

REVISTA DIGITAL - IAT

ISSN 2764-4413

AGOSTO - 2022

A revista mensal do
Instituto de Aplicação do Tributo

vol. 10

IAT

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

FICHA CATALOGRÁFICA

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

Mensal

e-ISSN: 2764-4413

Publicação eletrônica do Instituto de Aplicação do Tributo – IAT

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

Título abreviado: Rev. Dig. IAT

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

CDU 351.713

Sumário

01.

NOTÍCIAS

02.

ARTIGOS

03.

JURISPRUDÊNCIAS COMENTADAS



Sobre nós

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

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

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

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

Conselho Editorial

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

Editor

Tácio Lacerda Gama

Coordenação editorial

Leila Loturco Giannasi

Expediente

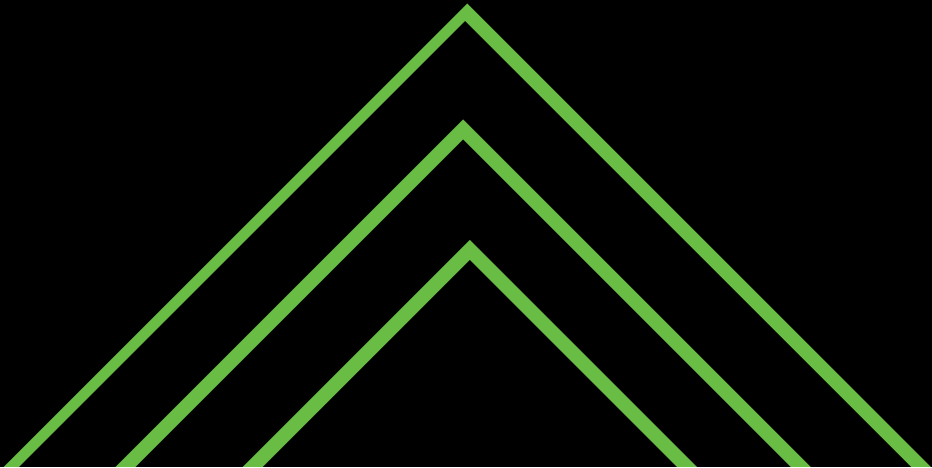
Instituto de Aplicação do Tributo (IAT)
Av. Angélica, 2466, 19° andar,
Higienópolis
São Paulo/SP
Tel: +55 (11) 3660-8200
contato@institutoiat.org

Julho de 2022

IAT



NOTÍCIAS



Novo Decreto do IPI traz segurança jurídica ao setor produtivo

O Decreto nº 11.158 de 29 de julho de 2022 tem como objetivo de viabilizar a redução de 35% no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) da maioria dos produtos fabricados no Brasil e, ao mesmo tempo, cumprir decisão judicial (ADI 7153) que determinou a preservação da competitividade dos produtos produzidos na Zona Franca de Manaus (ZFM). Ao detalhar os produtos que terão suas alíquotas alteradas, a nova edição esclarece a correta aplicação do IPI sobre o faturamento dos produtos industrializados, garantindo segurança jurídica e o avanço das medidas de desoneração tributária. O texto também apresenta tratamento específico para preservar praticamente toda a produção efetiva da ZFM, levando em consideração os Processos Produtivos Básicos. Além disso, a medida traz redução adicional do IPI, de 18% para 24,75%, para automóveis. O Decreto terá reflexo positivo no Produto Interno Bruto (PIB), com a redução do custo Brasil e maior segurança jurídica. Espera-se ampliar a competitividade da indústria, com menos impostos e aumento da produção, sendo beneficiados tanto produtos nacionais quanto importados.

Receita Federal regulamenta o Pert-Saúde para santas casas, hospitais e entidades beneficentes

A Receita Federal regulamentou, por meio da Instrução Normativa nº 2.099, o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert-Saúde). O Pert-Saúde permite o parcelamento de débitos, de natureza tributária, vencidos até 30 de abril de 2022, inclusive aqueles que sejam objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou provenientes de lançamento de ofício.

Com efeito, o contribuinte poderá liquidar seus débitos previdenciários em até 60 prestações consecutivas e demais débitos em até 120 prestações consecutivas, sendo R\$ 300 o valor mínimo da parcela. A adesão ao Pert-Saúde deverá ser efetuada pelo Portal e-Cac até 22 de agosto de 2022, e o contribuinte deverá indicar os débitos que deseja incluir no parcelamento. Além disso, o contribuinte que possuir outros parcelamentos poderá, à sua opção, continuar naqueles programas e aderir ao Pert-Saúde, ou migrar os débitos dos outros programas para o Pert-Saúde. Contudo, caso deseje parcelar débitos que estão em discussão administrativa ou judicial, deverá desistir previamente do litígio para efetuar a renúncia aos processos administrativos ou comprovar a desistência de processos judiciais.

STF valida criação de taxas de fiscalização de mineração por leis estaduais

No julgamento das ADIs 4.785, 4.786 e 4.787, o STF, por maioria de votos, endossou a validade das leis estaduais de Minas Gerais, Amapá e Pará, que criam taxas de fiscalização da mineração. O julgamento teve seu reinício no dia 01 de agosto, ocasião na qual prevaleceu o entendimento do Relator Edson Fachin em relação à taxa instituída pelo Estado de Minas Gerais. Em relação às taxas do Amapá e Pará, também prevaleceu o entendimento dos respectivos relatores, Ministros Nunes Marques e Luiz Fux.

Firmou-se, assim, a validade das taxas de mineração, uma vez que, desde que instituídas em respeito ao princípio da proporcionalidade, se incluem no campo de competência dos Estados, nos termos do art. 23, XI da Constituição Federal.

Justiça do DF extingue cobrança do Difal a empresas em 2022

A Associação Nacional dos Contribuintes de Tributos (ANCT), com sede em Brasília (DF), teve definitivamente extinto mandado de segurança coletivo impetrado pela Justiça Federal do Distrito Federal em favor de seus associados e confirmada em sentença distribuída à 2ª Vara da Fazenda Pública, sobre a cobrança do Diferencial de Alíquota (Difal) do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) em 2022, decorrentes de operações de vendas de mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS, situados no DF, em 2022. A decisão esclarece que o Difal de ICMS só poderá ser exigido no exercício financeiro de 2023, tendo em vista que a Lei Complementar (n.º 190/2022) foi sancionada em 2022. O presidente da ANCT, Luiz Manso, comenta que a decisão segue os princípios constitucionais, especialmente o da anterioridade, que impede o aumento repentino de tributo em desfavor dos contribuintes.

STJ afasta multa dupla por sonegação fiscal em importação

A 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, por considerar que houve punição dupla por uma única infração, afastou a aplicação de multa de 100% sobre o valor de venda de mercadorias objeto de importação feita com sonegação de tributos. No caso abalisado, a empresa recebeu multa de 100% do valor aduaneiro da mercadoria, devido à entrada irregular dos itens, além de outra multa de igual percentual, sobre o valor de sua venda. Adicionalmente, foi aplicada multa de 150% sobre o valor da operação, por fraude na importação. A primeira multa de 100% foi cancelada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), que constatou dupla penalidade. Já a segunda multa de 100% foi afastada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em acórdão mantido pelo STJ, que negou recurso da Fazenda Nacional.

