

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

109

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binhos

Impressão
Gráfica Palas Athena

(OUTUBRO - 2004)



Priscila Prade
é a autora da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 99.

Complete sua coleção.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Eduardo Fortunato Bim - A necessidade de lei complementar para a instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico: exegese do artigo 146, III, *a* da Constituição Federal

1. Introdução. 2. A exigência de lei complementar na Constituição: admissão de sua forma implícita. 3. A CIDE na Constituição de 1988. 4. A mutação do conceito das normas gerais de Direito Tributário e a sua influência no regime tributário das CIDEs: a interpretação retrospectiva da matéria. 5. A lei complementar do artigo 146, III da CF: localização topográfica no atual CTN. 6. A interpretação sistemática da Constituição: a concretização de valores constitucionais na exigência de lei complementar para a instituição das CIDEs. 7. A exigência constitucional de lei complementar na ausência da materialidade tributária. 8. A posição do STF em relação ao artigo 146, III, *a* da CF e o argumento *ad maiori ad minus*. 9. Conclusão.

7

Fernando Netto Boiteux - Lucros e sobras: as sociedades cooperativas e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

I - Introdução. II - As sociedades cooperativas e a Constituição Federal. III - A personalidade jurídica das cooperativas. IV - A CSLL e os princípios constitucionais. V - A tributação das cooperativas pela CSLL. VI - Os acórdãos tomados como paradigma. VII - A competência dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda. VIII - Conclusão sobre a incidência da CSLL sobre as cooperativas. IX - Conclusão sobre a competência dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

22

Hugo de Brito Machado - Imposto de renda na fonte e rendimentos mensais acumulados

1. Introdução. 2. O julgado em questão e a letra da lei. 3. Interpretação adequada da lei. 4. Outras situações às quais se aplica a tese do julgado. 5. Acumulação em virtude de acordo com a fonte.

36

Ives Gandra da Silva Martins - Educação e imunidades tributárias

42

José Cassiano Borges e Maria Lúcia Américo dos Reis - Diferimento da variação cambial

I. Exposição. II. O regime de competência. III. As variações cambiais positivas e a tributação pela Cofins e o PIS/Pasep. IV. O tratamento das variações monetárias ativas na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. V. Da natureza da variação cambial positiva. VI. Não-incidência de contribuições ou tributos sobre receitas de eventos futuros e incertos. VII. Conclusões.

57

José Eduardo Schuh - Do creditamento sobre estoques iniciais na sistemática não cumulativa da Cofins - Lei nº 10.833/03

1. Da não-cumulatividade da Cofins. 2. Da inconstitucionalidade do artigo 12 da Lei 10.833/03. 3. Conclusões.

65

Maria Ednalva de Lima - Breve análise das contribuições ao PIS e Cofins incidentes sobre a importação de produtos (Emenda Constitucional nº 42/03 e Lei nº 10.865/04)

Introdução. 1. A Emenda Constitucional nº 42/02 permite a criação de duas contribuições: uma, social geral (artigo 149, § 2º, III), outra, social securitária (artigo 195, IV). 2. A contribuição ao PIS/Pasep-Importação somente pode ser cobrada a partir de 1º de janeiro de 2005 (artigo 150, III, *b*, da Constituição Federal). 3. A base de cálculo das contribuições incidentes sobre a importação de produtos somente pode ser o valor aduaneiro em consonância com prescrição do artigo 149, § 2º, III, *a*. 4. A definição de valor aduaneiro é estabelecida por normas de direito privado. 5. A Lei nº 10.865/04 violou o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional. 6. A exigência das contribuições sobre valores constantes de contratos celebrados antes do início da vigência da Lei nº 10.865/04 viola o princípio da irretroatividade. Conclusões.

78

Imposto de Renda na Fonte e Rendimentos Mensais Acumulados

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Temos sustentado ser o elemento literal absolutamente insuficiente para a adequada interpretação da norma jurídica. Em inúmeros casos, aliás, a utilização apenas do elemento literal nos pode levar a resultados inteiramente desastrosos, contrários à finalidade essencial da norma e até mesmo ridículos.

Muitos juízes, infelizmente, ainda se apegam demasiadamente ao elemento literal. Aos poucos, porém, evolui o Judiciário para formulações adequadas e até surpreendentes em face da tradição jurisprudencial. Exemplo notável dessa evolução temos em recente julgamento da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, do qual foi relator o Ministro José Delgado, apreciando a questão do imposto de renda na fonte em casos de rendimentos mensais acumulados.

