve ser fomentada, não somente em relação aos direitos dos contribuintes, que se referem - de acordo com o autor - somente à primeira dimensão dos direitos fundamentais, mas também em relação aos direitos fundamentais de segunda e terceira geração[11]. Desse modo, Scaff defende que “no sistema tributário brasileiro existem tipos que obrigam o Estado a agir, ou, pelo menos, a utilizar os recursos nas finalidades estabelecidas, sem que haja a possibilidade de serem usados estes recursos em fins diversos dos normativamente estabelecidos”[12].

De fato, como destaca Werther Botelho Spagnol, em um Estado Democrático de Direito, o sistema tributário não deve ser analisado sob uma concepção de tributação típica de Estado Liberal, não intervencionista, na qual a tributação se resume à obtenção de recursos para manutenção das atividades ordinárias[13], afinal:

[10] TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Financeiro. Teoria da Constituição Financeira. Revista dos Tribunais: São Paulo. 2014. Pág. 107

[11] SCAFF, Fernando Facury. MAUÉS, Antônio G. Moreira. Justiça Constitucional e Tributação. Dialética. São Paulo. 2005. Pág. 96

[12] SCAFF, Fernando Facury. MAUÉS, Antônio G. Moreira. Justiça Constitucional e Tributação. Dialética. São Paulo. 2005. Pág. 96

[13] SPAGNOL, Werther Botelho. As contribuições sociais no direito brasileiro. Forense. Rio de Janeiro. 2002. Pág. 57

“a Constituição Federal, a par de consagrar uma série de direitos sociais aos cidadãos, estatuidos como direitos fundamentais, consagra igualmente tributos destinados a fornecer recursos específicos para garantia de sua efetivação prática. Para que não se resumam a mera peça retórica, é necessário que a Carta Maior assegure o financiamento dos direitos fundamentais”[14].

Ao analisar detalhadamente o FSE, o FEF e a DRU, Scaff constata que as Emendas Constitucionais que as instituíram retiram, em variadas conformações, parcelas dos valores que a Constituição brasileira destinava obrigatoriamente a finalidades específicas, tais como educação, saúde, seguridade social e outras semelhantes[15], o que, nas palavras do autor, “se traduzem no que há de mais central no âmbito dos direitos sociais”[16].

Neste sentido, Scaff apresenta a seguinte conclusão:

“O procedimento adotado através destas emendas constitucionais acarretou a utilização de verbas vinculadas (afetadas) a uma destinação para outros fins que não aqueles constitucionalmente previstos, e que, in casu, afetaram vastamente a concretização dos direitos humanos (...) por falta de recursos para sua implementação, destinados a outras finalidades”[17].

Alinhado ao entendimento supratranscrito, está o pensamento de Élide Graziane Pinto, expresso no trabalho “Financiamento dos Direitos Fundamentais no Brasil pós-Plano Real” (2006). Trata-se de obra de fôlego, empreendida para contribuir na retomada das possibilidades de controle sobre a administração do endividamento público da União.

Neste esforço, se constata ser a Desvinculação de Receitas da União uma discricionariedade alocativa de recursos, que enseja, necessariamente, um controle para que não se torne um fim em si mesmo, isto é, “não seja motivada segundo as balizas constitucionais, nem seja fruto de processo discursivo de deliberação com os interessados na decisão”[18].

Alerta a professora Élide Graziane que “Urge (...) apontar o caráter desarrazoado da prorrogação reiterada de emendas constitucionais ao ADCT que trataram do FSE, FEF e DRU”[19] e justifica, afirmando que tais emendas “deflagraram um processo de

[14] SPAGNOL, Werther Botelho. As contribuições sociais no direito brasileiro. Forense. Rio de Janeiro. 2002. Pág. 57

[15] SCAFF, Fernando Facury. MAUÉS, Antônio G. Moreira. Justiça Constitucional e Tributação. Dialética. São Paulo. 2005. Pág. 111

[16] SCAFF, Fernando Facury. MAUÉS, Antônio G. Moreira. Justiça Constitucional e Tributação. Dialética. São Paulo. 2005. Pág. 111

[17] SCAFF, Fernando Facury. MAUÉS, Antônio G. Moreira. Justiça Constitucional e Tributação. Dialética. São Paulo. 2005. Pág. 112

[18] PINTO, Élide Graziane. Financiamento dos Direitos Fundamentais do Brasil pós-Plano Real. Belo Horizonte. 2006. Pág. 15). Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/5968>> Acesso em 30 de julho de 2015.

[19] (PINTO, Élide Graziane. Financiamento dos Direitos Fundamentais do Brasil pós-Plano Real. Belo Horizonte. 2006. Pág. 228). Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/5968>> Acesso em 30 de julho de 2015.

“erosão constitucional” (...) sobre as garantias de consecução material dos direitos sociais pela via da limitação do financiamento das políticas públicas que lhes dizem respeito”[20].

Isto porque “a Desvinculação de Receitas da União (DRU) efetivamente tem reduzido a obrigatoriedade constitucional de a União alocar recursos”, em áreas que visam fomentar a concretização de direitos fundamentais de segunda e terceira geração para o pleno desenvolvimento do país sob a égide de um Estado Democrático de Direito, quais sejam, nas áreas de saúde (art. 198, § 2º da CR/1988), educação (art. 212 da CR/1988) e na manutenção integral do orçamento da seguridade social (art. 165, §5º, III c/c art. 195 da CR/1988).

Compreendendo estes efeitos, percebe-se que a Desvinculação de Receitas da União “descumpre o princípio de vedação de retrocesso social e afronta o art. 60, §4º, IV da Constituição, quando mitiga a garantia de financiamento de direitos sociais fundamentais”[21], especificamente no que tange às receitas vinculadas, aludidas nos arts. 149 e 195 e, ainda, na influência sobre os percentuais de gastos mínimos previstos nos arts. 198, §2º e 212.

Mais enfático, ainda, sobre a inadequação da Desvinculação de Receitas da União no bojo de um Direito Financeiro que deve resguardar a Constituição Federal, em conformidade com as exigências de um Estado Democrático de Direito, é o professor Eduardo Bastos Furtado de Mendonça, para quem a DRU, “é mais do que uma dotação orçamentária extremamente genérica. A DRU é o não-orçamento”[22]. Desse modo, acentua o supracitado autor:

“a DRU é manifestamente inconstitucional, por violação ao núcleo essencial da separação dos Poderes, da legalidade orçamentária, do princípio democrático e do princípio republicano, que exige a transparência e a racionalidade na gestão de todos os recursos públicos. Somente um sistema orçamentário arcaico poderia cogitar de uma desvinculação nesses termos, devolvendo o orçamento público ao estágio de mero teto de gastos, como se a sua função fosse apenas evitar desvios e domesticar um Poder Executivo parasita”[23].

[20] (PINTO, Élica Graziane. Financiamento dos Direitos Fundamentais do Brasil pós-Plano Real. Belo Horizonte. 2006. Pág. 229). Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/5968>> Acesso em 30 de julho de 2015.

[21] (PINTO, Élica Graziane. Financiamento dos Direitos Fundamentais do Brasil pós-Plano Real. Belo Horizonte. 2006. Pág. 373). Disponível em: <<http://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/5968>> Acesso em 30 de julho de 2015.

