

## Retrospectiva 2014: Avanços tributários marcaram ano, mas há pendências

Spacca



São centenas de milhares de processos julgados nos Tribunais Superiores todos os anos. Permanece, no entanto, uma sensação de que mais um ano se passou e poucos temas tributários de relevância foram definitivamente solucionados. Muito esforço e pouco resultado costumam ser sinais de ineficiência. No intuito de tornar o sistema mais ágil, o exame de teses passou a ser feito por meio do sistema de repercussões gerais (no STF) e de recursos repetitivos (no STJ). Todavia, ainda há o que fazer. Entre outras possibilidades seria conveniente que os tribunais decidissem a partir de doutrina construída pela jurisprudência.

No campo do Direito Tributário, para que se tenham elementos próprios ao exame das questões controvertidas, há necessidade de definição dos conceitos relativos aos tributos de que cuida a Constituição, como os de renda, receita, circulação de mercadoria, não cumulatividade e salário.. Por isso que, em matéria tributária, os tribunais em geral – e com maior razão o Supremo Tribunal Federal – deveriam partir da definição dos pressupostos teóricos de determinado tema antes de passar ao exame da tese na qual os mesmos se inserem. E não o contrário. Tal processo evitaria que conceitos idênticos fossem diferentemente interpretados, conforme o caso submetido a julgamento. A uniformização da exegese de variados preceitos constitucionais faria com que os tribunais superiores fossem construindo uma doutrina própria.

Nessa linha, uma sugestão com relação aos casos de repercussão geral em matéria tributária seria, além de agrupá-los pelo tema tratado (como já é feito), destacar as questões conceituais fundamentais para exame do Tribunal, como pressuposto para a solução do problema. Seriam, por exemplo, pautadas para julgamento todas as questões cuja solução dependesse do conceito de “renda”. Uma vez definido este conceito, passar-se-ia à sua aplicação em cada tese jurídica e, na sequência, aos casos concretos.

A mesma racionalidade se aplicaria com relação ao julgamento dos recursos repetitivos, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, com relação à definição dos conceitos tributários e de toda a gama de normas processuais tributárias, como as aplicáveis às execuções fiscais, compensações e parcelamentos. Note-se que uma vez definidos os conceitos relativos às questões tributárias seriam eles aplicáveis a todas as matérias que partissem daquele mesmo pressuposto teórico.

A par disso, é preciso ressaltar que, além dos julgamentos havidos nos Tribunais Superiores, tornam-se cada vez mais relevantes os do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Por se situarem na esfera dos recursos administrativos, não é raro que os julgamentos do CARF tratem de forma inédita de questões importantes ainda não submetidas ao Judiciário. Daí a necessidade de uniformização interna quanto ao tratamento da legislação tributária, o que incumbe à Câmara Superior de Recursos Fiscais no âmbito próprio de competência de cada uma de suas três Seções. Neste sentido, seria útil que se



apreciassem previamente questões conceituais para, posteriormente, aplicá-las nos casos particulares.

Aproveitamos a oportunidade de apresentar a retrospectiva dos julgamentos tributários mais importantes de 2014 e também os que prometem continuação em 2015 para ilustrar o alcance do exame que se propõe. Assim, passamos a agrupar as questões sob análise não pelas respectivas teses, mas sim pelos pressupostos teóricos que lhes dão suporte.

### **Conceito de Renda**

O fato gerador do imposto de renda é um exemplo clássico de tema sobre o qual ainda não se firmou um conceito teórico nos tribunais. A falta de consenso faz com que as questões sejam julgadas a partir de interpretação não uniforme de conceitos decorrentes da Constituição. O que se está a dizer verifica-se, por exemplo, nas decisões proferidas a respeito das seguintes teses:

#### *IR lucro das coligadas e controladas – STF*

Recentemente, o STF manifestou posição sobre a constitucionalidade da tributação dos lucros de controladas no exterior e a inconstitucionalidade da tributação quanto às empresas coligadas não sediadas em paraísos fiscais (ADI 2.588-DF e RREE n.ºs. 541.090 e 611.586). A aplicação do conceito de renda se deu em sentido oposto ao decidido quanto à inconstitucionalidade da tributação (ILL) incidente sobre o lucro considerado fictamente distribuído pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil (RE 172.058-1, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ: 13/10/1995).