O julgamento em questão está a merecer os aplausos da comunidade jurídica, tanto porque descarta o elemento literal, prestigiando especialmente os elementos sistêmico e teleológico, como porque realiza com inteira propriedade o princípio da capacidade contributiva, forma especial de manifestação do princípio da isonomia, que integra a própria essência do Direito. E o faz levando em conta, embora não o diga expressamente, o elemento tópico, que sugere seja atribuído à lei o entendimento mais adequado às circunstâncias do caso concreto.

Há algum tempo fomos consultados a respeito da questão da incidência do imposto de renda na fonte sobre rendimentos mensais acumulados, recebidos em decorrência de sentença judicial, e nos manifestamos no sentido de que não obstante a interpretação literal da lei nos levar ao entendimento de que o imposto incide sobre o valor pago, nos termos da lei vigente no momento do pagamento, a nosso ver tal entendimento não se punha em harmonia com o sistema jurídico e, por isto mesmo, deveria ser rejeitado. No cálculo do imposto, a nosso ver, ter-se-ia de levar em conta tratar-se de rendimento mensal que se acumulava em detrimento do seu beneficiário que, por isto mesmo, não deveria ter o seu ônus tributário agravado por tal circunstância. Não chegamos, porém, a escrever sobre o assunto.



Hugo de Brito Machado
é Desembargador Federal aposentado da TRF da 5ª Região. Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

Com este pequeno estudo queremos, pois, prestar singela homenagem à Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, e em especial ao Ministro José Delgado, analisando e demonstrando o acerto daquele julgado, que é valioso pelo fato de haver resolvido com acerto o litígio e mais valioso ainda pela diretriz interpretativa que corporifica.

É certo que, a rigor, é possível sustentar-se que o pagamento decorrente de condenação judicial de que se cuida no caso configura indenização e, como tal, não configura a hipótese de incidência do imposto de renda. De todo modo, considerando-se que nossa jurisprudência, em matéria tributária, geralmente se inclina a favor da Fazenda Pública, o julgado de que se cuida já pode ser comemorado como um avanço notável.

— Vejamos.

2. O Julgado em Questão e a Letra da Lei

Apreciando o REsp 538.137-RS, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça negou provimento a recurso do Estado do Rio Grande do Sul, e assim decidiu: “Tributário. Imposto de Renda. Rendimentos Advindos de Decisão Judicial. Depósito. Servidor Público. Parcelas Devidas mensalmente, porém, Pagas de Modo Acumulado. Não Efetivação do Pagamento no seu Devido Tempo. Interpretação do art. 46, da Lei nº 8.541/91.

1. Caso a obrigação de que decorram os rendimentos advindos de decisão judicial se adimplida na época própria desse causa, são os mesmos tributáveis e ensejam a retenção do imposto de renda na fonte.

2. A regra acima referida não se aplica quando, em face de descumprimento do Estado em pagar vencimentos atrasados ao servidor, acumula as parcelas que, se tivessem sido pagas, na época própria, no final de cada mês, estariam isentos de retenção do tributo.

3. Ocorrendo de maneira diferente, o credor estaria sob dupla penalização: por não receber o que lhe era devido na época própria em que tais valores não eram suscetíveis de tributação e por recebê-los, posteriormente, ocasião em que, por acumulação, formam então, montante tributável.

4. O art. 46, da Lei nº 8.541/92, deve ser interpretado nos seguintes moldes: só haverá retenção na fonte de rendimentos pagos em cumprimento à decisão judicial quando, isoladamente, tais valores ensejarem o desconto do imposto, caso contrário, ter-se-ia hipótese condenável: sobre valores isoladamente isentos de imposto de renda o ente público moroso retiraria benefício caracterizadamente indevido.

5. O ordenamento jurídico tributário deve ser interpretado de modo que entre fisco e contribuinte sejam instaurados comportamentos regidos pela lealdade e obediência rigorosa ao princípio da legalidade.

6. Não é admissível que o servidor seja chamado a aceitar retenção de imposto de renda na fonte, em benefício do Estado, em face de ato ilegal praticado pelo próprio Poder Público, ao atrasar o pagamento de suas vantagens salariais.

7. Recurso especial não provido.”

Para que se entenda bem o conteúdo desse julgado é interessante que se leia mais uma vez a norma por ele interpretada. A Lei nº 8.541/92, dispõe:

“Art. 46. O imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte pela pessoa física ou jurídica obrigada

ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário.

§ 1º Fica dispensada a soma dos rendimentos pagos no mês, para a aplicação da alíquota correspondente, nos casos de:

I - juros e indenizações por lucros cessantes;

II - honorários advocatícios;

III - remuneração pela prestação de serviços de engenheiro, médico, contador, leiloeiro, perito, assistente técnico, avaliador, síndico, testamenteiro e liquidante.