[22] MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. A constitucionalização das finanças públicas no Brasil: devido processo orçamentário e democracia. Renovar. Rio de Janeiro. 2010. Pág. 117.

[23] MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. A constitucionalização das finanças públicas no Brasil: devido processo orçamentário e democracia. Renovar. Rio de Janeiro. 2010. Pág. 117.

Das considerações aqui expostas acerca do desenvolvimento da doutrina no que se refere às desvinculações de receitas da União, percebe-se uma tendência a se considerar inadequadas quaisquer aberturas da gestão dos recursos públicos a um regime de arbitrariedades do governante. Tal concepção é natural no âmbito de um Estado Democrático de Direito, quando todos os esforços de aplicabilidade de normas jurídicas devem se dar sob o respaldo constitucional[24].

Do ponto de vista jurídico, empreendeu-se até o momento uma aproximação do tema com considerações concernentes aos direitos fundamentais sociais. Apesar da importância desses direitos no âmbito de um Estado Democrático de Direito, dissociá-los dos direitos individuais, de primeira geração representa um equívoco teórico e estratégico que deve ser evitado.

A aplicação de direitos sociais sem identificação dos sujeitos envolvidos, enquanto indivíduos, acarreta dois problemas antagônicos e igualmente indesejáveis à concretização dos valores fundantes da Constituição: ou aqueles direitos não alcançam qualquer efetividade, permanecendo presentes somente na retórica de seus propagandistas, ou, de outro modo, tais direitos sociais são implementados de forma tão exacerbada que atropelam direitos individuais dos sujeitos envolvidos, beirando a fisionomia de um populismo fascista.

Entretanto, no Estado Democrático de Direito, cumpre destacar que as fases do constitucionalismo são resgatadas para proporcionar uma confluência dos direitos de primeira, segunda e terceira gerações. Estes devem ser aplicados mutuamente, em constante fluxo de influências recíprocas.

Não se deve perder de vista que os direitos sociais a serem implementados com a receita arrecadada das contribuições são direitos dos contribuintes, enquanto indivíduos, o que será melhor

[24] Não obstante, não se pode perder de vista que a dívida pública federal se agiganta anos após ano e os recursos captados pelas vias constitucionalmente estabelecidas encontram-se quase que inteiramente vinculadas a despesas pré-determinadas, as quais não pode o gestor público ignorar. De fato, os recursos realmente disponíveis às decisões de administração da coisa pública são escassos e ínfimos frente às responsabilidades que o Estado Democrático de Direito impõe ao Estado, pela preservação de um Estado Social agigantado e utópico. No entanto, em uma análise jurídica, cumpre avaliar a questão sob o prisma exclusivamente da ciência do Direito, sob pena de prejudicar as conclusões do estudo, em decorrência da falta de rigor e método. Desse modo, a pertinência política e econômica da rigidez dos gastos públicos não importa a este trabalho, não interessando aqui analisar tal modelo de gestão para além do Direito.

compreendido em um estudo analítico da obrigação tributária como delineado no tópico seguinte.

Para uma conclusão firme acerca da matéria em estudo, torna-se necessário partir para uma observação estritamente normativa, que demonstre analiticamente de que modo os direitos sociais devem se atrelar aos direitos individuais e, desse modo, melhor realizar os valores constitucionalmente instituídos.

A análise das normas encaminhará o estudo para delimitação de uma resposta correta, estabelecida de acordo com a lógica binária do “lícito ou ilícito”, - uma só resposta será dada para a controvérsia aqui tratada.

A desvinculação de receitas da União e o direito fundamental do contribuinte à destinação constitucional das contribuições.

Encontrando-se o Direito Tributário e o Direito Financeiro no front das conformações políticas, sendo modelados de acordo com as propostas de governo que se instauram em um determinado tempo e em um determinado local, tem-se que, nesse diapasão, é necessário alargar o espectro científico que promove o fenômeno da arrecadação e alocação de recursos públicos, para que se promova um ethos jurídico capaz de garantir a preservação das aspirações constitucionais. Parte deste esforço perpassa pela análise das normas jurídicas que atuam cooperativamente no bojo da matéria e, para tanto, torna-se necessário revelar que tipo de normas são essas e de que modo elas se relacionam.

A norma que promove a Desvinculação de Receitas da União é uma construção hipotético-condicional, construída, principalmente, a partir da conjunção de proposições dispostas nos Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Considerando a hipótese da qual se parte, segundo a qual, a DRU é produto de uma norma inconstitucional, não obstante tratar-se de um conjunto de prescrições com hierarquia constitucional, o primeiro ponto a ser observado é o da possibilidade de se avaliar a constitucionalidade de uma norma instituída através do texto da própria Constituição da República.

O Direito é sempre produto de uma autoridade competente, concretizando-se através de normas jurídicas, proposições prescritivas modalizadas deonticamente. Além desse escopo, o Direito não existe. Não há, portanto, um sistema jurídico paralelo, um Direito Natural ou conjunto de normas produzidas difusamente por sujeitos não previstos pelo próprio Direito. A supremacia do Direito se dá, essencialmente, pela negação de outros Direitos.

Entenda-se aqui a afirmativa através do intento do presente trabalho, que tem como escopo uma verificação analítica das normas[25] que compõem sistema jurídico instituído pelo Direito estatal, não ignorando a diversidade de sistemas jurídicos circunscrita à multiplicidade de fontes normativas não estatais e difusas[26].

Dessa premissa, decorre que nenhuma norma jurídica instituída pelo constituinte originário pode ser submetida a uma apreciação de validade em relação a qualquer outra norma jurídica. Aquelas encontram-se no princípio do Direito e, portanto, não há que se falar em hierarquia entre normas constitucionais originárias. Tais proposições, no entanto, poderão ser alteradas através de procedimento constitucionalmente assegurado para emendar o texto da Constituição. Estas alterações, contudo, podem ser limitadas por ordem do constituinte originário.

Toda a dinâmica está adstrita tão-somente ao que está normativamente posto, não sendo possível admitir que o Direito seja modificado de outro modo, senão, através de normas do próprio sistema. A fonte da norma jurídica é sempre o ato de enunciação do sujeito competente para a sua criação, mas este fato somente existirá para o Direito quando o seu produto se concretizar em norma e, em sua enunciação-enunciada, apontar para aquele processo factual pretérito que lhe deu origem. Somente através da mediação das normas é que o Sistema positivo do Direito poderá ser alterado por

[25] O Direito enquanto Ciência que estuda o Direito Positivo deve eleger como objeto do seu estudo qualquer elemento que componha a norma jurídica. Neste sentido é a lição de Lourival Vilanova: "Não se nega a complementaridade dos outros pontos de vista para um saber integral do ser do direito positivo. Apenas faz-se o corte metodológico, pondo-se entre parênteses fatores que são relevantes para outras ciências, mas não para o jurista ocupado em interpretar normas, em reconstruir conceitos e princípios do sistema de normas, em função de sua aplicabilidade aos fatos da vida social" (VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. 4ª edição. Ed. Noeses: São Paulo. 2005. Pág. 62)

[26] Como proposta pela formulação teórica e doutrinária do pluralismo, que, diferentemente da concepção unitária, homogênea e centralizadora que caracteriza o monismo, "designa a existência de mais de uma realidade, de múltiplas formas de ação prática e da diversidade de campos sociais com particularidade própria", como explica Wolkmer (WOLKMER, Antônio Carlos. Pluralismo Jurídico. Fundamentos de uma nova cultura no Direito. 3ª edição. Ed. Alfa Ômega: São Paulo. 2001. Pág. 172).

aquele sujeito competente. A fisiologia do Direito se constitui, precipuamente, pela autorreferência da linguagem jurídica.

