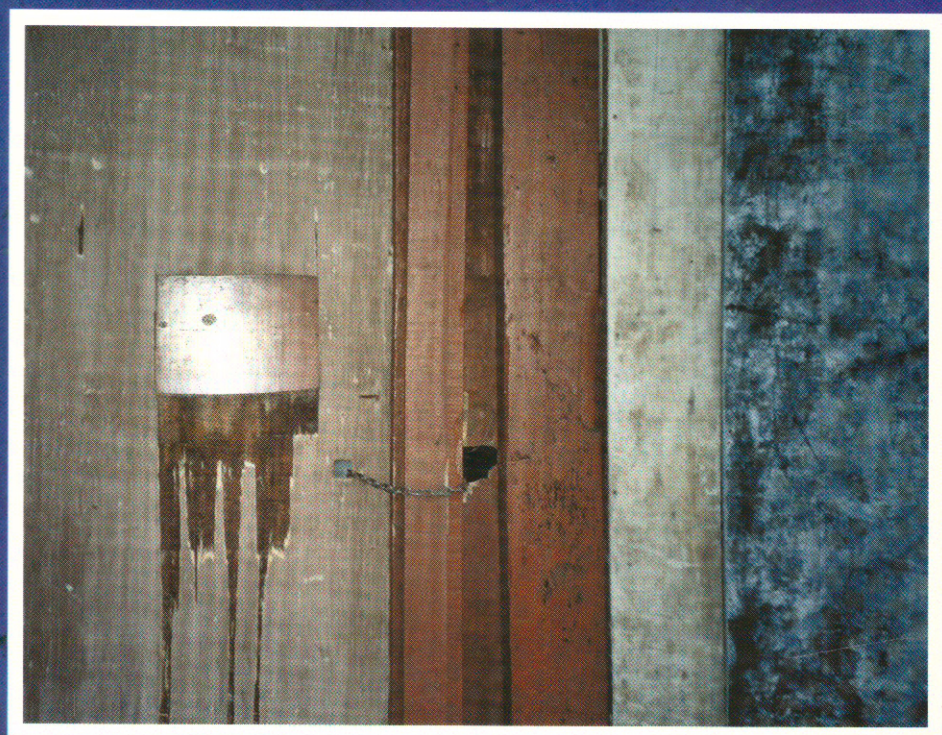


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

132

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
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(SETEMBRO - 2006)

Vicente Vê

é o autor da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

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.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

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

Alexandre Macedo Tavares - Compensação declarada e não homologada e o direito à obtenção de certidão negativa de débito

1. Intróito. 2. Natureza jurídica do lançamento. 3. Modalidades de lançamento. 4. O papel emprestado às "declarações" apresentadas pelo contribuinte. 5. A declaração de compensação e o direito à certidão negativa de débito. 6. Síntese conclusiva.

7

Angelina Mariz de Oliveira - Transporte internacional expresso de cargas e o regime de tributação simplificada

1. Aspectos preliminares. 2. Regime de tributação simplificada - Imposto de Importação e IPI. 3. Tributação das remessas expressas internacionais. 4. Tributação das empresas de transporte porta a porta. 5. Algumas questões polêmicas. 6. Conclusão.

15

Bruno Fajersztajn - Exigência de juros de mora sobre as multas de ofício no âmbito da Secretaria da Receita Federal

1. Introdução. 2. Premissas teóricas elementares. 3. A exigência dos juros de mora no Código Tributário Nacional. 4. Evolução histórica da Legislação Ordinária Federal. 5. Efeitos das alterações legislativas ocorridas. 6. Jurisprudência. 7. Conclusões.

27

Clayton Rafael Batista - É possível a progressividade de alíquotas no ITCMD?