Assim, o colegiado manteve apenas a cobrança dos impostos acrescidos da multa de 150% sobre o valor de importação dos bens, considerando que já seria punição suficiente tanto para o subfaturamento, quanto para a venda. A decisão da corte foi unânime.

PL reajusta tabela de IR e sugere isenção aos contribuintes com renda de até quatro salários-mínimos

Foi apresentado, no dia 04 de agosto de 2022, o PL 2.140/22, de autoria do Deputado Federal Danilo Forte (União-CE), que visa implementar um reajuste na tabela do Imposto de Renda para 2023. O projeto prevê, primeiramente, a isenção do IR para os contribuintes cuja renda mensal for inferior a quatro salários-mínimos. Além disso, para o contribuinte que obtiver renda mensal a partir de R\$ 5.200,01 até R\$ 6.084,00 incidirá a alíquota de 7,5%. O contribuinte que recebe de R\$ 6.084,01 até R\$ 7.608,90, verá incidir a alíquota de 15%. Já para salários de R\$ 7.608,01 até R\$ 9.116,12 a porcentagem correspondente é de 22,05%. A última faixa prevista, que engloba o contribuinte que recebe acima de R\$ 9.116,13, prevê a alíquota de 27,5% de IR.

STJ retomará julgamento sobre cobrança de COFINS do Instituto Brasileiro de Direito Tributário

A 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) deve retomar em 23 de agosto o julgamento em que vai definir se há isenção de Cofins para receitas de patrocínio de eventos realizados pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). O instituto diz se tratar de receitas próprias de atividades de instituições de educação e, por isso, não deveriam ser tributadas. Já para a Fazenda Nacional, trata-se de publicidade.

O Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região (SP e MS) concedeu isenção para quase todas as receitas solicitadas pelo IBDT – referentes a cursos, seminários, livros, entre outros. Só foi negado o reconhecimento da isenção em patrocínios de congressos e, por isso, o IBDT recorreu ao STJ[1]. O IBDT alegou em sua defesa que o instituto não tem fins lucrativos e nenhum de seus palestrantes é remunerado. Os patrocínios seriam para transporte, hospedagem ou aluguel de salas eventualmente cobrado. Já segundo a procuradoria, o julgamento vai definir se ingressos financeiros derivados de patrocínio para a realização de eventos são receitas tributáveis pela Cofins.

PGFN permite uso de prejuízo fiscal sobre valor principal de dívida

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou nova portaria sobre as regras para negociação de débitos inscritos na dívida ativa, por meio da chamada transação tributária. O prejuízo fiscal e base negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) passam a ser utilizados no pagamento do valor principal devido, e não apenas de multa e juros, como era previsto[2]. A PGFN esclareceu que o uso desses créditos será excepcional e feito a exclusivo critério da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

A possibilidade de uso de prejuízo fiscal, estabelecido pela Lei nº 14.375/2022, permitiu que o contribuinte abatesse 70% do valor remanescente da dívida, após a aplicação dos descontos negociados com a Fazenda Nacional. Com a Portaria nº 6.941, o prejuízo fiscal passa a ser utilizado para o pagamento e valores considerados irrecuperáveis[3] ou de difícil recuperação. De acordo com o procurador da Fazenda Nacional, João Grognet, há uma maior margem de negociação com prejuízo fiscal, e que o caso concreto ditará a necessidade de liberar o uso deste.

[1] REsp 1668390

[2] Portaria nº 6757

[3] Irrecuperáveis são os débitos inscritos em dívida ativa há mais de 15 anos sem garantia ofertada ou exigência suspensa, com a cobrança interrompida por decisão judicial há mais de dez anos e de titularidade de devedores falidos ou em recuperação judicial.

Além disso, o procurador destaca que houve um aumento do limite de desconto e parcelas da lei, trazendo outros pontos positivos aos devedores, como a redução no piso para a transação individual. A mudança é vista com grande importância pelos tributaristas, tendo em vista a melhora nas condições de transação, mas é ressaltado que ainda são necessárias algumas alterações.

A mudança é vista com grande importância pelos tributaristas, tendo em vista a melhora nas condições de transação, mas é ressaltado que ainda são necessárias algumas alterações.

RFB: possibilidade renegociação de dívidas com o Fisco com 70% de desconto em até 10 anos

A partir do dia 1º de setembro de 2022, contribuintes que tenham dívidas com a Receita Federal do Brasil poderão renegociar seus débitos com até 70% de desconto, que ainda não estejam sob contestação judicial. A transação individual destina-se, entre outros, aos (i) pagadores de imposto com contencioso administrativo fiscal de mais de R\$ 10 milhões; e (ii) devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial. Os descontos serão de 65% para público em geral, com possibilidade de parcelamento em até 120 meses. Já para empresas, MEI, micro e pequenas empresas do Simples Nacional e Santas Casas de Misericórdia, os descontos são de até 70% com parcelamento em até 145 meses.

Receita Federal autoriza fornecimento de cópia de DIRPF por processo digital

A RFB autoriza, até o dia 9 de setembro de 2022, o fornecimento de cópias de Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) por meio de processo digital aberto no Centro Virtual de Atendimento (e-CAC).

ITR 2022: Início do prazo para entrega da declaração

Dia 15 de agosto de 2022, teve início o prazo para entrega declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) de 2022, que terminará em 30 de setembro de 2022. Dentre aqueles que estão obrigados a fazer a declaração, estão as pessoas físicas ou jurídicas que sejam proprietárias, titulares do domínio útil ou possuidoras a qualquer título, inclusive a usufrutuária, de imóveis rurais.

Igualmente, devem apresentar a declaração pessoas física ou jurídica que, entre 1º de janeiro de 2022 e a data da apresentação da DITR tenham perdido a posse do imóvel rural, em processo de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, entre outras, nos termos da lei. Passado o período para a entrega, será cobrada multa. A entrega da declaração com equívocos ou falta de informações permite o envio de uma declaração retificadora, que, no entanto, não interrompe o pagamento do imposto apurado na declaração original.

Tribunal de Justiça afasta ICMS sobre bens digitais no Rio de Janeiro

O Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro anulou dispositivos de lei estadual que prescreve hipóteses de sujeição passiva (contribuintes e responsáveis), na cobrança de ICMS sobre operações com "bens e mercadorias digitais". O fundamento da decisão é o precedente do Supremo Tribunal Federal (STF) que declara a institucionalidade da incidência do ICMS sobre o licenciamento ou a cessão do direito de uso de programas de computador.

A Corte declarou a inconstitucionalidade das alterações introduzidas pela Lei 8.795/2020, com base em precedente firmado pelo STF no sentido de que as operações com software estão sujeitas ao ISS e não ICMS. (ADIs 1.945 e 5.659).

Nessas ações, o ministro Dias Toffoli, autor do voto vencedor, destacou que “o simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia, em tese, a incidência tão somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS”.

STJ: empresas podem deduzir do IRPJ os pagamentos a administradores e conselheiros

A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp 1746268, decidiu, por maioria, que as empresas podem deduzir do cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) os valores pagos a administradores e conselheiros, independentemente de tais pagamentos serem fixos e mensais. O voto vencedor foi proferido pela Ministra Regina Helena Costa, que votou para permitir as deduções, dando provimento ao recurso especial do contribuinte. Foram vencidos os votos dos Ministros Gurgel de Faria e Sérgio Kukina.