No que se refere à alteração do texto constitucional, as emendas ao texto original da Constituição da República encontram-se limitadas ao que prescreve o art. 60, § 4º. Nos termos do dispositivo, não será objeto de deliberação qualquer proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos poderes; e os direitos e garantias individuais.

Da leitura do rol de limitações, importa, portanto, para o desenvolvimento da matéria analisar a cogência entre a norma de Desvinculação de Receitas da União e as normas que prescrevem os direitos e garantias individuais dos contribuintes que, porventura, estejam sendo violados, em virtude das desvinculações perpetradas sistematicamente.

Abdica-se, por ora, de tratar dos óbices à desvinculação a partir de um ponto de vista que privilegia a estrutura federalista que prevalece no sistema jurídico pátrio. Este outro ponto de vista poderia ser amplamente explorado, tratando das repartições constitucionais de receitas, o que é inviável no decorrer do presente trabalho.

Antes de prosseguir, cumpre destacar algumas premissas.

Primeiro, seria contraproducente se ater a determinado modelo de desvinculação. A cada emenda que se realiza para promover desvinculações, elas assumem uma nova roupagem. Mais interessante ao resultado deste trabalho é se ater conteúdo em comum das desvinculações realizadas.

E, de fato, é possível observar nos enunciados que são utilizados na construção das normas desvinculativas que, independentemente da denominação ou das peculiaridades de cada uma, há um ponto de intersecção que aqui nos interessa especialmente tratar: a desvinculação de receitas arrecadadas por intermédio de contribuições sociais, o que vale dizer, com destinações constitucionalmente determinadas.

Segundo, para uma melhor análise das normas jurídicas envolvidas no caso em apreço, torna-se conveniente lançar mão da teoria da

regra matriz de incidência tributária[27], acrescentando-lhe de algumas observações e alterações essenciais.

A destinação do produto da arrecadação a fins preestabelecidos constitucionalmente é condição ao exercício válido da competência tributária, de modo que, se não houver a referida destinação, a exigência da exação não será dotada de legitimidade e nem de licitude.

Tal constatação exige uma reformulação do conseqüente da regra matriz de incidência tributária, para acrescentar-lhe o critério finalístico da norma, que indica a possibilidade ou não de destinação e/ou restituição do valor arrecadado[28].

O critério finalístico, no âmbito do conseqüente – que determina a obrigação da norma jurídica – se revela como uma contraprestação do Estado ao pagamento de uma determinada quantia pelo contribuinte.

Trata-se de um direito subjetivo/individual do contribuinte, que, por se contrapor ao direito fundamental de propriedade, somente pode ser visto como um direito a ele equiparado em sua essencialidade.

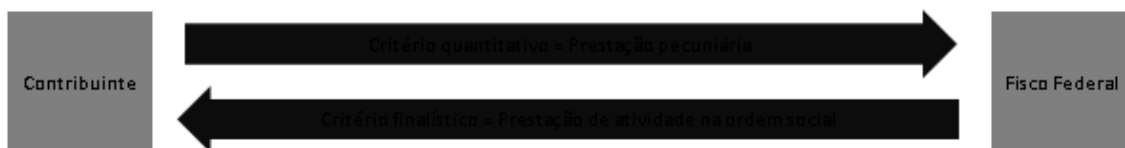
Esquemáticamente, a relação obrigacional instituída no conseqüente

[27] Explicando objetivamente do que se trata a regra matriz de incidência tributária, Paulo de Barros Carvalho, diz: “a regra-matriz de incidência (...) se inscreve entre as normas gerais e abstratas, havendo nela condicionalidade. O antecedente é posto em formulação hipotética: “se ocorrer o fato F”. Além disso, integra o quadro das regras de conduta, pois define por inteiro a situação de fato, sobre qualificar deonticamente os comportamentos interhumanos por ela alcançados. No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª edição. Ed. Saraiva: São Paulo. 2009. Pág. 133).

[28] Conforme Werther Botelho Spagnol (2002) leciona: “A relevância da inclusão do aspecto finalístico nos aspectos do MANDAMENTO pode ser inferida da necessária correlação entre as normas de competência e de incidência tributárias. Sacha Calmon, em sua tese de doutoramento, já se apercebera da importância da fusão da norma de competência negativa – imunidade – com a hipótese da norma de incidência para efeitos de teorização da exoneração tributária. Para esse autor, a hipótese de incidência da norma de tributação seria o resultado lógico da dedução dos fatos tributáveis dos fatos imunes somados aos fatos isentos. No caso dos tributos nos quais a destinação do produto da arrecadação condiciona o exercício válido da competência, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, a norma de incidência, para adequar-se à norma de competência, deverá prever em seu MANDAMENTO o destino a ser dado ao produto da arrecadação, tendo em vista que para tais exações a atribuição de competência está vinculada ao atendimento de finalidades específicas” (SPAGNOL, Werther Botelho. As contribuições sociais no direito brasileiro. Forense: Rio de Janeiro. 2002. Pág.76).

da regra matriz de incidência tributária da contribuição social poderia ser formulada, abstratamente, do seguinte modo:

Débito/Dever do Contribuinte = Crédito/Direito subjetivo do Fisco Federal



Débito/Dever do Fisco Federal = Crédito/Direito subjetivo do Fisco Federal

Os direitos sociais, vertidos em direito subjetivo do contribuinte, devem assumir, por exigência lógica, a mesma fundamentalidade do direito fundamental à propriedade privada para justificar a sua supressão.

Os tipos que obrigam o Estado a financiar a concretização de fins determinados como obrigatórios pela Constituição se justificam, pois, como aponta a professora Júnia Roberta Gouveia Sampaio, “o que concretiza o valor justiça nas contribuições sociais (...) é a impossibilidade de serem tredestinados a outros fins que não aqueles que justificaram sua instituição”[29]. [30]

[29] SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. O financiamento da seguridade social. Ed. Sergio Antônio Fabris: Porto Alegre. 2007. Pág. 183