§ 2º Quando se tratar de rendimento sujeito a aplicação da tabela progressiva, deverá ser utilizada a tabela vigente no mês do pagamento.”

Como se vê, o julgado em análise preferiu os elementos sistêmico e tópico ao elemento simplesmente literal na interpretação da norma a ser aplicada.

A lei, em sua literalidade, dispensa a soma dos rendimentos pagos no mês apenas para os rendimentos que indica (§ 1º, incisos I a III). Nos demais casos, portanto, deve ser feita a soma e o tributo incide sobre o total. Por outro lado, diz expressamente que a tabela a ser aplicada é a do mês do pagamento. Literalmente interpretada, portanto, conduz ao entendimento segundo o qual os rendimentos não expressamente por ela excepcionados devem ser somados, aplicando-se sobre o total a alíquota constante da tabela vigente no mês em que ocorrer o pagamento. E tal entendimento foi rejeitado pelo Tribunal com inteira razão, como se passa a demonstrar.

3. Interpretação Adequada da Lei

3.1. Elemento sistêmico

O elemento sistêmico sugere ao intérprete que atribua à norma um significado compatível com o sistema jurídico no qual se encarta, vale dizer, que não a coloque em conflito com outras normas vigentes, sejam de hierarquia superior,¹ sejam da mesma hierarquia da norma interpretada.²

No caso de que se cuida, temos de interpretar o art. 46, da Lei nº 8.541/92, de sorte a que esse dispositivo não se ponha em conflito com os princípios da capacidade contributiva e da razoabilidade.

Aquele que não recebe seus rendimentos mensais, e vem depois a recebê-los porque buscou proteção a seu Direito junto ao Poder Judiciário, evidentemente não teve aumentada sua capacidade contributiva. Não se justifica, portanto, venha a sofrer maior ônus tributário. Assim, o princípio da capacidade contributiva, que é perfeitamente possível adotar-se no caso, sugere seja a norma interpretada de sorte a que não ocorra aumento do imposto de renda na fonte.

Por outro lado, não é razoável admitir-se que o beneficiário do rendimento acumulado, já tendo sofrido o detrimento decorrente ao atraso no pagamento dos seus rendimentos, venha a ser mais uma vez vítima do detrimento consubstanciado na incidência ou no agravamento do imposto que implica redução do valor do que tem

¹ Se o significado que atribuímos à norma a coloca em conflito com uma norma de hierarquia superior, temos de concluir que é desprovida de validade a norma interpretada. A solução do conflito dar-se-á no caso pelo critério hierárquico.

² Se o significado que atribuímos à norma a coloca em conflito com outra norma, temos de concluir que essa outra, se do mesmo plano hierárquico, estará revogada. A solução do conflito dar-se-á no caso pelo critério cronológico.

a receber. Assim, o princípio da razoabilidade também sugere seja a norma interpretada de sorte a que não ocorra esse novo detrimento ao beneficiário do rendimento acumulado.

3.2. *Elemento tópico*

O elemento tópico sugere ao intérprete que atribua à norma o significado que realize maior adequação desta às circunstâncias peculiares do caso concreto.

Tem-se, pois, de considerar que no caso concreto a fonte pagadora, o Estado, foi o autor da ilegalidade consistente na retenção indevida dos rendimentos mensais. Por força de dispositivo constitucional o Estado-membro, fonte pagadora dos rendimentos de que se cuida, é beneficiário da arrecadação respectiva. Assim, cobrar o imposto, ou cobrar esse imposto com alíquota maior pelo fato de haver retido os rendimentos mensais, é um benefício que decorreria da própria ilegalidade consubstanciada na retenção daqueles rendimentos.

A ninguém é permitido locupletar-se de sua própria torpeza. Assim, o elemento tópico, que sugere sejam consideradas as circunstâncias peculiares do caso concreto, também sugere seja a norma em questão interpretada de sorte a que não ocorra para a fonte pagadora dos rendimentos o locupletamento que seria decorrência de sua própria torpeza.

4. Outras Situações às quais se aplica a Tese do Julgado

4.1. *O julgado como norma*

O julgado de que se cuida, visto como norma, alimenta-nos a esperança de soluções idênticas para situações que, embora não apreciadas no caso, comportam decisões idênticas. Situações como aquela em que da acumulação dos rendimentos mensais resultaria a aplicação de alíquota mais elevada, e aquela outra na qual a fonte pagadora não é o Estado-membro, mas outro ente público, e situações nas quais a fonte pagadora é um ente privado.