STF modula inconstitucionalidade de alíquota de ICMS mais elevada sobre energia elétrica e serviços

O Supremo Tribunal Federal julgou procedente a ADI 7117, declarando a inconstitucionalidade das alíneas “a” e “c” do inciso II do art. 19 da Lei 10.297/1996, do Estado de Santa Catarina, visto que as disposições questionadas estabelecem alíquotas de ICMS sobre energia elétrica e serviços de comunicação mais elevadas do que a incidente sobre as operações em geral. Houve modulação de efeitos da decisão para o futuro, estabelecendo que a inconstitucionalidade produzirá efeitos somente a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até 05/02/2021.

Ministro Gilmar Mendes determina compensação a três Estados por mudança no ICMS

O ministro Gilmar Mendes julgou liminarmente as Ações Cíveis Originárias 3594/MG, 3595/AC e 3596/RN, determinando que a União compensasse, a partir de agosto de 2022, as perdas de arrecadação do ICMS das dívidas públicas do Acre, de Minas Gerais e do Rio Grande do Norte, uma vez que a perda da arrecadação afeta o fluxo de caixa dos Estados de forma imediata. A certeza dos vencimentos das parcelas das dívidas contratuais administradas pela Secretaria do Tesouro Nacional justificou a referida liminar em favor dos Estados.

CARF permite o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre frete de produtos acabados

Em julgamento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF permitiu-se, por sete votos a três, o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre despesas com frete de produtos acabados. O entendimento que norteou a decisão[4] baseou-se na ideia de que os gastos com frete de produtos acabados são considerados essenciais à atividade econômica das empresas e, portanto, poderiam resultar em créditos de PIS e Cofins a serem aproveitados. Trata-se de uma mudança na linha jurisprudencial adotada até então pelo CARF, que passou a enquadrar tais gastos segundo os critérios de essencialidade e relevância definidos pelo STJ.

[4] CARF: Processo nº 11080.005380/2007-27

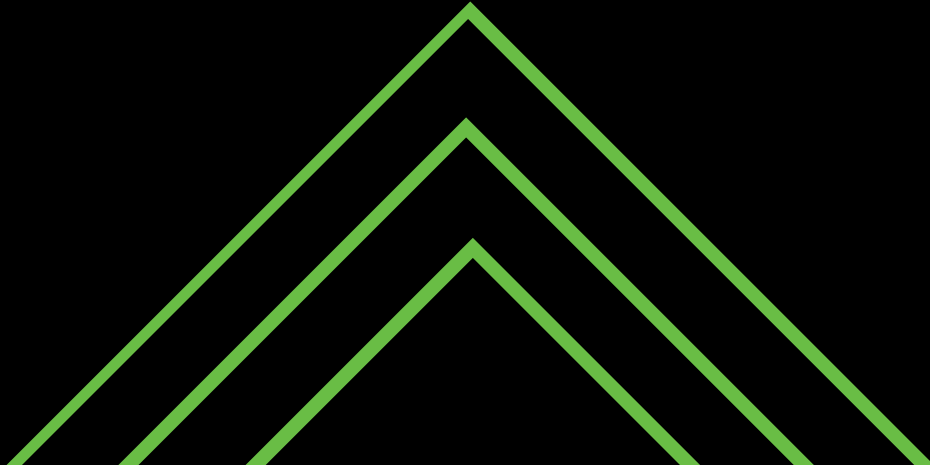
Município do Rio de Janeiro regulamenta procedimento de autocomposição

A Procuradoria-Geral do Município do Rio de Janeiro (PGM/RJ) regulamentou o procedimento de autocomposição previsto nos artigos 219 a 228 do Regimento Interno da PGM/RJ. O referido procedimento poderá ser proposto por Procuradores, Administração Pública Municipal Direta e Indireta, particulares e demais entes políticos, como forma de resolução consensual de conflitos e redução da litigiosidade, especialmente perante o Poder Judiciário. Entre os assuntos tratados na regulamentação, destacam-se (i) as situações em que a autocomposição poderá ser realizada, (ii) os requisitos para a proposta de autocomposição e (iii) a competência para condução e decisão dos casos de autocomposição.

(Portaria PG/CAE n. 1/2022, Publicada em 23.8.2022, ano XXXVI, edição 107, p. 21)

ARTIGOS

IAT



A Relevância de uma Teoria Ampla da Nulidade para um Novo Código de Processo Constitucional

por Tacio Lacerda Gama [1]

Artigo publicado na obra "Um Código de Processo Constitucional para o Brasil", organizado por André Ramos Tavares e Marina Faraco Lacerda Gama

RESUMO

Este artigo oferece uma teoria ampla da nulidade, considerando-a como ilícito na criação de normas, mas também como a sanção que se imputa à ocorrência destes ilícitos, com seus respectivos efeitos sobre validade, invalidade, vigência e eficácia das normas.

Palavras-chave: Controle de constitucionalidade; nulidade; ilícito; sanção.

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Ilícitos nomogenéticos e suas espécies. 2.1. Inconstitucionalidade. 2.2. Ilegalidade. 2.3. Nulidade e anulabilidade. 2.4. Erro de fato e erro de direito. 2.5. Atributo comum do gênero nulidade - sanção pelo descumprimento da norma de competência. 3. Ilícitude em razão do descumprimento da norma de competência e os efeitos de seu reconhecimento pelo Poder Judiciário. Referências.

[1] Presidente do IAT. Mestre e Doutor em Direito Público pela PUC-SP. Professor dos cursos de graduação e pós-graduação da PUC-SP e do IBET. Advogado.

INTRODUÇÃO

Será muito útil à jurisdição constitucional brasileira um código que realize a missão de consolidar a legislação esparsa e esteja em sintonia com a evolução jurisprudencial brasileira dos últimos 20 anos.

Alguns desafios surgirão na elaboração de um texto assim. O primeiro deles decorre da intensa transformação do sistema jurídico projetada pela tecnologia. Diferentemente do que era no passado, o sistema jurídico é, hoje, heterárquico. Os tribunais observam mais a própria jurisdição e a de outros tribunais do que a lei para decidir conflitos.

O efeito concreto dessa constatação é o aumento da relevância da jurisdição do STF no tratamento das grandes questões da República.

É nesse novo cenário que alguns temas tradicionais da Teoria Geral do Direito devem ser pensados e repensados. Para contribuir com este debate, serão analisados adiante os fundamentos de uma teoria ampla da nulidade, que dê adequada atenção à nulidade como fato ilícito e à nulidade como sanção, que varia de consequência de acordo com a gravidade do fato. Uma teoria que permitirá novos olhares sobre um tema tão relevante quanto controvertido e nos permitirá compreender como e de que forma pode o Poder Judiciário vir a tratar de obrigações futuras a partir do julgamento de conflitos decorrentes de obrigações firmadas no passado.

Para isso, dividiremos este artigo em três tópicos. No primeiro, serão analisadas as dificuldades concretas de uma teoria ampla da nulidade. No segundo, enfrentaremos os reflexos dessa dificuldade no âmbito do código de processo civil e do anteprojeto do código de processo constitucional apresentado pela OAB federal, tendo como figura essencial de sua composição o Professor Paulo Bonavides.

Ao final, fixaremos os pressupostos de uma teoria ampla da nulidade, passando pelos aspectos de teoria do direito e de dogmática jurídica pertinentes para afirmar uma conclusão forte: todo exercício de jurisdição pressupõe o diagnóstico da licitude ou ilicitude de atos jurídicos e, por conseguinte, a respectiva imputação das consequências previstas pelo ordenamento jurídico.