[30] De acordo com a professora Júnia Sampaio, “as contribuições sociais são tributos caros para a economia e em sua essência são injustos, porque são regressivos e de difícil desoneração” e somente “são tolerados na justa medida de sua destinação a programas que viabilizem projetos de distribuição de renda como os da saúde, previdência e assistência social”. Com o objetivo de tornar evidente o caráter desarrazoado e desproporcional da desvinculação de receitas da União, a referida autora questiona-se se existiria no sistema tributário nacional meios igualmente eficazes à DRU e que restringiriam em menor medida os direitos fundamentais, ao que se encontra a resposta afirmativa. A autora, então, justifica, afirmando que “a majoração da carga tributária por meio de impostos seria igualmente possível, eficaz e não atingiria a prestação dos direitos sociais, bem como a forma federativa de Estado”. Seria, portanto, adequado às prescrições constitucionais caso os valores que o Governo visa arrecadar fossem obtidos através de uma maior progressividade do imposto de renda, aumento de alíquotas dos demais impostos de competência da União ou, ainda, pela criação de impostos residuais, conforme previsão do art. 154, I da Constituição. De fato, essas medidas onerariam igualmente o contribuinte e se harmonizariam com o rol de direitos constitucionalmente assegurados ao contribuinte. E, de acordo com a autora, isto se daria “pelo fato de que os impostos procuram onerar parcelas da realidade que traduzam manifestação de riqueza (capacidade contributiva) daqueles que são colocados na condição de sujeito passivo”, enquanto que “as contribuições sociais que propiciam a arrecadação de maior vulto (...), ao possuírem como fatos geradores o faturamento (...), não oneram fatos indicativos de capacidade contributiva” e, vale ressaltar, “A tributação dessas realidades que não se refletem indício de riqueza é tolerada na exata medida em que destinadas aos fins constitucionalmente estabelecidos” (SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. O financiamento da seguridade social. Ed. Sergio Antônio Fabris: Porto Alegre. 2007. Págs. 223/224)

A arrecadação instituída é justificada somente pela possibilidade de viabilizar a manutenção de propósitos especiais da sociedade. Em virtude, exclusivamente, da transferência da receita arrecadada à destinação previamente estabelecida é que se autoriza suprimir a propriedade do contribuinte. Não custa enfatizar: a tributação realizada por meio das contribuições sociais somente é válida na medida em que permite a implementação de uma finalidade constitucionalmente garantida.

Desse modo, ao passo que a destinação específica do tributo consta da definição constitucional de competência, nas palavras do professor Fernando Castellani, torna-se absolutamente cogente a verificação do respeito a tal destinação, seja na norma instituidora do tributo, seja na norma que regula a aplicação dos recursos públicos”[31]. Acertadamente, Castellani afirma que o “simples fato do tributo já ter sido tomado como receita, ou seja, já ter ingressado aos cofres públicos, não afasta (...) os efeitos vinculantes da norma constitucional definidora da competência tributária”[32].

É assente a noção de que, não somente no momento da arrecadação tributária, mas também no momento de aplicação dos recursos públicos, deve haver respeito à destinação das contribuições vinculadas constitucionalmente. Isto ocorre, sobretudo, porque a obrigação tributária impõe este dever ao Estado na medida em que impõe ao contribuinte o dever de pagar o valor previamente definido.

A partir do momento em que aquela receita é desvinculada, ainda que parcialmente, desconsidera-se a conexão constitucionalmente exigida entre destinação e arrecadação. Assim, os fins pretendidos já não serão mais alcançados

E, caso o mesmo fim pudesse ter sido alcançado com a aplicação de um valor menor - com aplicação da parcela que não é tredestinada -, não se faria necessária a cobrança do tributo na proporção em que se realizou, pois o fim que lhe motiva já fora suprido com um menor dispêndio. Neste caso, seria necessário exigir do contribuinte um valor a menor do que efetivamente fora cobrado. Afinal, a aplicação dos recursos em um fim social é uma contraprestação do Estado

[31] CASTELLANI, Fernando Ferreira. Contribuições especiais e sua destinação. Editora Noeses. São Paulo. 2009. Pág. 182.

[32] CASTELLANI, Fernando Ferreira. Contribuições especiais e sua destinação. Editora Noeses. São Paulo. 2009. Pág. 182.

diante do dever do contribuinte de promover uma prestação pecuniária.

Pois bem. É possível identificar que a Desvinculação de Receitas da União suprime a garantia individual do contribuinte segundo a qual o valor arrecadado a título de contribuição é exigido tão somente para que seja efetivamente aplicado naqueles fins que dão causa à instituição do tributo.

A norma de Desvinculação, composta de preceitos provenientes de Emenda Constitucional, não é compatível com o consequente da norma que institui a contribuição, composta de preceitos do constituinte originário, protegidos pela imutabilidade (ou preceitos harmônicos a eles). Especificamente, quando contraposta ao critério finalístico da regra matriz da exação, que representa a contraprestação do Estado ao pagamento da quantia paga pelo contribuinte, a desvinculação se revela inconstitucional.

A contraprestação é um direito subjetivo/individual do contribuinte – fundamental, vale dizer – protegido dentre as cláusulas pétreas da Constituição de ter aquele valor aplicado na finalidade previamente imposta. Qualquer intento do legislador constituinte derivado e ordinário em sentido contrário deverá ser reconhecido como inconstitucional.

Esta determinação – que impõe um destino específico à receita – limita a competência dos sujeitos envolvidos a adotarem conduta que não se contraponha a este imperativo constitucional. Ao promover a Desvinculação de receitas da União, entretanto, o constituinte derivado age em afronta à norma de competência^[33] que lhe dá poderes de uma enunciação qualificada dentro do sistema jurídico. Tem-se, então, a ilicitude da norma posta no ordenamento jurídico e a consequente necessidade de declaração de sua nulidade e a supressão da vigência, como sanção à autoridade legiferante.

Desse modo, é precisa a lição de Tácio Lacerda Gama:

[33] Tácio Lacerda Gama, em estudo de fôlego sobre o tema da competência tributária, a define com as seguintes palavras: “O termo ‘competência tributária’ será aqui definido como a aptidão, juridicamente modalizada como permitida ou obrigatória, que alguém detém, em face de outrem, para alterar o sistema de direito positivo, mediante a introdução de novas normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos” (GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. 2ª edição. Ed. Noeses. São Paulo. 2011)

“Se criar norma pode ser entendido uma ação jurídica 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 de 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 eficiência (nas decisões individuais) da norma criada ilicitamente. (...) 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 e suspender os efeitos da norma ilicitamente criada”[34].

Não havendo a observância da competência, a criação da norma se subsume à norma sancionatória que determina como consequência a nulidade da norma produzida. Daí decorre a inconstitucionalidade da DRU quando provoca efeitos sobre o produto das contribuições.

Há de se ressaltar, ainda, um ponto: caso se entendesse que, em verdade, a parcela desvinculada corresponde a produto de um novo imposto - e não de desvinculação de receita arrecadada por contribuição - ainda assim, não seria possível sustentar a validade da tese. No caso, haveria ofensa à garantia do indivíduo que impede a instituição de impostos cumulativos e que tenham base de cálculo ou fato gerador dos demais impostos discriminados na Constituição (art, 154, inciso I). Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal (RE 793578 AgR) já se manifestou no sentido da impossibilidade da tese[35], que efetivamente não merece prevalecer.

Conclusão

O presente estudo iniciou-se considerando a teoria da Constituição, tendo como objeto a atividade financeira do Estado na Constituição, segundo os valores do Estado Democrático de Direito, entendendo que toda e qualquer aplicação de recursos públicos deve guardar conformidade com os valores republicanos e democráticos.

[34] GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. 2ª edição. Ed. Noeses. São Paulo. 2011. Págs. 357/358.

[35] “A desvinculação parcial da receita da União, constante do artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não transforma as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em impostos, alterando a essência daquelas, ausente qualquer implicação quanto à apuração do Fundo de Participação dos Municípios” (RE 793578 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 24/02/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-045 DIVULG 09-03-2015 PUBLIC 10-03-2015).