1. Introdução. 2. Características básicas do ITCMD. 3. As previsões da Resolução nº 9/92 do Senado Federal. 4. A Resolução nº 9/92 contraria o art. 155, parágrafo 1º, IV, da CF. 5. Princípio da capacidade contributiva: uma justificativa comum. 6. A progressividade e os impostos reais. 7. Impostos *personais* e impostos *reais*. 8. O ITCMD, sendo imposto real, não se sujeita à progressividade de alíquotas. 9. Considerações finais.

40

Danilo Monteiro de Castro - Ilegalidade e inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 11.281/06 (a figura do encomendante de importação equiparado a estabelecimento industrial)

1. Introdução. 2. O fundamento de validade do IPI. 3. O contribuinte do IPI. 4. A equiparação da empresa encomendante a estabelecimento industrial. 5. Conclusões.

48

Donovan Mazza Lessa - Da não-incidência do IRRF sobre rendimentos decorrentes de contrato de mútuo entre empresas coligadas, até o advento da Lei nº 10.833/03

1. Do regime de tributação pela retenção na fonte. 2. Da inexistência de obrigação de reter IRRF em pagamentos de juros decorrentes de contrato de mútuo realizados entre empresas controladoras, controladas, coligadas e interligadas até o advento da Lei nº 10.833/03. 3. Da jurisprudência sobre o tema. 4. Conclusões.

54

Fernando Netto Boiteux - A tributação na fonte dos dividendos recebidos - o Conselho de Contribuintes e o Judiciário

I. Os fatos. II. A obrigação de reter o imposto na fonte. III. Inexistência de imunidade tributária das entidades de previdência privada. IV. Sujeito passivo da obrigação tributária. V. Responsabilidade do contribuinte e da fonte no CTN. VI. Responsabilidade do contribuinte e da fonte nos pareceres normativos da Receita Federal. VII. Responsabilidade do contribuinte e da fonte nas decisões do Conselho de Contribuintes. VIII. A retenção do imposto na fonte no art. 722 do RIR/99. IX. Comparação com o regime da CPMF. X. O contribuinte do imposto de renda sobre dividendos. XI. Responsabilidade tributária na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. XII. Conclusão.

65

Marcelo Marques Roncaglia e Eduardo Carvalho Caiuby - Ainda a prescrição e a decadência: a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e a segurança jurídica

I. Introdução. II. A polêmica figura do lançamento: construção doutrinária. III. Decadência. IV. A prescrição. V. A necessidade de uniformização da jurisprudência. VI. Conclusão.

81

PARECERES

Refis. Débito Relativo ao Ano-base de 1999. Inclusão. Possibilidade

Hugo de Brito Machado
Hugo de Brito Machado Segundo

Considera-se *vencida* a obrigação tributária a partir de quando se inicia a fluência de juros. É o que dispõe, didaticamente, o art. 161 do CTN. A circunstância de a Fazenda não poder *exigir* a quantia correspondente não significa, necessariamente, que a mesma não esteja vencida.

Se já fluem juros, mas há impedimento à cobrança, à imposição de multas etc., a dívida está vencida, mas se faz presente alguma causa de suspensão de sua exigibilidade, nos termos do art. 151 do CTN.

O valor do IRPJ relativo ao mês de dezembro de 1999, devido nos termos do art. 6º, parágrafo 1º, I, da Lei 9.430/96, tem como data de vencimento 30 de janeiro de 2000. O mesmo dispositivo, porém, concede aos contribuintes uma *moratória*, suspendendo a exigibilidade do crédito correspondente até o último dia útil de março. Possível, portanto, sua inclusão no Refis.

Cabe lembrar que a razão de ser da existência de um limite temporal à inclusão de débitos no Refis é tão-somente a de evitar que os contribuintes ficassem indefinidamente a incluir no programa débitos correntes e futuros. Assim, sendo admitida pela Fazenda a inclusão no Refis de débitos relativos a fatos geradores ocorridos em janeiro de 2000, mostra-se irrazoável que não se aceite a inserção, no mesmo programa, de valores relacionados ao ano-base anterior (dezembro de 1999), os quais, a propósito, são revestidos de muito maior definitividade.