#### *Ágio em subscrição de quotas de sociedade limitada – Carf*

A 1ª Turma da CSRF decidiu, em 7/10/2014 (P.A. 13899.002346/2003-88), que a reserva de ágio gerada na aquisição de quotas de sociedade limitada representa acréscimo tributável pelo IR e pela CSLL. Houve reforma do acórdão recorrido, que havia adotado posição favorável ao contribuinte, no sentido de que a reserva de ágio na subscrição de quotas de sociedade limitada não representa renda tributável, pois não haveria, com a sua implementação, qualquer variação patrimonial positiva.

#### *IR Fonte – pagamentos a beneficiário residente no exterior – Carf*

A 2ª Turma da CSRF decidiu, a favor do contribuinte, que, nos termos do art. 43 do CTN, a incidência do IR Fonte pressupõe, necessariamente, a disponibilidade econômica ou jurídica dos valores por parte do beneficiário do pagamento, o que não ocorre com o simples crédito contábil antes da data apazada para respectivo pagamento.

### **Conceito de receita bruta para fins de incidência de PIS e Cofins**

#### *Cessão onerosa de créditos de ICMS não constituem receitas – Carf*

Pela Primeira vez, a CSRF do Carf (PA n.º 11020.000801/2007-38) aplicou o entendimento do STF firmado em sede de Repercussão Geral, no RE n.º 606.107, no sentido de que “Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”. Por isso que o “aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal”.



## Conceito de faturamento – PIS/Cofins

### *Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS – STF*

No RE 240785, foi adotado o conceito de faturamento como sendo o ingresso no patrimônio decorrente da venda de mercadoria e/ou da prestação de serviços, que não se confunde com despesa. O julgamento, entretanto, contou com a ressalva de que esse entendimento diz respeito apenas ao caso concreto, cujos efeitos restringem-se às partes litigantes. A questão será oportunamente reapreciada pela Corte Suprema, em sua atual composição, na ADC nº. 18 e/ou no RE 574.706, este último sob o regime da repercussão geral.

### *Cofins sobre receitas operacionais – STF*

O conceito de faturamento será essencial para o julgamento do RE 400479, que trata das receitas decorrentes de prêmios de seguros antes da EC 20/98. Isso porque não haveria “receita *da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços*”. A depender do que for definido neste caso, outras atividades não seriam consideradas sujeitas ao PIS/COFINS, tais como locação de bens móveis (não é serviço e nem compra e venda) e receitas financeiras (em discussão em outro RE).

## Conceito de salário para incidência de contribuição previdenciária

### *Contribuição previdenciária sobre participação nos lucros – STF*

Em 30/10/2014, o STF, no RE 569441 (acórdão não publicado), estabeleceu que incide a contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros da empresa, no período entre a CF/88 e a MP nº. 797/94, por se tratar de verba remuneratória e não indenizatória. No entanto, não se explicitou quais são os critérios constitucionais que determinam se uma verba é salarial ou indenizatória.

### *Participação nos lucros das empresas – Carf*

Afirmou-se no julgamento dos PAs nºs. 35884.003885/2006-89 e 14485.000408/200775 que os valores pagos a título de PLR somente podem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias se a fiscalização comprovar de forma clara que o contribuinte descumpriu a Lei nº. 10.101/00, caracterizando os valores pagos como “salário indireto”.