ILÍCITOS NOMOGENÉTICOS E SUAS ESPÉCIES

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

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

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

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

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

Os ilícitos nomogenéticos, porém, não se presumem, tampouco são automáticos e infalíveis. Sendo o direito positivo um sistema dinâmico de normas, apenas com decisões exaradas por autoridades competentes – geralmente, titulares de competência jurisdicionais – é possível constituir a invalidade de uma norma. Em outro dizer, até que uma norma jurídica identifique o ilícito nomogenético (inconstitucionalidade, ilegalidade, nulidade...) e prescreva os efeitos dessa ilicitude, a norma seguirá regulando condutas de modo coercitivo por efeito da chamada “presunção de validade”.

A invalidade exige reconhecimento expresso por outra norma jurídica, e essa norma, quando positivada, prescreve até quando a norma criada de forma ilegítima poderá ser aplicada, em relação a que sujeitos, entre outros efeitos possíveis.

Nesse contexto, falar em controle concentrado ou em controle difuso da constitucionalidade das normas jurídicas, em eficácia erga omnes ou erga singulum, em efeitos ex tunc, ex nunc e modulado, em declaração de inconstitucionalidade com ou sem redução de texto nada mais significa que tratar dos efeitos prescritos pela norma que reconhece um ilícito na criação de outras normas.

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

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

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

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

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

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

INCONSTITUCIONALIDADE

É inconstitucional a norma criada em confronto direto com o texto da Constituição. Com a ressalva dos atos que promovem descumprimento de preceito fundamental, apenas as normas inseridas no sistema de direito positivo por lei, em sentido amplo, podem estabelecer essa espécie de antinomia.

Nos demais, o confronto é apenas oblíquo, subordinado ao diploma legislativo imediatamente superior. Assim, um decreto, uma instrução normativa ou uma portaria podem prescrever disposições contrárias à Lei Maior, mas serão consideradas ilegais, pois teriam na lei seu fundamento de validade imediato. Antes de serem inconstitucionais, seriam ilegais.

Dentre os vícios que se pode cometer ao editar uma norma, a inconstitucionalidade é o mais grave. Nessa medida, a própria Constituição prescreve os instrumentos necessários à preservação de sua integridade. O constituinte cuidou pormenorizadamente do controle de constitucionalidade, estabeleceu as formas de controle, indicando se seria concentrada ou difusa, ao prescrever os efeitos que cada uma dessas formas de controle pode ensejar, se erga omnes ou erga singulum ou se ex tunc ou ex nunc, indicou que sujeitos poderiam agir em nome da coletividade, pleiteando o controle concentrado de constitucionalidade, e, além disso, prescreveu que cabe ao Supremo Tribunal Federal ser o órgão máximo competente para julgar a inconstitucionalidade das leis e atos normativos.

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

Em voto que busca equacionar essa discussão, o Min. Celso de Melo demonstra a existência das três posições indicadas acima. A despeito disso, defende que a sólida jurisprudência do Supremo Tribunal Federal aponta para a natureza nula da norma inconstitucional, sendo-lhe, via de regra, cassados os efeitos desde a sua edição. Também ele, ao expor a posição prevalecente, acaba por se filiar a essa tese, ressaltando a posição do Min. Gilmar Mendes, que sustenta a possibilidade de modular amplamente os efeitos da decisão.

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

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

ILEGALIDADE

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

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

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

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

NULIDADE E ANULABILIDADE

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

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

As nulidades formais e materiais se referem, respectivamente, a vícios na forma de enunciação da norma e no seu conteúdo prescritivo. Dessa forma, sempre que existir incompatibilidade entre o instrumento introdutor (decreto, regulamento, instrução normativa) e a norma de competência o vício será de forma. Ainda que exista compatibilidade entre a enunciação-enunciada e seu fundamento de validade, se constatar vícios em qualquer dos atos de seu iter procedimental, teremos um caso de nulidade formal. A nulidade material, como o próprio nome sugere, é fruto da incompatibilidade entre o conteúdo da norma de competência, previsto no seu consequente, e a norma introduzida. Não se trata mais do modo de produção do ato normativo, mas sim da sua mensagem prescritiva.

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

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

ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO

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

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

Visto se tratar de modalidades de ilícitos praticados na criação de normas, caberia a dúvida: que tipo de norma pode ser criada com esses vícios? E mais, em que consistem tais erros? A resposta é dada por Paulo de Barros Carvalho, nos seguintes termos:

2(...) ainda que nem sempre seja fácil distinguir esses dois tipos de erro, isso não nos impede de aplicar a discriminação nos pontos que enxergamos com clareza. Enquanto o “erro de fato” é um problema intranormativo, um desajuste interno na estrutura do enunciado, o “erro de direito” é vício de feição internormativa, um descompasso entre a norma geral e abstrata e a individual e concreta (CARVALHO, 2015, p. 541)

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

1) A linha divisória entre erro de fato e erro de direito fica bem nítida: se o desajuste de linguagem se verificar no interior de uma única norma, seja no antecedente ou no consequente, teremos erro de fato. 2) Para que se trate de erro de fato, essa norma tem de ser individual e concreta. 3) Quando os desacertos de linguagem envolverem duas ou mais normas, sendo uma delas, obrigatoriamente, regra individual e concreta, e outra, também necessariamente, geral e abstrata, teremos erro de direito. 4) Como particularidade das normas jurídicas tributárias, qualquer desalinho com relação à “alíquota” ou ao “sujeito ativo” será sempre erro de direito, porquanto esses os únicos fatores compositivos da estrutura normativa que não podem ser encontrados na contextura do fato jurídico tributário. Sua consideração supõe, necessariamente, o trajeto que vai da norma geral e abstrata à norma individual e concreta. (CARVALHO, 2019, p. 437).

Ainda assim, importa destacar que nesses casos o emprego das expressões será diverso do que costuma ser feito tanto pela Ciência quanto pela jurisprudência. Vejamos algumas manifestações acerca do erro de fato:

PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO RESCISÓRIA. EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO. AQUISIÇÃO DE VEÍCULO. DL 2.288/86. ERRO DE FATO COMPROVADO (CPC, ART. 485, IX E § 1º). 1. Inequívoco que a decisão rescindenda incorreu em erros de fato quanto à natureza do empréstimo compulsório, considerando-o como relativo ao consumo de combustíveis quando, em verdade, concerne à aquisição de veículo, bem como referentemente à prescrição.

2. O acórdão do Excelso Pretório que declarou a inconstitucionalidade do empréstimo compulsório sobre a aquisição de veículos (RE 121.336-CE) foi publicado no DJ de 26.06.92. Ajuizada a ação de repetição de indébito em 17.10.96, evidencia-se que não se exaurira o quinquênio prescricional. 3. Ação rescisória julgada procedente para desconstituir a decisão atacada, afastando a prescrição e determinando o julgamento do recurso especial. Custas e honorários advocatícios, arbitrados em 10% sobre o valor da causa, a cargo da requerida. (STJ, AR 1.381/DF, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Primeira Seção, DJ 09/12/2003).

E mais:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO FINSOCIAL COM COFINS. ACÓRDÃO FUNDADO EM ERRO DE FATO. AÇÃO RESCISÓRIA PROCEDENTE. - O acórdão proferido fundou-se em erro de fato, porquanto teria centrado as razões de decidir na inexistência de documento comprobatório da declaração de inconstitucionalidade do FINSOCIAL, quando, efetivamente, existia o documento em tela, concretizado pela cópia do Mandado de Segurança, com trânsito em julgado, declarando a inconstitucionalidade da contribuição social em comento. - Ação rescisória procedente. (STJ, AR 836 RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 24/04/2003).