Consulta

(...), por intermédio de seus ilustres advogados, Dr. Armeu Bergmann e Dr. Vanderlei Kroetz, consulta-nos a respeito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, e dos débitos que poderiam ter sido nele incluídos, narrando o seguinte:

“1. A consulente, empresa de Santa Catarina, teve lavrado contra si Auto de Infração referente a valores devidos à Receita Federal a título de IRPJ, Cofins, PIS e CSLL, relativos ao ano-base de 1999.

2. Com o advento e vigência do Programa de Recuperação Fiscal (Refis), instituído pela Lei 9.964, de 10 de abril de 2000, na redação dada pela Lei 10.002, de 14 de setembro de 2000, combinado com o § 2º do art. 6º da Lei 9.430/96, a Empresa optou por aderir ao mencionado programa, incluindo



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC, Membro da IFA - International Fiscal Association, Presidente do ICET - Instituto Cearense de Estudos Tributários, ex-Procurador da República e Desembargador Federal (aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.



Hugo de Brito

Machado Segundo

é Mestre em Direito pela UFC, Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários, Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE e Professor de Direito Tributário da Unifor, da Faculdade Farias Brito e da Faculdade Christus.

do, entre outros, os débitos relativos ao prenunciado auto de infração, sendo que a empresa vem honrando regularmente todas as obrigações assumidas na conformidade do mencionado Programa.

3. O art. 6º da Lei 9.430/96 dispõe:

‘Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no parágrafo 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.’

4. No entanto, por meio de representação consubstanciada em Processo Administrativo Fiscal, a Delegacia da Receita Federal em Blumenau propôs o apartamento - exclusão - de débitos de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário de 1999, sob o argumento de que aludidos débitos teriam expirado data limite para inclusão no Refis - 29/02/2000 -, uma vez que, na sua compreensão, o vencimento das exações teria ocorrido somente em 31/03/2000, ou seja, posteriores à data limite do programa.

5. Irresignada com a flagrante ilegalidade do ato administrativo que determinou a sua exclusão dos valores do Programa, e sob o fundamento de que a autoridade partiu de raciocínio equivocado no tocante à data de vencimento do IRPJ e CSLL, a Contribuinte protocolou pedido de revisão para reinserção no Refis dos valores objeto da discussão, pedido que lhe foi negado através de decisão indeferitória da DRF/BLU, ratificando a exclusão.

6. Em virtude disso, a Empresa ajuizou Mandado de Segurança para garantir seu direito líquido e certo de ver mantidos no Refis os valores excluídos, todavia, restou vencida na sua pretensão, tanto na 1ª Instância como também na Corte Regional da 4ª Região, ao argumento de que

‘(...)

2. Tendo a apelante optado pela apuração anual, o saldo do imposto deveria ser pago até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, nos termos do disposto no art. 6º, § 1º, I, da Lei nº 9.430/96, fora, portanto, do prazo de vencimento estabelecido pela Lei nº 9.964/2000 para a inclusão do débito no programa de recuperação fiscal Refis.’

7. A contribuinte, inconformada com o julgado, manejou Recurso Especial, cujo feito foi distribuído para o Excelentíssimo Senhor Ministro Castro Meira, da C. 2ª Turma do E. Superior Tribunal de Justiça.

8. A consultante tem convicção firme no sentido de que, nos casos como o em tela, para os débitos em comento - IRPJ e CSLL -, relativamente ao ano-calendário de 1999, o prazo de vencimento real que deve ser considerado é aquele constante do § 2º do art. 6º da Lei 9.430/96, isto é, 31/1/2000, pois a partir daí os contribuintes estarão sujeitos ao pagamento de juros de mora - Selic, consoante o mencionado dispositivo. Tal interpretação é condizente, inclusive, com as disposições do art. 161 do CTN, que está assim redigido:

‘Art. 161. O crédito não integralmente pago *no vencimento* é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das

penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

9. Em face da situação fático/jurídica relatada, a consulente indaga o seguinte:

9.1. *Quando se considera vencido o imposto de renda de pessoa jurídica, nos termos do que dispõem o art. 6º e seus parágrafos, da Lei 9.430/96?*

9.2. *É possível a incidência de juros de mora sobre um débito não vencido?*

9.3. *Qual a natureza jurídica do prazo (até o último dia útil de março do ano subsequente) estabelecido pelo art. 6º, § 1º, inciso I, da Lei 9.430/96?*

9.4. *O saldo do IRPJ e da CSLL, relativos ao ano de 1999, está entre os débitos que o art. 1º, da Lei 9.964/2000, considera objeto do Refis?*

9.5. *Em se tratando do saldo do IRPJ e da CSLL, relativos ao ano de 1999, por que não se deve considerar como vencimento, para os fins do art. 1º da Lei 9.964/2000, o último dia do mês de março de 2000?*

9.6. *Está correto o ato praticado pelo Fisco Federal, que excluiu os citados valores do programa, sob o argumento de que se teriam vencido após a data limite para inclusão?"*

Examinamos a documentação que nos foi apresentada, revisitamos a legislação e a jurisprudência pertinentes ao tema, e passamos a emitir o nosso

Parecer

1. Colocação do Problema

1.1. Interpretação do art. 6º da Lei 9.430/96, e do art. 1º da Lei 9.964/2000

Toda a questão submetida ao nosso exame, no presente caso, diz respeito à interpretação das disposições que cuidam do ingresso de contribuintes no Refis, e também daquelas que tratam do prazo para pagamento do IRPJ relativo ao mês de dezembro de 1999.

Realmente, o art. 1º da Lei 9.964/2000 dispõe:

“É instituído o Programa de Recuperação Fiscal - Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes da falta de recolhimento de valores retidos.”

O ingresso no Refis, a propósito, dependia de opção do contribuinte, que deveria ser manifestada até o último dia útil de abril de 2000 (Lei 9.964/2000, art. 2º, parágrafo 1º).

Pelo que nos narra a consulente, a Fazenda Nacional excluiu débito que havia sido inscrito no Refis, relativo ao IRPJ do período de dezembro de 1999, sob a justificativa de que se trata de valor com data de vencimento posterior a 29 de fevereiro de 2000. Isso porque, a teor do art. 6º da Lei 9.430/96, tal débito poderia ser pago até 31 de março de 2000.

Suscita-se, então, a questão de saber a partir de quando o débito em comento poderia ser considerado *vencido*.

Mas, ao que nos parece, não basta verificar quando se deu o efetivo vencimento do IRPJ relativo aos fatos geradores havidos em dezembro de 1999. É relevante perquirir, para que se dê uma adequada resposta ao problema, qual a razão de ser do limite estabelecido no art. 1º da Lei 9.964/2000.

É o que pretendemos fazer a seguir.

2. Crédito Tributário. Vencimento e Exigibilidade

2.1. Crédito tributário. Noções gerais

Como se sabe, em Direito Tributário, obrigação e crédito são realidades distintas. *Obrigação tributária* é um primeiro momento da relação tributária. Seu conteúdo ainda não é

determinado e o seu sujeito passivo ainda não está formalmente identificado. Em face disso, a *prestação* respectiva ainda não é exigível. Já o *crédito* tributário é um segundo momento na relação de tributação. Surge com o lançamento, que confere à relação tributária liquidez e certeza. É por essa razão que afirmamos ser a obrigação tributária o correspondente a uma obrigação ilíquida no Direito Civil, enquanto o crédito tributário corresponde a essa mesma obrigação depois de liquidada. O lançamento corresponde ao procedimento de liquidação.¹

Há situações nas quais, sem ter havido ainda lançamento, já existe o dever de antecipar o pagamento do tributo. É o chamado lançamento por homologação, no qual o sujeito passivo apura a quantia devida, submete sua apuração à confirmação (homologação) da autoridade competente, mas desde logo *antecipa* o pagamento daquela quantia por ele apurada. Nessas situações, a *mora* do sujeito passivo tem início com a fluência do prazo fixado na legislação, que se considera como sendo o *vencimento* da obrigação correspondente, enquanto em se tratando de lançamento de ofício, e de lançamento por declaração, só se pode falar em *vencimento* depois de o contribuinte ser notificado formalmente da feitura do lançamento.