Assim, no quadro deste modelo sistêmico-constitucional, entendeu-se que a Desvinculação de Receitas da União (DRU) é uma ferramenta inconstitucional, pois concede arbitrariamente ao gestor público poder para dispor de parcela expressiva dos recursos arrecadados. De uma só vez, prejudica o financiamento de direitos fundamentais de segunda e terceira geração e atinge frontalmente as garantias individuais do contribuinte (primeira geração).

Restou demonstrado que além das peculiaridades de cada uma das modalidades já instituídas no país, há um núcleo comum a todas elas que atinge o regime das contribuições sociais, onerando o contribuinte e fazendo vazar os recursos que serviriam às finalidades constitucionalmente asseguradas para fins discricionariamente estabelecidos pelo gestor público.

Cumprido, portanto, ao Supremo Tribunal Federal, no manejo da sua competência de preservar a Constituição Federal declarar a inconstitucionalidade de reformas que pretendem de algum modo desvirtuar o destino das arrecadações realizadas à título de contribuições sociais.

Até, então, o STF não se manifestou sobre a constitucionalidade das Desvinculações de Receitas da União, até mesmo porque somente fora provocado a julgar questões tangentes, como, por exemplo, a possibilidade de contribuinte figurar no polo ativo de repetição do indébito para recuperar o valor pago à título de contribuições sociais, em decorrência da inconstitucionalidade da DRU[36].

Neste caso, o STF acertadamente afirmou que “Não é possível concluir que, eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, teria como consequência a devolução (...) do montante (...) desvinculado”, uma

[34] GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. 2ª edição. Ed. Noeses. São Paulo. 2011. Págs. 357/358.

[35] “A desvinculação parcial da receita da União, constante do artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não transforma as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em impostos, alterando a essência daquelas, ausente qualquer implicação quanto à apuração do Fundo de Participação dos Municípios” (RE 793578 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 24/02/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-045 DIVULG 09-03-2015 PUBLIC 10-03-2015).

[36] “Não tem legitimidade para a causa o contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76 do ADCT, tanto em sua forma originária quanto na forma das alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais n. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011” (RE 566007, Relator(a): Min. CÂRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-028 DIVULG 10-02-2015 PUBLIC 11-02-2015).

vez que a tributação em si não seria inconstitucional ou ilegal, única hipótese que autoriza a repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária.

Conforme demonstrado anteriormente, as normas que instituem as contribuições são construídas a partir de enunciados redigidos pelo constituinte originário e outros a eles alinhados. Ademais, tratam-se de normas que ao instituírem um dever para o Estado, de destinar os recursos arrecadados a uma determinada finalidade, promovem um direito para os contribuintes da mesma estatura que o direito de propriedade – direito individual, fundamental. Como tal, é, portanto, protegido como cláusula pétrea, parcela do Direito imutável.

Desse modo, há que se reconhecer a necessidade de submeter novos textos constitucionais, provenientes de emendas, ao daqueles direitos fundamentais imutáveis, à supremacia da Constituição. Nesse sentido, as emendas constitucionais que promoveram ao longo de mais de vinte anos desvinculações de receitas da união, ao ignorarem a finalidade de receitas decorrentes de contribuições sociais, padecem de inconstitucionalidade.

Referências bibliográficas

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21ª edição. Ed. Saraiva. São Paulo. 2009

CASTELLANI, Fernando Ferreira. Contribuições especiais e sua destinação. Editora Noeses. São Paulo. 2009.

GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. 2ª edição. Ed. Noeses. São Paulo. 2011.

[34] GAMA, Tácio Lacerda. Competência Tributária. Fundamentos para uma Teoria da Nulidade. 2ª edição. Ed. Noeses. São Paulo. 2011. Págs. 357/358.

[35] “A desvinculação parcial da receita da União, constante do artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, não transforma as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico em impostos, alterando a essência daquelas, ausente qualquer implicação quanto à apuração do Fundo de Participação dos Municípios” (RE 793578 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 24/02/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-045 DIVULG 09-03-2015 PUBLIC 10-03-2015).

[36] “Não tem legitimidade para a causa o contribuinte que pleiteia judicialmente a restituição ou o não recolhimento proporcional à desvinculação das receitas de contribuições sociais instituída pelo art. 76 do ADCT, tanto em sua forma originária quanto na forma das alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais n. 27/2000, 42/2003, 56/2007, 59/2009 e 68/2011” (RE 566007, Relator(a): Min. CÂRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 13/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-028 DIVULG 10-02-2015 PUBLIC 11-02-2015).

MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. A constitucionalização das finanças públicas no Brasil: devido processo orçamentário e democracia. Renovar. Rio de Janeiro. 2010.

PINTO, Élica Graziane. Financiamento dos Direitos Fundamentais do Brasil pós-Plano Real. Belo Horizonte. 2006. Disponível em:

<[Http://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/5968](http://www.joserobertoafonso.com.br/attachment/5968)> Acesso em 30 de julho de 2015

SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. O financiamento da seguridade social. Sergio Antônio Fabris. Porto Alegre. 2007.

SCAFF, Fernando Facury. MAUÉS, Antônio G. Moreira. Justiça Constitucional e Tributação. Dialética. São Paulo. 2005.

SPAGNOL, Werther Botelho. As contribuições sociais no direito brasileiro. Forense. Rio de Janeiro. 2002

TORRES, Heleno Taveira. Direito Constitucional Financeiro. Teoria da Constituição Financeira. Revista dos Tribunais. São Paulo. 2014.

VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. 4ª edição. Ed. Noeses: São Paulo. 2005.

WOLKMER, Antônio Carlos. Pluralismo Jurídico. Fundamentos de uma nova cultura no Direito. 3ª edição. Ed. Alfa Ômega: São Paulo. 2001.



Jurisprudência Comentada

Superior Tribunal de Justiça - STJ

Tema inédito no STJ: a natureza jurídica das obrigações de registro no SISCOMEX e a prescrição administrativa nas discussões que envolvem estas obrigações

Em julgamento inédito pelo STJ sobre o tema, a Primeira Turma desta Corte Superior proferiu o entendimento de que prescreve em 03 (três) anos o processo administrativo de apuração da penalidade relativa ao registro intempestivo no SISCOMEX de dados relacionados às mercadorias embarcadas com destino ao exterior.

Além do ineditismo da decisão, cabe destacar a análise minuciosa acerca da natureza jurídica da obrigação que originou a aplicação da penalidade, efetuada por meio do voto da relatora do caso, a Ministra Regina Helena Costa, que possui textos publicados sobre o tema e foi unanimemente acompanhada em seu voto pelos demais ministros julgadores.

Para melhor estudo sobre a verificação da possibilidade de ocorrência de prescrição nos autos do processo administrativo onde a penalidade impugnada foi reconhecida, entendeu a relatora ser imprescindível investigar se a obrigação de registro tempestivo das informações possui natureza jurídica de direito tributário ou administrativo.

Isso porque a jurisprudência do STJ possui entendimento pacífico no sentido de que, ausente previsão específica em lei complementar, não incide prescrição intercorrente no curso do processo administrativo fiscal, tendo em vista que as impugnações administrativas suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

Por sua vez, a jurisprudência caminha no sentido oposto quando o processo administrativo se destina a apurar infração de índole não tributária, ocasião em que não apenas se admite a prescrição intercorrente, mas também concede-se para seu reconhecimento um prazo trienal, inferior ao prazo quinquenal aplicável às discussões tributárias.