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

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

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

Atributo comum do gênero nulidade - sanção pelo descumprimento da norma de competência

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

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

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

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

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

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

ILICITUDE EM RAZÃO DO DESCUMPRIMENTO DA NORMA DE COMPETÊNCIA E OS EFEITOS DE SEU RECONHECIMENTO PELO PODER JUDICIÁRIO

Retomando nossas considerações apresentadas ao início deste estudo, houve um aumento de relevância na jurisdição do STF na resolução dos grandes temas do país hoje em relação à própria legislação. Com a implementação da sistemática vinculante de apreciação de temas pelo Poder Judiciário, passou a ser função da Corte, em última instância, não só pronunciar-se sobre a declaração de atos nulos, mas também tipificar a ilicitude para fins de declaração de nulidade futura.

Por essa razão, importa que venha a ser regulamentada só a pronúncia de sua nulidade, mas sua tipificação pelo Poder Judiciário e, em especial, pelo STF no exercício de apreciação (e tipificação) da ilicitude em relação às normas constitucionais.

Então, se há um progressivo aumento da jurisdição da resolução de conflitos passados para uma função que soluciona conflitos futuros, que era exclusivo da legislação, devemos esperar que essa função de tipificação do ilícito venha a ser, também, objeto de regulamentação na regulamentação da atividade de regulamentação da jurisdição constitucional.

O anteprojeto do código de processo constitucional constitui um importante avanço na regulamentação do procedimento para pronúncia de ilicitude e declaração de nulidade de atos normativos afetos a relações jurídicas fincadas no passado. Estabelece a forma de garantia de direitos constitucionalmente assegurados por cidadãos perante atos ilegítimos do Estado, a forma de declaração desses atos e as consequências dessa declaração. Define atos de nulidade praticados pela Administração Pública, atribui sanção a esse enquadramento típico.

A ênfase na declaração pretérita da nulidade é sentida, inclusive, nos capítulos dedicados à pronúncia de constitucionalidade ou inconstitucionalidade das normas jurídicas. Regulamenta os efeitos da decisão que olha para o passado e declara a nulidade normas.

Apesar disso, há espaço, ainda, para melhor abordar o tema da outra função hoje assumida pelo STF: a própria pronúncia da ilicitude, com efeitos prospectivos, em razão da atribuição de efeitos vinculantes às suas decisões, conforme a disciplina do novo Código de Processo Civil.

Enfim, para essa segunda relevante função será necessária a abordagem de todos os aspectos da teoria da nulidade, tal como apresentada neste trabalho.

REFERÊNCIAS

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

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

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. Noeses: São Paulo, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

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

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

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

HART, Herbert L. A. Das fontes às normas. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

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

KELSEN, Hans. Teoria geral das normas. Porto Alegre: Fabris, 1986.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

KELSEN, Hans. Teoria geral do direito e do estado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

KELSEN, Hans; BULYGIN, Eugenio; WALTER, Robert. Validez y eficacia del derecho. Buenos Aires: Astrea, 2005.

LINS, Robson Maia. Controle de constitucionalidade da norma tributária. Decadência e Prescrição. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

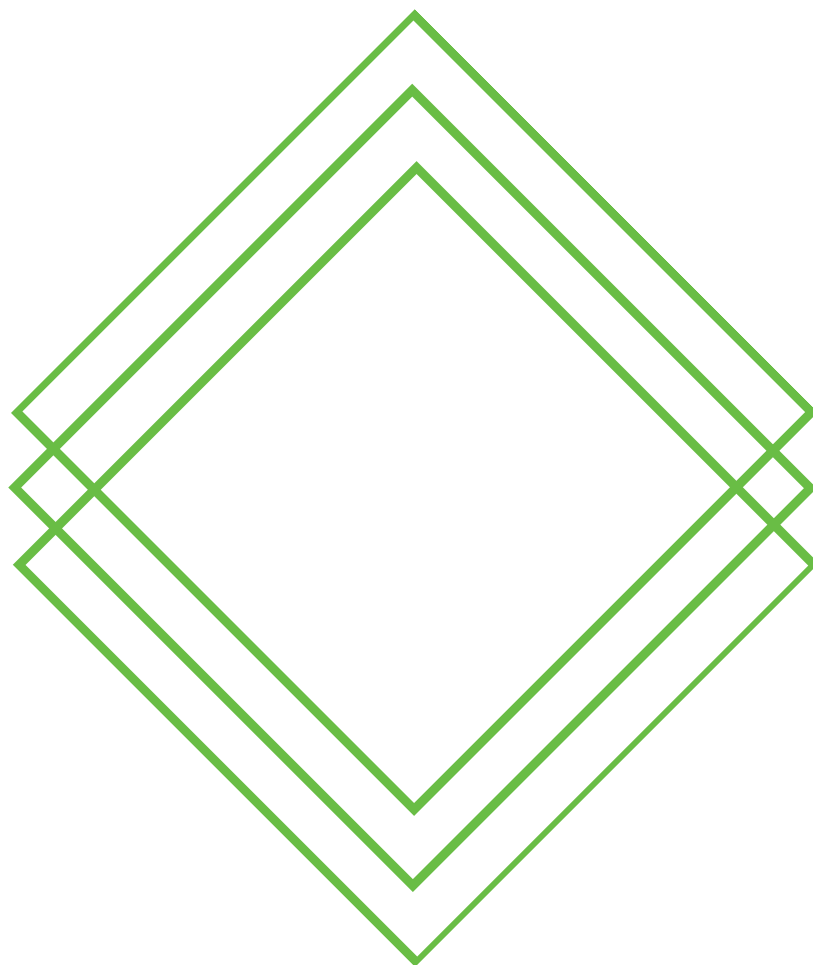
MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de direito privado. Parte Geral, Tomo 1. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. Tratado de direito privado. Parte Geral, Tomo 2. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Normas de competência e o controle de validade da norma impositiva tributária. In: Eurico Marcos Diniz de Santi (Org.). Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito. São Paulo: Noeses, 2005, p. 839-854.

ROSS, Alf. Direito e justiça. Trad. Edson Bini. São Paulo: EDIPRO, 2000.

VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.



Cobrança Contribuição Previdenciária Patronal em ações trabalhistas para empresa optante da CPRB

por Tiago Carneiro

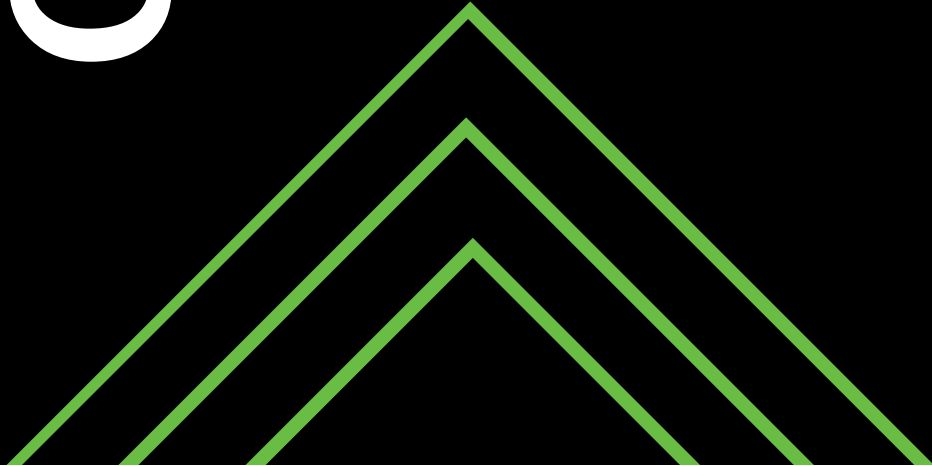
Por força da Lei n. 14.288/2021, foi prorrogada para 31 de dezembro a opção de recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei n. 8.212/1991. A perpetuação da desoneração de folha reacende o debate acerca dos limites da imposição da Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) no âmbito de acordos e condenações trabalhistas em que figuram como partes contribuintes que atuam nos setores beneficiados.