2.2. Vencimento, fluência de juros e incidência de multas

Vencida a dívida tributária, seja porque se trata de tributo normalmente submetido ao lançamento de ofício, que foi feito e levado ao conhecimento do contribuinte (que, v.g., recebeu o “boleto” do IPTU), seja porque ultrapassado o prazo previsto na legislação para antecipação do pagamento nos tributos submetidos a lançamento por homologação, inicia-se a fluência dos *juros*.

O art. 161 do CTN, a propósito, dispõe:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

Vencido o crédito regularmente lançado - ou o dever jurídico de antecipar o pagamento de um valor a ser lançado “por homologação” -, a dívida passa a ser mensalmente acrescida de juros de mora. Esses juros, atualmente, no plano federal, são determinados nos termos do art. 84 da Lei 8.981/95, cuja redação é a seguinte:

“Art. 84. Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I - juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna.”

Está muito claro, portanto, que o termo inicial da fluência dos juros é necessariamente a data a partir da qual se considera *vencida* a obrigação de recolher o tributo.

Existem situações, porém, nas quais há fluência de juros, mas o valor correspondente não está exigível. Caso não seja recolhido, portanto, não poderão ser impostas penalidades ao sujeito passivo.

É o que acontece, por exemplo, quando um contribuinte, antes do vencimento estabelecido na legislação para o seu dever jurídico de antecipar o pagamento, no âmbito de tributo sujeito a lançamento por homologação, obtém medida liminar suspensiva da exigibilidade do crédito tributário. Dizemos, aliás, que nesse caso não se tem propriamente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas a suspensão da exigibilidade do dever jurídico de antecipar o pagamento.² Seja como for, se, antes do vencimento, o sujeito passivo obtém medida liminar, nos termos do art. 151, IV ou V, do CTN, o tributo correspondente não poderá ser-lhe exigido.

¹ Cf. Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 25ª ed., São Paulo: Malheiros, 2004, p. 130.

² Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 3, São Paulo: Atlas, 2005, p. 217; Hugo de Brito Machado Segundo, *Processo Tributário*, São Paulo: Atlas, 2004, p. 107.

A Fazenda poderá, é certo, considerando que a liminar pode permanecer vigente por prazo superior ao de que dispõe para lançar, efetuar o *lançamento para prevenir a decadência*, nos termos do art. 63 da Lei 9.430/96, mas não será lícito exigir, nesse momento, qualquer penalidade pelo não-recolhimento. Apenas os juros. Exatamente porque o débito está vencido, mas antes de vencer-se teve sua exigibilidade suspensa.

O mesmo ocorre diante de contribuinte que seja notificado da feitura de um lançamento de ofício, e apresente defesa administrativa. Haverá, neste caso, um novo prazo para o pagamento do tributo, geralmente de trinta dias, contados de quando a defesa for definitivamente julgada, *mas os juros serão contados desde quando vencido o dever jurídico de antecipar o pagamento*, caso se trate de lançamento de ofício feito para exigir diferenças não apuradas e não pagas pelo próprio contribuinte no âmbito do lançamento por homologação. Caso se trate de lançamento de ofício "ordinário" do tributo (v.g., IPTU), a impugnação igualmente manterá suspensa a exigibilidade, postergando o prazo para pagamento, mas não o termo inicial da contagem dos juros, que será a data na qual o contribuinte houver sido notificado da feitura do lançamento.