Realmente, o julgado de que se cuida foi proferido em caso no qual a fonte pagadora era um Estado-membro, beneficiário do imposto de renda descontado na fonte, por força de partilha constitucional de receitas tributárias.³ E a acumulação dos rendimentos mensais teve como consequência a ultrapassagem do limite de isenção, vale dizer, teve como consequência tornar devido, segundo interpretação literal da lei, o imposto de renda na fonte que não incidiria se feitos os pagamentos mensalmente. Mas, a norma albergada pelo julgado pode ser aplicada também a outras situações, como a seguir se verá.

4.2. *Aumento da alíquota*

É sabido que o imposto de renda na fonte, sobre rendimentos do trabalho, tem um limite de isenção,⁴ a partir do qual é calculado à alíquota de 15% (quinze por cento) até um certo montante,⁵ e acima deste é calculado à alíquota de 27,5% (vinte e sete e meio por cento). Assim, quem ganha acima do limite de isenção, mas

³ Constituição Federal de 1988, art. 157, inciso I.

⁴ Atualmente o limite de isenção é de R\$ 1.058,00.

⁵ Atualmente de R\$ 2.115,00.

dentro do limite em que o imposto é calculado à alíquota de 15% (quinze por cento), terá essa alíquota elevada para 27,5% (vinte e sete e meio por cento) na hipótese de pagamento de uma só vez de rendimentos acumulados por vários meses.

As mesmas razões que levaram o Superior Tribunal de Justiça a proferir o julgado em análise autorizam o entendimento segundo o qual não se deve, no caso da acumulação de rendimentos que estariam sujeitos à alíquota menor, submetê-los à alíquota mais elevada.

4.3. Outras entidades públicas como fontes pagadoras

Os Municípios, tal como os Estados-membros, também são beneficiários do imposto de renda incidente na fonte sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações.⁶ Assim, se a fonte pagadora do rendimento é um Município estará presente a mesma situação que enseja invocação do elemento tópico (item 3.2., supra).

O mesmo acontece quando a fonte pagadora é a União Federal.

4.4. Entidade privada como fonte pagadora

Quando a fonte pagadora do rendimento que se acumulou por vários meses for uma entidade privada, certamente não se poderá alegar o locupletamento desta como argumento para sustentar a tese adotada pelo julgado em análise. Entretanto, a nosso ver ainda assim aplica-se a norma pelo mesmo albergada.

Evitar o locupletamento por parte da fonte pagadora é apenas um dos fundamentos da tese. Outro fundamento, igualmente relevante, é o de que o agravamento do tributo implicaria violência aos princípios da capacidade contributiva e da razoabilidade, e este subsiste íntegro, sendo suficiente por si mesmo para a sustentação da tese.

O beneficiário do pagamento feito de uma só vez, de rendimentos mensais que se acumularam contra a sua vontade, em decorrência de ato ilícito praticado pela fonte pagadora, evidentemente não tem capacidade contributiva maior do que aquela que teria se houvesse recebido, mês a mês, os seus rendimentos. Nada justifica, portanto, o agravamento do ônus.

4.5. Outros rendimentos

A tese consagrada no acórdão em análise é aplicável, ainda, quando se trate de outros rendimentos mensais. Não se limita aos rendimentos do trabalho. Muito menos aos rendimentos de servidores públicos.

5. Acumulação em Virtude de Acordo com a Fonte

5.1. Possibilidade de acordo

É possível que o beneficiário de rendimento mensal concorde com a fonte pagadora na acumulação destes, para pagamento integral no fim de certo período, colocando-se neste caso a questão de saber se o imposto de renda na fonte deve, então, ser calculado tendo em vista o montante acumulado.

⁶ Constituição Federal de 1988, art. 157, inciso II.

A nosso ver o imposto, em tal caso, deve ser calculado sobre o total dos rendimentos, na data do pagamento. Não se aplica a tese consagrada pelo julgado que analisamos. Entretanto, fonte e beneficiário do rendimento dispõem de fórmula legalmente indiscutível para evitar o tributo, ou o seu acréscimo.

5.2. *O fato gerador do imposto de renda na fonte*

Realmente, o fato gerador do imposto de renda na fonte de que se cuida é o pagamento, ou o *crédito* do rendimento. Assim, em havendo acordo para que o pagamento se faça somente no final de determinado período, basta que sejam feitos, mensalmente, os créditos, para que não incida o imposto na fonte, se o valor mensal não ultrapassa a limite de isenção. Ou para que incida a alíquota menor, se o valor mensal não ultrapassa o monta sujeito a essa alíquota.

Certamente o imposto de renda descontado sobre os valores creditados deve ser recolhido desde logo, vale dizer, o prazo para o pagamento decorre a partir do crédito, não se havendo de esperar a ocorrência do pagamento que somente no final do período será feito.