A ministra relatora destacou que o conceito de Direito Tributário é tema relativamente pacificado nos âmbitos doutrinário e jurisprudencial, sendo mais desafiadora a definição do objeto das disposições de Direito Aduaneiro, principalmente, em razão da ausência de legislação sistematizada específica para a matéria.

O ponto de contato entre estas disciplinas, caracterizado pela relatora também como o “contexto que propicia certa dificuldade em delimitar a natureza jurídica das obrigações atribuídas aos particulares relativamente ao trânsito internacional de mercadorias” é justamente a incidência de tributos regulatórios do comércio exterior, como o Imposto de Exportação.

Nesse sentido, a relatora considerou que o art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, define que as obrigações tributárias acessórias compreendem sempre um fazer ou um não fazer voltados ao interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Observou também que somente pode ser verificada a natureza tributária nas condutas cujas finalidades se vinculem diretamente à fiscalização e às exigências fiscais.

Logo, não cabe atribuir índole tributária às disposições e obrigações que não possuam tal vinculação ou, ainda, cuja vinculação se dê de maneira indireta, com objetivo meramente facilitador da arrecadação fiscal.

No caso concreto, restou decidido que as multas discutidas possuem natureza administrativa, já que decorrem de violação de regra não voltada diretamente à exigência do Imposto de Exportação.

Com efeito, a conferência do pagamento do valor do imposto é feita na fase de conferência aduaneira, em momento anterior à conclusão do desembaraço aduaneiro e do próprio embarque das mercadorias.

Basta verificar que o prazo para cumprimento da obrigação de registro no SISCOMEX, que desrespeitado deu ensejo à aplicação da penalidade discutida, se encerra em 7 (sete) dias contados da data da realização do embarque, nos termos do art. 31, da Instrução Normativa SRF nº 28/94.

Ocorre que, na data do embarque, já estão sanadas todas as providências referentes à fiscalização ou arrecadação de tributos incidentes em razão da exportação, sendo autorizado o embarque apenas das mercadorias cujos eventuais tributos incidentes já tenham sido comprovadamente recolhidos.

Por esse motivo, entenderam os ministros julgadores que a obrigação que deu ensejo à aplicação da penalidade em referência possui natureza exclusivamente administrativa, tendo como objetivo principal auxiliar o controle da saída de bens econômicos do território nacional.

Ainda que no cumprimento desta obrigação possam ser prestadas informações que auxiliem a fiscalização sobre o adimplemento de eventuais tributos incidentes, tal suporte ocorre apenas de maneira reflexa e insuficiente para que se possa atribuir-lhe caráter tributário. Ora, o exportador deve comprovar o recolhimento do tributo em momento muito anterior ao registro da declaração no SISCOMEX.

Reconhecido o caráter administrativo da obrigação de registro das informações sobre as mercadorias exportadas, entenderam os ministros da Primeira Turma por reconhecer a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo que apurou a aplicação da penalidade oponível por seu descumprimento, nos termos do art. 1º, § 1º, da Lei n. 9.873/1999 e, com isso, foi negado provimento ao recurso especial interposto pela Fazenda Nacional.

A considerar a amplitude do regulamento aduaneiro, o inédito

juízo representa um importante precedente não apenas no que tange a definição da natureza jurídica das obrigações por ele tratadas, mas também pela possibilidade de melhor compreensão da natureza relativa a outras obrigações semelhantes, bem como também para aferimento da ocorrência da prescrição em casos similares.

(STJ, RESP n. 1.999.532/RJ, Primeira Turma, Min. Rel. Regina Helena Costa, j. 09.05.2023)

STJ decide em repetitivo que a administração não se submete à regra da irretratabilidade da CPRB

No dia 14 de junho de 2023, foi realizado o julgamento, sob o rito dos recursos repetitivos do Recurso Especial n. 1.901.638 - Tema 1184/STJ, tendo sido fixadas as seguintes teses:

(i) a regra da irretratabilidade da opção pela Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) prevista no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 destina-se apenas ao beneficiário do regime, e não à Administração; e

(ii) a revogação da escolha de tributação da contribuição previdenciária pelo sistema da CPRB, trazida pela Lei 13.670/2018, não feriu direitos do contribuinte, tendo em vista que foi respeitada a anterioridade nonagesimal.”

O julgamento do caso se deu sob o contexto da publicação da Lei 13.670/2018, que reonerou alguns setores da economia que antes foram desonerados pela Lei 12.546/2011.

A Contribuição Previdenciária prevista no art. 22 da Lei 8.212/1991, que originalmente incidia sobre a folha de salários, foi modificada pela

MP 540/11 (convertida na Lei 12.546/2011), que, objetivando desonerar a folha de salários, possibilitou a alguns setores econômicos, que o recolhimento se desse sobre a receita bruta (CPRB).

De acordo com o art. 9º, § 13 da 12.546/2011, a opção pela CPRB seria irretratável para todo o ano calendário. Vejamos:

Art. 9º. Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei: (...) § 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário.

Em 2018 com a publicação da Lei 13.670/2018, aqueles mesmos setores que no passado tinham sido desonerados, ficaram impedidos de optar pela Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta.

Apesar da anterioridade nonagesimal ter sido respeitada, diversos contribuintes ingressaram no judiciário visando assegurar o seu direito de serem mantidos ao pagamento da CPRB durante todo o ano calendário de 2018, por entenderem que a irretratabilidade da opção prevista no supracitado art. 9º, § 13 da Lei 12.546/2011 deveria ser aplicada à Administração.

O Ministro Relator, Herman Benjamin negou provimento ao Recurso Especial do contribuinte, por entender que a CPRB é contribuição substitutiva, facultativa, em benefício do contribuinte, instituída como medida de política fiscal para incentivar a atividade econômica, cuja renúncia fiscal é expressiva e da ordem de 83 bilhões de reais, no período de 2012 a julho de 2017. Não havendo direito adquirido à desoneração fiscal, a qual se constitui, no presente caso, como mera liberalidade.

No entender do Ministro Relator, a desoneração prevista na legislação não era condicional e nem por prazo determinado, fazendo com que sua revogação pudesse se dar a qualquer tempo, contanto que fosse respeitada a anterioridade nonagesimal.

Constou do voto condutor do acórdão que a alteração promovida pela Lei 13.670/2018 não caracterizaria violação à segurança jurídica, mas sim a exclusão de uma das opções de regime de tributação que a lei disponibilizava ao contribuinte.

Por fim, concluiu que, nos termos da jurisprudência do Tribunal, a regra da irretratabilidade da opção pela CPRB disposta no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 destina-se apenas ao beneficiário do regime, e não à Administração, e tampouco fere direitos do contribuinte já que teria sido respeitada a anterioridade nonagesimal.

Com o julgamento do Tema, serão levantadas as suspensões dos recursos especiais e agravos em recursos especiais fundadas em idêntica controvérsia, para aplicação da tese fixada no recurso paradigma.