Todos esses exemplos mostram que um débito pode estar vencido, iniciando-se a fluência dos juros, mas ainda assim ser prorrogado o prazo de que dispõe o contribuinte para pagá-lo, em função de haver-se operado a suspensão de sua exigibilidade. Vejamos, então, o que dispõe o art. 6º da Lei 9.430/96, e quando se pode considerar vencida a dívida nele referida.

3. Análise do art. 6º da Lei 9.430/96

3.1. Redação do dispositivo

O art. 6º da Lei 9.430/96, já transcrito em outros trechos deste parecer, dispõe:

"Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no parágrafo 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento."

A controvérsia, no caso, reside na remissão feita no parágrafo 1º, I, segundo a qual o imposto poderá ser pago até o último dia útil de março de 2000, não obstante o termo inicial da fluência dos juros seja 1º de fevereiro daquele mesmo ano.

Não se pode, porém, entender o parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430/96 fora do contexto em que o mesmo está inserido, sobretudo com desprezo ao disposto no *caput* e no parágrafo 2º do mesmo artigo. No *caput* se afirma, claramente, que o vencimento do tributo é o último dia do mês seguinte àquele a que se referir. Assim, o IRPJ relativo a janeiro deve ser pago até o último dia útil de fevereiro; o de fevereiro até o último dia útil de março; o de março até o último dia útil de abril, e assim por diante.

Em dezembro, o vencimento continua sendo o último dia útil do mês seguinte, tanto que os juros incidem a partir de 1º de fevereiro. Mas a lei concede ao contribuinte o direito de pagar o citado tributo até o último dia útil do mês de março. Seria esse prazo uma dilação no vencimento? A resposta afirmativa até poderia ser correta, não fosse a fluência dos juros caso não ocorra o pagamento até o último dia útil de janeiro.

Ter-se-ia, então, uma dívida vencida para fins de incidência dos juros, mas não vencida para fins de ser considerada *exigível*? Não.

Na verdade, como demonstrado no item anterior deste parecer, é perfeitamente possível que uma dívida vencida, em relação à qual já incidem juros, não esteja ainda exigível. Para tanto, basta que esteja presente uma das causas a que alude o art. 151 do CTN.

3.2. Vencimento e moratória

O que acontece, em relação ao débito de IRPJ inerente ao mês de dezembro de 1999, vencido no último dia útil de janeiro de 2000, é que sua exigibilidade foi suspensa, pela própria lei, até o último dia útil de março daquele ano. Mas só a exigibilidade, eis que os juros já são contados desde 30 de janeiro, dia de seu vencimento.

Trata-se, no caso, de típico exemplo de moratória, causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário referida no art. 151, I, do CTN.

A moratória, como se sabe, é a prorrogação do prazo de que dispõe o sujeito passivo para pagar o tributo. Há quem fale que se trata de dilatação do vencimento, mas há aí evidente impropriedade. Mesmo em Direito Privado, trata-se de “dilatação de prazo concedido pelo credor, a seu devedor, para que cumpra obrigação, já vencida ou por vencer”.³ Em Direito Tributário, moratória “é a prorrogação do prazo para pagamento do crédito tributário, e pode dar-se com ou sem parcelamento do respectivo valor”.⁴

Tendo em vista a natureza *ex lege* da obrigação tributária, a moratória, em Direito Tributário, integra a chamada reserva legal, podendo ser concedida em caráter geral, ou individualmente. Quando é concedida diretamente pela lei, a todos os contribuintes que preencham indistintamente determinados requisitos, diz-se que é *geral*. Quando a lei fixa os requisitos específicos que devem ser atendidos, e determina que o contribuinte, comprovando preenchê-los, requeira a concessão da moratória para si, diz-se que é *individual*.