Com efeito, a Justiça Trabalhista, não raras vezes, reitera o entendimento de que, o benefício de desoneração da folha de pagamento, estabelecido pela Lei n. 12.546/2011 não incide nas contribuições previdenciárias decorrentes de decisão judicial, obrigando os contribuintes/empregadores ao recolhimento em duplicidade da CPP sobre as verbas remuneratórias reconhecidas naquela jurisdição especializada juntamente com a CPRB.

Entretanto, nos termos do §2º do artigo 43 da Lei n. 8.212/91, o fato gerador da contribuição previdenciária exigida em razão de ações trabalhistas reporta-se à data da prestação dos serviços. Portanto, para verificar se o é devida a CPP, é necessário averiguar o empregador era optante ou não da CPRB à época. A própria Receita Federal, na Instrução Normativa n. 2053/2021, reconhece que “Se a reclamatória trabalhista referir-se a período em que a empresa reclamada se encontrava submetida à CPRB, não haverá incidência das contribuições previstas nos incisos I e III da Lei nº 8.212, de 1991”

Por tanto, constatada a exigência indevida da CPP sobre o pagamento de verbas remuneratórias decorrentes de acordos ou sentenças proferidas em reclamatórias trabalhistas quando a empresa se sujeita ao regime substitutivo da CPRB, os contribuintes afetados pela decisão trabalhista podem recorrer à Justiça Federal para obter o reconhecimento do direito à restituição do valor pago indevidamente.

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA



Superior Tribunal de Justiça - STJ

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sessão realizada em 16 de agosto de 2022, decidiu que as empresas podem deduzir da base de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ) os valores pagos a administradores e conselheiros, independentemente de tais pagamentos serem fixos e mensais. O entendimento em questão se aplica ao regime de apuração pelo lucro real, em que estão inseridas as companhias com faturamento acima de R\$ 78 milhões por ano.

O caso analisado pelos ministros teve origem no Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região. A Corte de segunda instância havia se posicionado contra a possibilidade de dedução, entendendo que isso só seria possível se os pagamentos aos administrados e conselheiros fossem fixos e mensais. A fundamentação foi a Instrução Normativa n. 93/1997, da Receita Federal. Essa norma dispõe sobre a apuração do IRPJ e da CSLL e impede as deduções quando os pagamentos não correspondem à remuneração mensal fixa por prestação de serviço.

Todavia, o STJ entendeu de forma diversa. O tema começou a ser analisado pela Primeira Turma no mês de maio, na ocasião, somente a relatora, ministra Regina Helena Costa, proferiu voto — contra o impedimento. A ministra baseou-se em precedentes em que a Corte afirma que não se pode cobrar Imposto de Renda com fundamento apenas em norma infralegal. Situação que, segundo ela, se verifica nesse caso.

Ademais, a relatora frisou que todos os custos e despesas operacionais são dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda nas apurações pelo regime do lucro real. Conceito que inclui os pagamentos a administradores e terceiros, mesmo que feitos de forma eventual. Portanto, segundo seu entendimento, precisaria existir uma lei, com a previsão de impedimento, para que as deduções não fossem permitidas.

As discussões foram então retomadas. E, por um placar apertado de 3 a 2, foi declarada a vitória do contribuinte. O ministro Gurgel de Faria discordou do entendimento da relatora, entendendo que a Instrução Normativa n. 93/1997 estaria em linha com o Decreto-Lei n. 5.844/1943, que, na sua visão, permaneceria vigente. Da mesma maneira, o ministro Sérgio Kukina acompanhou a divergência. Já os ministros Benedito Gonçalves e Manoel Erhardt entenderam da mesma forma da relatora e os ministros formaram maioria a favor dos contribuintes.

(REsp n. 1.746.268/SP, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, Rel. Ministra Regina Helena Costa, 16.08.22).

Supremo Tribunal Federal - STF

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) 4.785, 4.786 e 4.787, declarou a constitucionalidade de leis estaduais de Minas Gerais, Amapá e Pará, que instituíram taxas de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários (TFRM).

Ao fim, o Plenário entendeu ser possível que taxa de fiscalização sejam baseadas na presunção do custo da fiscalização, porque o ônus tributário ao patrimônio do contribuinte estaria graduado de acordo com três fatores: o faturamento do estabelecimento, o grau de poluição potencial ou a utilização de recursos naturais.

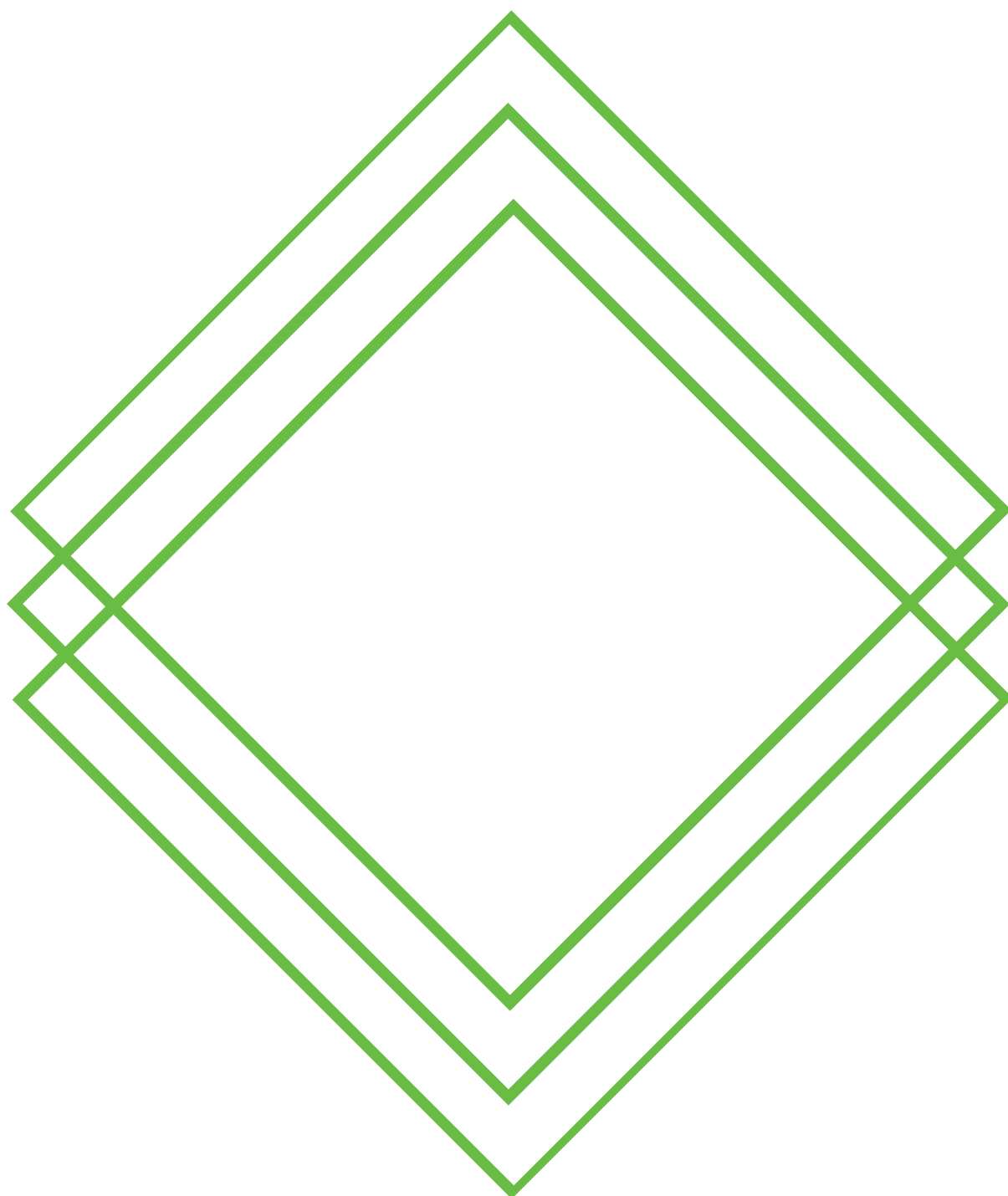
O Ministro Nunes Marques, que foi relator das ADIs 4.786 e 4.787, apontou que, devido à impossibilidade de calcular cada centavo a ser apreendido na atividade fiscalizatória, seria aceitável que o cálculo da taxa fosse feito sem tanto rigor em referência ao montante dispendido para realização da fiscalização. Para o Ministro, “a importância do princípio da proporcionalidade não exige uma equivalência estrita, mas, sim, uma equivalência razoável”.