(STJ, RESP n. 1.901.638/SC, Primeira Seção, Min. Rel. Herman Benjamin, j. 14.06.2023)

Supremo Tribunal Federal - STF

STF decide que o Município competente para arrecadar e fiscalizar o ISSQN devido pelos planos de saúde é o do domicílio do prestador de serviços

No dia 03 de junho de 2023 foi finalizado o julgamento virtual da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 499 e das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) nºs 5.835 e 5.862 pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que possuem por objeto a declaração da inconstitucionalidade de dispositivos que alteraram o sujeito ativo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) devido pelos planos de medicina de grupo ou individual, excetuando-os da regra geral.

Isso porque o art. 1º da Lei Complementar 157/2016 modificou os incisos XXIII, XXIV e XXV do art. 3º e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º, ambos da Lei Complementar 116/2003, para prever que o Município competente para arrecadar e fiscalizar o ISSQN em determinados casos é o do domicílio do tomador de serviços (contratante), e não mais o do prestador (contratado).

Ainda, em aditamento da petição inicial da ADPF nº 499, foi requerida a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 2º, 3º, 6º, 9º, 10, 13 e 14 da Lei Complementar 175/2020, os quais (i) modificaram parcialmente o conteúdo introduzido pela Lei nº 157/2016 na Lei Complementar nº 116/2003, ao revogar o art. 6º, § 3º e alterar o art. 3º, inciso XXV, eliminando da exceção os serviços de intermediação de arrendamento mercantil, franquia e faturização e (ii) previram um sistema nacional para o cumprimento das obrigações acessórias do ISSQN.

Como resultado do julgamento, o Plenário da Suprema Corte, por oito votos a dois, decidiu (i) pela perda superveniente de objeto em relação aos artigos 6º, § 3º e 3º, inciso XXV da Lei Complementar 116/2003 e (ii) pela inconstitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar 157/2016 e do art. 14 da Lei Complementar 175/2020, bem como, por arrastamento, dos artigos 2º, 3º, 6º, 9º, 10 e 13 da Lei Complementar 175/2020.

O voto prevalecente foi o do Relator, Ministro Alexandre de Moraes, no sentido de que os dispositivos impugnados possuem lacunas e não permitem compreender todos os aspectos da hipótese de incidência tributária, podendo resultar em entendimentos contraditórios e conflitos entre os Municípios. Nesse sentido, os dispositivos foram declarados inconstitucionais por comprometerem a segurança jurídica. Quanto à padronização de obrigações acessórias do tributo municipal, sua inconstitucionalidade foi declarada por se relacionar diretamente aos demais positivos.

Por outro lado, o Ministro Nunes Marques, seguido pelo Ministro Gilmar Mendes, instaurou a divergência e defendeu que o Congresso Nacional sanou as insuficiências apontadas pelo Relator, razão pela qual, mesmo somadas às violações apontadas pelas autoras e pelos amici curiae, isto é, a instabilidade à livre iniciativa empresarial e o potencial abalo ao pacto federativo, não seriam suficientes para afastar a constitucionalidade dos dispositivos analisados.

[1] <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=508862&ori=1>

2ª Turma do STF decide pela constitucionalidade da limitação do direito de compensação para empresas extintas

No julgamento do RE 1357308 AGR, em 01/07/2023, a maioria da Segunda Turma do STF ratificou o entendimento da constitucionalidade da limitação do direito de compensação de 30% dos prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL, fazendo alusão ao julgamento do RE 591340/SP, analisado sob o rito do tema 117 de repercussão geral.

Neste sentido, o ministro relator do RE 1357308 AGR, Ricardo Nunes, votou que a limitação de compensação de prejuízos fiscais também ocorre nas hipóteses de extinção da pessoa jurídica, mesmo em casos de incorporação. De acordo com o ministro supracitado, é incabível ao Poder Judiciário conceder ou estender benefício fiscal não previsto na legislação, já que não lhe é plausível atuar como legislador positivo. Os ministros Ricardo Lewandowski, André Mendonça e Gilmar Mendes acompanharam o relator.

Entretanto, vale destacar que, no julgamento do caso pela Turma, houve divergência pelo ministro Edson Fachin. Segundo seu voto, o RE 1357308 AGR não se enquadraria no caso do tema 117 de repercussão geral, pois, o RE 591340 não abrange a interpretação de legislações sobre a extinção de pessoa jurídica. Inclusive, o presidente da época, ministro Luiz Fux, esclareceu que “não está em jogo a compensação de prejuízos fiscais de empresa extinta, porque isso foi aduzido da tribuna (...) porque aí fica mais fácil entender que não vai poder compensar prejuízo de uma pessoa que já se extinguiu. Então ela tem que compensar tudo de uma vez só. Mas não é isso que está em jogo.”

Além disso, o voto vencido defendeu que diversos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão de última instância da legislação tributário federal no âmbito administrativo, defendem que o atual entendimento é da inaplicável o limite de 30% dos prejuízos fiscais para compensação no caso de extinção de pessoa jurídica.

Diante disso, é de suma importância acompanhar próximos julgamentos da Corte sobre a matéria, na expectativa que seja percebido que essa limitação de 30% representa uma violação ao princípio do não-confisco (art. 150, IV, CRFB/88) e da capacidade contributiva (art. 145, §1º, CRFB/88), uma vez que a empresa em extinção, ou encerrada pela incorporação, quebra a presunção que a empresa sempre estará funcionando e, por conseguinte, poderá compensar em momentos futuros.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

CSRF entende que não incidem contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio decorrente de norma coletiva de trabalho

Para a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), é incabível a incidência de contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio pago na rescisão do contrato de trabalho por iniciativa do contribuinte, decorrente de norma coletiva de trabalho.

Na ocasião, foi apreciado recurso especial interposto pela Fazenda Nacional. Segundo a recorrente, haveria certeza quanto ao pagamento do aviso prévio, uma vez que os empregados têm plena convicção do seu recebimento na hipótese de rescisão contratual. Por essa razão, o pagamento da verba tornar-se-ia habitual e, pois, passível de inclusão no conceito de salário de contribuição.

A Turma julgadora, por sua vez, entendeu que habitualidade não significa previsibilidade, vez que a primeira está relacionada à permanência ao longo do tempo. Nesse sentido, considerando que as verbas foram pagas uma única vez por trabalhador, não houve a habitualidade exigida pelo STF no julgamento do RE n. 565.160/SC, submetido à sistemática de repercussão geral (Tema n. 20), para a incidência das contribuições previdenciárias.

Trata-se de decisão inédita na CSRF. Não obstante o entendimento pacífico do órgão a respeito da não incidência das contribuições previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado, tendo em vista o decidido pelo STJ no REsp n. 1.230.957/RS, submetido à sistemática de repercussão geral (Tema n. 478), o acórdão ora em comento foi o primeiro a analisar a tributação do aviso prévio decorrente de Convenção Coletiva de Trabalho.

Processo: 19515.008212/2008-29

Contribuinte: Air Liquide Brasil Ltda.

Relator: João Victor Ribeiro Aldinucci

1ª Turma da CSRF analisa tema da coisa julgada e seus reflexos no processo administrativo

Ao analisar caso em que se discutia, ainda que indiretamente, a imunidade de fundo fechado de previdência privada, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) manteve o direito ao aproveitamento dos créditos de IRPJ pelo contribuinte.

O tema de fundo envolvia compensação feita por contribuinte com base em decisão judicial que reconheceu a sua imunidade em relação aos impostos no início dos anos 1990. A discussão se dava em razão de decisão do STF em 2002 que afastou a existência de imunidade tributária para as pessoas jurídicas em situação idêntica ao do fundo.