No caso em exame neste parecer, tem-se uma moratória geral, eis que concedida a todos os contribuintes que apurem o IRPJ na forma do art. 6º da Lei 9.430/96, relativamente ao imposto inerente ao mês de dezembro. A obrigação decorre de fatos geradores havidos em dezembro de 1999. A apuração é feita pelo sujeito passivo em janeiro de 2000, e o vencimento do dever jurídico de antecipar o pagamento é no último dia útil desse mês, a partir de quando passam a incidir os juros. Por conta da moratória geral concedida diretamente pelo art. 6º, parágrafo 1º, I, da Lei 9.430/96, porém, o prazo para o pagamento dessa quantia foi prorrogado - suspendendo-se sua exigibilidade - para o último dia de março de 2000.

4. Limite Temporal à Inclusão de Débitos no Refis

4.1. Razão de ser do art. 1º da Lei 9.964/2000

Pelas razões demonstradas nos itens anteriores, eminentemente técnico-formais, percebe-se que a dívida em exame venceu-se antes da data limite legalmente estabelecida para sua inclusão no Refis. Isto é o que basta para demonstrar a errônea da interpretação adotada pela Receita Federal, e, *data maxima venia*, ratificada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, nos autos da ação proposta pela consulente.

Entretanto, parece-nos também importante aferir a razão de ser do art. 1º da Lei 9.964/2000, e do estabelecimento de um *termo* para a inclusão de débitos no Refis.

O Programa de Recuperação Fiscal de que se cuida foi imaginado como algo excepcional e circunstancial. Não se trata de um parcelamento ordinário, que pode ser obtido a qualquer época pelo contribuinte junto à repartição fiscal. Não. O Refis implica concessões significativas tanto por parte da Fazenda, como por parte do sujeito passivo. Não há número definido de parcelas, sendo o pagamento efetuado de acordo com o faturamento do contri-

³ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 3, São Paulo: Atlas, 2005, p. 207.

⁴ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 3, São Paulo: Atlas, 2005, p. 207.

buinte, que, por sua vez, deve abrir mão de ações judiciais, de seu sigilo bancário etc. Por isso mesmo, deveria ser, como foi, uma oportunidade passageira, destinada a resolver a situação fiscal complicadíssima de inúmeros contribuintes, com passivos tributários bastante elevados.

Daí a fixação de um prazo. A oportunidade de adesão ao programa é passageira, conquanto aqueles que aderiram na época própria possam passar vários séculos em seu âmbito.

Aliás, note-se que há um prazo para o contribuinte manifestar sua opção de aderir ao Refis, e um outro prazo, naturalmente um pouco anterior, relativo ao vencimento dos débitos a serem incluídos no programa. A opção deveria ser manifestada até o último dia útil de abril, e os débitos que poderiam ser incluídos deveriam ter-se vencido até 29 de fevereiro de 2000 (Lei 9.964/2000, arts. 1º e 2º, parágrafo 1º). Esses prazos devem ser vistos em conjunto, pois se complementam. Prestam-se, respectivamente, para que o contribuinte: i) não fique com a opção, *ad infinitum*, de aderir ao Refis; e ii) não tenha a possibilidade de, uma vez no Refis, incluir no programa débitos futuros, o que esvaziaria em grande parte a norma que fixa prazo para a opção.

E é sob essa ótica, à luz desses fins, que os prazos fixados na Lei 9.964/2000 devem ser entendidos.

Tanto não é importante o “dia do pagamento”, em si mesmo, que o art. 1º da Lei 9.964/2000 faz referência à possibilidade de inclusão de débitos “constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes da falta de recolhimento de valores retidos”. Isso significa que, por exemplo, se um contribuinte foi autuado, relativamente a um débito com vencimento em setembro de 1998, e apresentou defesa ainda não julgada, *ainda nem há prazo para pagar esse tributo, mas, não obstante, é possível sua inclusão no Refis*.