### *Contribuição Previdenciária sobre verbas pagas aos trabalhadores – STJ*

Nos Recursos Especiais 1.230.957, 1.240.038 e 1.455.089, os ministros componentes da 1ª Seção do STJ entenderam que o referido tributo não incide sobre o terço constitucional de férias indenizadas ou gozadas, o aviso prévio indenizado e a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença. Por outro lado, decidiu que incide sobre o salário-maternidade e o paternidade, por possuírem natureza salarial. Em outro Recurso Repetitivo (REsp 1.358.281/SP) entendeu-se que há incidência da referida contribuição sobre as verbas pagas a título de horas extras, bem como de adicional noturno e de periculosidade.

## Coisa julgada

Em 22 de outubro de 2014, o STF, no RE 590.809, estabeleceu que a modificação da jurisprudência, posteriormente ao acórdão rescindendo, não permite o ajuizamento de ação rescisória por força da



Súmula 343/STF. Mas não ficou claro se a decisão se aplicará também nas hipóteses em que a interpretação do STF se dá em controle concentrado e abstrato de constitucionalidade. Do mesmo modo, não se esclareceu se ficariam abrangidos aqueles casos em que não havia pronunciamento prévio do STF e, posteriormente à prolação do acórdão rescindendo, houve manifestação de forma contrária.

Na mesma linha já havia se manifestado a Corte Especial do STJ (REsp 736650/MT), no sentido de que a “pacificação da jurisprudência desta Corte em sentido contrário e posteriormente ao acórdão rescindendo não afasta a aplicação do enunciado n. 343 da Súmula do STF”.

### **Conceito de circulação de mercadorias**

#### *ICMS sobre importação de mercadorias – STF*

Em 11/9/2014, o STF, no RE 540829 (rep. geral), assentou a inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre importação de mercadorias por meio de leasing (financeiro ou operacional), salvo na hipótese de antecipação da opção de compra. A decisão consolida o entendimento da Corte de que o ICMS só incide na transferência de propriedade de mercadoria, seja em operações internas, seja na importação. Daí porque apenas a compra do bem, e não a sua posse, caracteriza circulação econômica para efeito de tributação.

### **Competência para julgar conflitos entre lei ordinária e lei complementar**

#### *IPI sobre descontos incondicionais – STF*

O STF, no RE 567935 (submetido a repercussão geral), assentou a inconstitucionalidade da incidência do IPI sobre os descontos incondicionalmente concedidos pelo vendedor ao comprador, conforme previsto no art. 15 da Lei nº. 7.798/89. Isso porque, segundo a Constituição (art. 146, III, “a”), apenas a lei complementar poderia definir base de cálculo do imposto. No caso, ao tratar da base de cálculo do IPI diversamente do previsto no CTN, a Lei nº. 7.789/89 afrontou diretamente o referido artigo, por invasão de competência reservada à lei complementar.

#### *ICMS sobre habilitação de telefone celular – STF*

No RE 572.020, o Supremo assentou a inconstitucionalidade da incidência de ICMS sobre o serviço de habilitação de celulares, pois o imposto só poderia incidir sobre atividade-fim do serviço de comunicação, excluindo-se as denominadas atividades-meio (preparatórias ou acessórias).

### **Base de cálculo das contribuições sociais**

#### *Contribuição previdenciária de 15% para as cooperativas*

Em 23/4/2014, o Pleno do STF assentou, no RE 595838, a inconstitucionalidade da cobrança de 15% de contribuição previdenciária sobre o valor de nota fiscal ou fatura emitida por cooperativa de serviços. Em suma, decidiu-se que pagamentos a cooperativas não se confundem com rendimentos destinados a pessoas físicas como contraprestação ao trabalho (salário) e, por isso, a hipótese não se enquadra na alínea ‘a’ do art. 195, I, da CF. Tratando-se de contribuição nova, somente poderia ter sido instituída por lei complementar.