Por conta disso, a Administração tributária entendia que o contribuinte estava sujeito à incidência do IPRJ e, portanto, não haveria crédito a ser compensado. Por outro lado, o contribuinte defendia a existência de coisa julgada afastando a tributação no caso concreto.

Ao analisar a questão, a CSRF, por 7 votos a 1, entendeu pela manutenção do direito creditório do contribuinte, especialmente em razão do precedente firmado pelo STF nos Temas 881 e 885 de Repercussão Geral. Para os conselheiros, como a decisão de 2002 em que se afastou a imunidade foi tomada em sede de controle

incidental, não haveria desfazimento da coisa julgada individual com efeitos retroativos.

Ao que tudo indica, o CARF tende a seguir a mesma linha fixada pelo STF, no sentido de que os efeitos de decisão do STF sobre coisas julgadas individuais dependem do regime a qual está submetido o posicionamento da Corte, bem como dos marcos temporais aplicáveis a cada caso.

Processo: 19740.000268/2009-52

Contribuinte: Fundação de Seguridade Social Braslight

Relator: Gustavo Guimarães da Fonseca

1ª Turma da CSRF afasta incidência de tributos sobre valores recebidos via Lei Rouanet

Ao analisar caso em que se exigia do contribuinte o recolhimento de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre recursos recebidos em decorrência da Lei Rouanet, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) entendeu que esses valores não representam receita do contribuinte e, conseqüentemente, afastou a cobrança.

O voto vencedor foi na linha de que valores recebidos para financiamento de produção cultural não representam receita tributável, já que não haveria acréscimo patrimonial ou incremento novo com os recursos captados. Em verdade, a destinação é específica para a produção cultural e, em caso não utilização, deve ser devolvido aos cofres públicos.

Nessa linha foram as conclusões do relator, conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli: "(...) não faz qualquer sentido a União, por meio de lei, incentivar essa "produção" mediante renúncia de IRPJ e, ao mesmo momento, tributar a transferência do capital necessário para tanto".

O Julgamento foi definido por meio de voto de qualidade em prol do contribuinte, de modo que a questão ainda se demonstra bastante controversa no âmbito do CARF.

Processo: 12898.000200/2008-50

Contribuinte: Cinema Brasil Digital - Escritório de Planejamento em Empreendimentos Audiovisuais Ltda

Relator: Luis Henrique Marotti Toselli



Receita Federal Brasileira - RFB

RFB esclarece efeitos das alterações recentes na Lei do PERSE

A Receita Federal publicou Solução de Consulta DISIT n. 6.030/2023 para esclarecer os efeitos da Medida Provisória n. 1.147/2022, convertida na Lei n. 14.592/2023, sobre as retenções do Imposto sobre a Renda sofridas pelos beneficiários do Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (“PERSE”).

De acordo com a manifestação fazendária, todos os pagamentos ou créditos de receitas auferidos pelos contribuintes, ainda que sujeitos às reduções de alíquotas tratadas no art. 4º da Lei n. 14.148/2021, submetiam-se às regras gerais de retenção de tributos federais. Nesse sentido, se um contribuinte exercia atividade prevista no âmbito do PERSE e, em decorrência dela, faturava uma quantia que não seria tributada em razão do benefício fiscal, tal fato não impedia a submissão desse montante a eventual retenção do IR na fonte.

Para a Receita Federal, somente com o advento da Medida Provisória n. 1.147/2022, que incluiu o §3º no art. 4º da Lei n. 14.148/2021, é que tais receitas não mais passaram a ser submetidas a retenções, normalmente, devidas em tais circunstâncias.

Ocorre que, muito embora a referida Medida Provisória tenha alterado o texto legal para afastar dúvidas acerca da necessidade ou não de retenção, trata-se, evidentemente, de norma interpretativa, que apenas confirma o que já era possível presumir a partir do texto anterior da Lei n. 14.148/2021.

Com efeito, muito embora a norma original não especificasse, expressamente, a desnecessidade de retenção do imposto sobre as receitas beneficiadas, fato é que, se elas estavam abrangidas pela

previsão de incidência à alíquota zero do IRPJ, não é possível concluir que seria cabível qualquer retenção do imposto sobre essas receitas.

Afinal, a retenção na fonte nada mais é do que uma sistemática de recolhimento do IRPJ – e não um novo imposto –, razão pela qual, se este já era indevido sobre determinadas receitas, igualmente, não seria cabível gravar estas com o mesmo imposto exigido sob a forma de retenção na fonte.

RFB interpreta restrições à isenção de associações sem fins lucrativos

Por meio da Solução de Consulta COSIT n. 120/2023, a Receita Federal consignou que a promoção de cursos por parte de associação civil sem fins lucrativos para associados e não associados, com ônus financeiro para o participante, não afasta a isenção do IRPJ e da CSLL, prevista no art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997.

A manifestação fazendária ressalta, contudo, que a manutenção da isenção depende, necessariamente, do atendimento às finalidades constantes do estatuto e que eles não impliquem concorrência com organizações que não gozem da isenção. Ademais, destaca a necessidade de a entidade atender a todos os requisitos legais dispostos no § 2º, alíneas "a" a "e", e § 3º do art. 12 da Lei n. 9.532/1997.

Conforme reconhecido na Solução de Consulta, as controvérsias relacionadas à isenção do IRPJ e da CSLL concedida a determinadas instituições sem fins lucrativos, em razão da atividade desenvolvida, são analisadas há muito pelo órgão fiscal. Nesse sentido, destaca o Parecer Normativo CST n. 162/1974, que tratou da isenção prevista no art. 25 do Regulamento do Imposto de Renda de 1966.

O referido Parecer destaca os limites à fruição da isenção das associações sem fins lucrativos, impostos pela necessidade de

observância da livre concorrência. Nesse sentido, registra a irrazoabilidade de essas entidades se servirem da isenção e, em condições privilegiadas e extravasando a órbita de seus objetivos, praticar atos de natureza econômico-financeira, concorrendo com organizações que não aproveitam do benefício fiscal.

A memória dessa norma é pertinente, na medida em que a isenção analisada pelo Parecer, que, à época, estava prevista no art. 25 do RIR/1966, foi mantida, com algumas alterações, no art. 15 da Lei n. 9.532/1997 - norma refletida no art. 184 do atual Regulamento do IR.

A Solução de Consulta, ademais, destaca que se a isenção tem caráter subjetivo, não pode ela, na ausência de disposição legal, abranger alguns rendimentos e deixar de fazê-lo em relação a outros da mesma beneficiária. No caso, a isenção incide sobre as entidades referidas no art. 15 da Lei n. 9.532/1997 e não sobre determinadas espécies de receitas por elas auferidas.

Por essa razão, o não-cumprimento de qualquer dos requisitos estipulados para o aproveitamento da isenção, a exemplo da obtenção de receitas incompatíveis com a natureza das entidades sem fins lucrativos, tem por consequência a perda da isenção na sua totalidade; ou seja, a tributação pelo IRPJ e pela CSLL abrangerá toda a receita obtida pela instituição e não apenas parte dela.



INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

Av. Angelica, 2466 19° andar
Higienópolis, São Paulo/SP

Tel: +55 (11) 3660-8200

www.institutoiat.org