Quanto à ADI 4.785, o relator Ministro Luiz Edson Fachin indicou que a taxa de fiscalização tem natureza extrafiscal, pois “de um lado desincentiva atividades potencialmente degradantes, de outro permite ao Estado que se planeje para evitar desastres ambientais”. Na oportunidade, foram mencionados os casos de desastre ambiental de Brumadinho e Mariana.

Ficaram vencidos os ministros Luís Roberto Barroso, Gilmar Mendes e André Mendonça, que, mesmo considerando que os estados têm competência formal para a instituição de taxas com essa finalidade, entendem que os tributos criados pelas leis estaduais são desproporcionais.

Por outro lado, o Ministro André Mendonça, que foi voto vencido no julgamento, entendeu que teria ocorrido bitributação, uma vez que diversas normas federais estabelecem taxas de fiscalização ambiental, inclusive sobre a atividade mineradora. Para o Ministro, as leis seriam inconstitucionais.

(ADI 4.785, Supremo Tribunal Federal, Rel. Edson Fachin, 01.08.2022)



Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

Decisão transitada em julgado declarando a csll inconstitucional deve prevalecer, ainda que o stf declare a constitucionalidade do tributo em controle concentrado

Discutiu-se a possibilidade de cobrança da CSLL de contribuinte que tem em seu favor decisão transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade desse tributo. Ocorre que o STF, posteriormente e em controle concentrado de constitucionalidade, manifestou-se pela adequação da Lei 7.689/1988, que instituiu a CSLL, à Constituição Federal, declarando-a constitucional. Diante desse cenário, a CSRF entendeu que o fato de o STF se manifestar em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada. Assim, os contribuintes que possuem a seu favor decisão judicial transitada em julgado, declarando a inconstitucionalidade da CSLL, não podem ser compelidos a pagar tal contribuição, ainda que o STF, em controle concentrado ocorrido em momento posterior à referida decisão, declare a constitucionalidade da exação.

(Acórdão 3402-009.890)

Falta de retificação de dctf não é impedimento para deferimento de pedidos de restituição e compensação de tributos

Decidiu o CARF que, muito embora o contribuinte não tenha realizado a retificação da DCTF em relação ao débito que originou o pagamento indevido, esse fato não deve ser impedimento para deferimento do pedido de restituição e compensação via PER/DCOMP. Porém, para que realmente ocorra esse deferimento, o contribuinte deve demonstrar junto ao processo administrativo fiscal a existência da liquidez e certeza do crédito pleiteado, sempre por meio de prova idônea, contábil e fiscal.

(Acórdão 3402-009.890)

A dedução de despesas médicas do irpf deve ser justificada com o comprovante de pagamento

Entendeu o CARF que apresentar recibos e declarações para a comprovação de despesas médicas para fins de dedução do IRPF são insuficientes para fins de demonstração de seu efetivo pagamento. Assim, a juízo da autoridade lançadora, as deduções de despesas médicas da base de cálculo do IRPF estão sujeitas a comprovação ou justificação, cabendo ao sujeito passivo evidenciar o seu efetivo pagamento quando regularmente intimado.

(Acórdão 2001-004.874)

Receita Federal Brasileira - RFB

Receita Federal restringe ilicitamente aplicação do RET

A Receita Federal publicou, recentemente, a Solução de Consulta n. 28/2022, para analisar os efeitos da Lei n. 13.970/2019 sobre o Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação (RET). A referida lei incluiu o art. 11-A na Lei n. 10.931/2004, para dispor que até o recebimento integral do valor das vendas de todas as unidades que compõem o memorial de incorporação registrado no cartório de imóveis competente, independentemente da data de sua comercialização, e, no caso de contratos de construção, até o recebimento integral do valor do respectivo contrato.

De acordo com o parecer fazendário, o referido dispositivo tem cunho interpretativo e, portanto, seria aplicável apenas para operações futuras. Para a Receita Federal, até o advento daquela lei, não se sujeitavam ao RET as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação.

Ocorre, entretanto, que a alteração legal promovida pela Lei n. 13.970/2019 buscou apenas esclarecer a extensão do RET, de acordo com o entendimento que prevalecia nos tribunais pátrios. Os contribuintes, portanto, diante da interpretação restritiva e ilegal da Receita Federal, podem buscar o Poder Judiciário para obter o reconhecimento de aplicação retroativa da Lei n. 13.970/2019, de modo a afastar tributações da receita das vendas de imóveis ou restituir valores pagos indevidamente nesse contexto.

RFB admite crédito de PIS/COFINS sobre gastos com frota para transporte de matéria-prima

A Receita Federal publicou, recentemente, a Solução de Consulta n. 32/2022, para acatar a apuração de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre despesas com frota própria de indústria, que é utilizada no transporte de outros insumos.

Segundo o entendimento fazendário os gastos com combustíveis, lubrificantes, manutenções e reposições de peças de veículos que realizam o transporte de matéria-prima são considerados gastos essenciais para a atividade industrial e, portanto, podem ser enquadrados como insumos para fins de apuração de crédito do PIS/Cofins, independentemente de a matéria-prima ter sido coletada em estabelecimento da própria pessoa jurídica ou de terceiros.

Especificamente no caso de manutenção e reposição, entretanto, a Receita Federal ressalva que, caso impliquem aumento da vida útil do bem em período superior a um ano, as despesas deverão ser incorporadas ao ativo imobilizado e a apuração do crédito deve ocorrer mediante a depreciação do bem.