### **Crédito de ICMS**



Foi editado o verbete da Súmula 509/STJ: “*Créditos de ICMS – aproveitamento pelo comerciante de boa-fé* – É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.” A propositura da Súmula tomou por base o decidido no REsp 1.148.444, analisado sob a sistemática dos repetitivos, no qual se assentou como sendo *ex nunc* os efeitos da decisão proferida na seara administrativa que declarou a inidoneidade das notas fiscais, situação que não afasta a boa-fé do terceiro adquirente. Daí o reconhecimento da possibilidade de aproveitamento do crédito.

Além dos julgamentos referidos acima, há muitas outras questões relevantes pendentes de julgamento no STF e no STJ. Destacam-se os seguintes casos com julgamento já pautado ou iniciado:

— STF – Foi reconhecida repercussão geral do tema relacionado à definição das balizas do princípio da não cumulatividade das contribuições sociais (PIS/COFINS), bem como a existência de um conceito constitucional de insumo, em observância ao disposto nos §§ 9º e 12 do artigo 195 da CF (ARE 790.928, j. 16/08/2014, Rel. Min. Luiz Fux).

— STF – Discute-se, no RE 684261, a constitucionalidade da sistemática de redução ou majoração da alíquota do Seguro Acidente de Trabalho – SAT e dos Riscos Ambientais do Trabalho – RAT, mediante aplicação do fator acidentário de prevenção – FAP. Trata-se de examinar se a regulamentação da matéria observou o princípio da legalidade estrita em matéria tributária.

— STF – O Recurso Extraordinário 460320 (RE) cuida de examinar se tratado internacional pode ser revogado por lei interna posterior, ou se se trata de norma de sobredireito, nos termos do art. 98 do CTN.

— STF – PSV 69 – Revogação incentivos fiscais ICMS: “Qualquer isenção, incentivo, redução de alíquota ou de base de cálculo, crédito presumido, dispensa de pagamento ou outro benefício relativo ao ICMS, concedido sem prévia aprovação em convênio celebrado no âmbito do Confaz, é inconstitucional”. Há, no momento, ampla discussão no Congresso Nacional sobre o tema, o que recomendaria sua não apreciação.

— STJ – REsp 1.459.779/MA – Imposto de Renda – Adicional de 1/3 de férias gozadas. O julgamento da controvérsia possibilitará que o STJ defina o conceito de renda para fins de tributação da pessoa física, bem como o que se entende por salário e remuneração.

— STJ – REsp 1.470.443/PR – IRPF sobre os juros de mora oriundos do benefício previdenciário pago em atraso. Neste caso, também se põe o exame do conceito de renda, além de definir se a natureza dos juros de mora é remuneratória ou indenizatória.

— STJ – REsp 1.200.492/RS – O caso versará sobre a incidência – ou não – da contribuição social destinada ao PIS e da COFINS sobre juros sobre capital próprio. Para o julgamento do recurso em questão se espera que o órgão colegiado venha a definir qual sua natureza, bem como o que se entende por faturamento e receita.

— STJ – REsp 1.201.993/SP – O recurso em questão versa sobre o prazo prescricional para o



---

redirecionamento da execução fiscal de uma pessoa jurídica contra os sócios. Destaque para o conceito de prescrição.

No Carf, ficou para o próximo ano a definição, pela CSRF, de questões importantes, tais como:

- Dedutibilidade de ágio gerado na compra de empresas em processo de privatização;
- Tributação de lucros no exterior;
- Dedução dos juros sobre capital próprio de exercícios pretéritos;
- Definição dos contornos que caracterizam os incentivos fiscais como Subvenção para Investimento, importância cuja legislação autoriza a exclusão da base de cálculo do IRPJ; e
- Definição do conceito de insumo para fins do PIS e da Cofins não cumulativos

Essas, em breve apanhado, são as principais matérias que foram objeto de decisões em 2014 e aquelas que ainda aguardam exame.

**Date Created**

28/12/2014