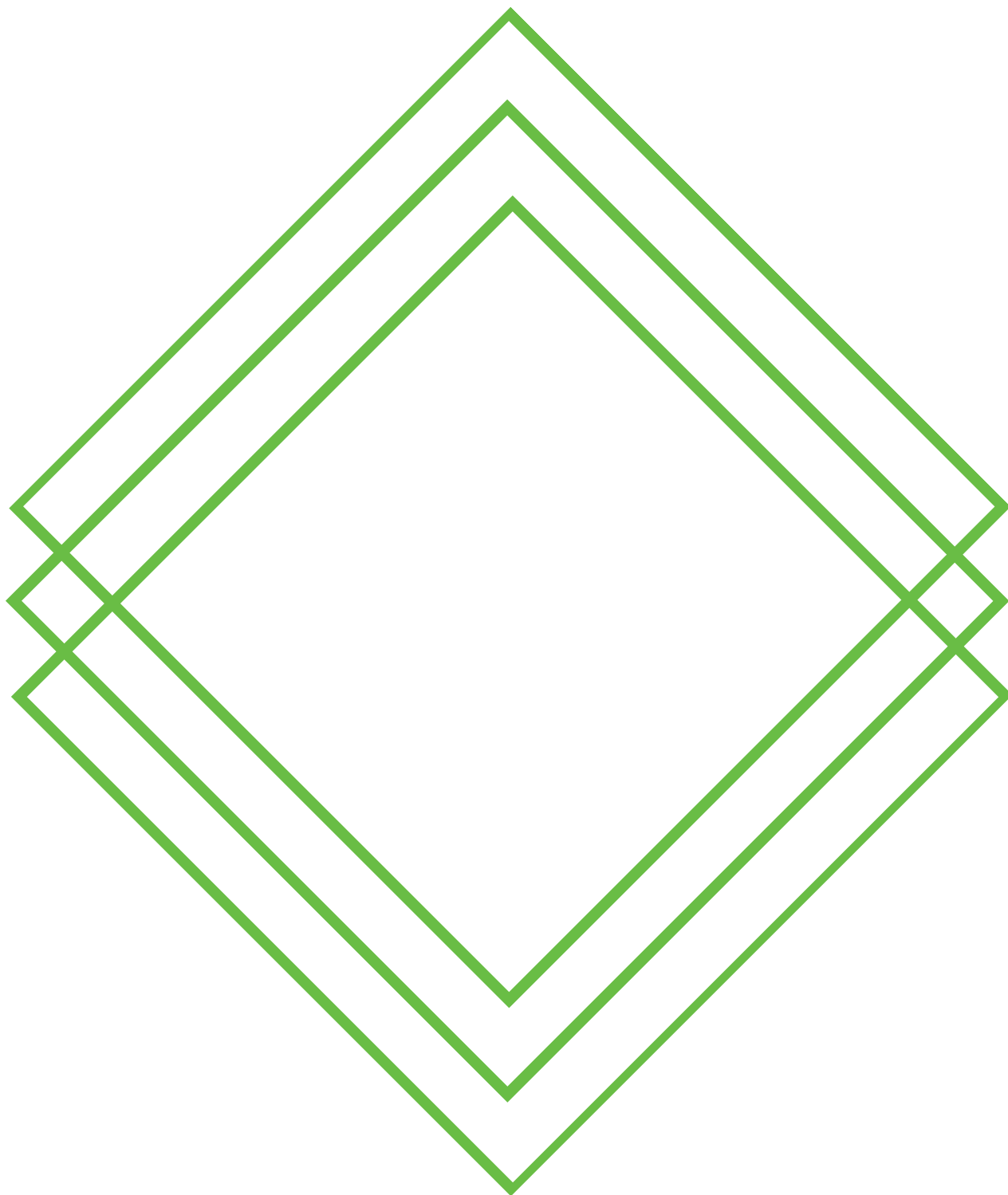
Estado de São Paulo admite crédito de ICMS em operação com diferimento

A Fazenda Pública do Estado de São Paulo proferiu a Resposta a Consulta n. 26108/2022, para reconhecer que não há impedimento ou vedação na legislação tributária paulista para que o contribuinte paulista ao qual foi concedido regime especial relativo ao diferimento do ICMS na saída interna de mercadorias, aproveite, simultaneamente, da disciplina voltada à apropriação e utilização de crédito acumulado. Desse modo, salvo previsão expressa no regime especial concedido, a saída com diferimento deve ser considerada como tributada normalmente, ainda que em momento diverso do usual, autorizando, portanto, a apuração dos respectivos créditos de ICMS.

O entendimento apresentado pelo fisco estadual está em consonância com outras manifestações sobre a apuração de créditos de ICMS em saídas com tributação diferida. É o caso, por exemplo, do entendimento de que as saídas diferidas devem ser consideradas como tributadas, para fins de preenchimento do CIAP, na medida em que o diferimento não se confunde com saídas isentas, imunes ou não tributadas. Com efeito, as operações/prestações sujeitas ao instituto do diferimento são operações/prestações tributadas, já que nelas há a ocorrência do fato gerador, apenas adiando-se a exigência do imposto para um momento subsequente.

De acordo com manifestações pretéritas da Fazenda Pública do Estado de São Paulo (Resposta à Consulta n. 18158/2018, por exemplo), há, nesses casos, uma postergação, adiamento, do momento do pagamento do imposto, deslocado por força de dispositivo legal para um momento subsequente à ocorrência do fato gerador, com a imputação de responsabilidade a terceiros por tal recolhimento, portanto em momento posterior ao da saída da mercadoria ou da prestação do serviço. Assim, ocorre o fato gerador do ICMS, estando presentes todos os elementos que o constitui, apenas adiando-se o momento do pagamento do imposto incidente.

e) em atenção à Jurisprudência consolidada do STJ, e nos termos do Parecer SEI nº 1446/2021/ME, a RFB encontra-se vinculada ao entendimento judicial de que a contribuição previdenciária patronal não incide sobre a importância paga pelo empregador ao empregado nos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença.



Tacio Lacerda Gama



Descrição (Conjur)

Parte de reflexões filosóficas e da teoria geral do direito para fundamentar uma 'norma de competência tributária', categoria sistematizada pelo autor há mais de uma década e que foi testada à exaustão em cursos de graduação e pós-graduação da PUC-SP, da USP e do IBET.

O autor constrói a estrutura lógica da norma de competência tributária e analisa o papel da competência tributária no sistema de direito positivo, sob três enfoques: sintático, semântico e pragmático.

"A contribuição de Tácio ao estudo da competência chega em momento oportuno e a Teoria Geral do Direito adquire conteúdo precioso, aplicável aos setores específicos da Dogmática, pois a todos eles interessa a configuração sintática ou lógica dessa categoria de regras, suas dimensões semânticas e o amplo espectro de suas projeções pragmáticas" (Trecho extraído o prefácio de Paulo de Barros Carvalho).

Divide-se em três blocos: primeira parte "a estrutura", com cinco capítulos; segunda parte "o sentido", com quatro capítulos e terceira parte "a função", com três capítulos.

[Compre aqui!](#)

I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

Av. Angelica, 2466 - Bela Vista, São Paulo/SP
Tel: +55 (11) 3660-8200

www.institutoiat.org