Do mesmo modo, se o contribuinte ajuizou mandado de segurança e obteve medida liminar suspendendo a exigibilidade de um tributo ainda não vencido (mas que se venceria pouco depois da data em que obtida a liminar), o “prazo para pagamento” da quantia correspondente será de trinta dias, contados de quando a liminar for revogada, anulada ou reformada, *se isso vier a ocorrer* (Lei 9.430, art. 63, parágrafo 2º). Não obstante, tal débito poderá igualmente ser inserido no Refis.

Estes dois últimos exemplos, colhidos de autorizações contidas no art. 1º da Lei 9.964/2000, deixam claro que débitos tributários vencidos antes de 29 de fevereiro de 2000 (em face dos quais já fluem juros), mas por qualquer razão suspensos (com fixação de prazo para pagamento *posterior* a essa data), podem ser inseridos no Refis.

4.2. Possibilidade de inclusão de débitos relativos a janeiro de 2000

A propósito da questão posta sob nosso exame, especificamente no que toca à interpretação dos arts. 1º e 2º da Lei 9.964/2000, é interessante observar que a Secretaria da Receita Federal, na interpretação que dá aos dispositivos em comento, e ao art. 6º da Lei 9.430/96, não admite a inclusão no Refis do débito de IRPJ relativo a dezembro de 1999, mas aceita a inserção, no mesmo programa, do débito do mesmo imposto, inerente a janeiro de 2000. Isso porque, em relação a janeiro de 2000, a Lei 9.430/96 não estabeleceu qualquer forma de suspensão de exigibilidade, de forma que o dever jurídico de antecipar o pagamento do tributo passou a ser exigível já a partir do último dia útil de fevereiro, exatamente a data limite para inclusão no Refis.

Veja-se a incoerência: em nome de uma interpretação literal do dispositivo, admite-se a inclusão no Refis de um débito cujo vencimento corresponde exatamente à data limite (29 de fevereiro de 2000), e que foi gerado - com base em mera estimativa - por fatos ocorridos em janeiro de 2000, mas não se admite a inclusão, no mesmo programa, de débito relativo

ao ano base anterior, vencido desde 30 de janeiro, apenas porque a lei deu ao contribuinte dois meses de moratória *após o vencimento*.

Além de a interpretação literal não conduzir à conclusão a que chegou a Receita Federal - e o TRF da 4ª Região -, não se pode negar que esse método é absolutamente insuficiente para a compreensão do sentido dos textos legais. É necessário compreendê-los à luz de sua finalidade, no contexto em que estão inseridos, e sobretudo de forma a que se chegue a soluções razoáveis.

5. Interpretação Razoável e Finalística

5.1. Insuficiência da interpretação literal

Pode-se argumentar, em defesa da interpretação adotada pela Receita Federal, que o Refis é também uma espécie de moratória, causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, I e VI). Neste contexto, todos os dispositivos que lhe dizem respeito devem ser interpretados literalmente, em atenção ao que determina o art. 111 do CTN.

Tal argumento, porém, é carente de razão.

Primeiro, porque ainda que fosse possível interpretar uma lei apenas literalmente, e ainda que, sob esse enfoque literal, a lei tivesse só um significado - o que não ocorre, conforme será visto -, a interpretação adotada pela Receita Federal, e ratificada pelo TRF da 4ª Região, no caso, não teria procedência.

Com efeito, literalmente, o art. 161 do CTN dispõe que os juros começam a fluir a partir do vencimento do tributo. Regulamentando esse artigo, no plano federal, o art. 84 da Lei 8.981/95 dispõe literalmente que tais juros serão calculados pela Selic, e incidirão a partir do vencimento. Literalmente, o art. 6º da Lei 9.430/96 determina que esses juros, no caso do IRPJ relativo ao mês de dezembro de 1999, incidam a partir de 1º de fevereiro de 2000, o que impõe a consideração de que 30 de janeiro de 2000 foi o vencimento do dever jurídico de antecipar o pagamento daquele imposto.

Assim, literalmente, os débitos de IRPJ relativos a dezembro de 1999, calculados na forma do art. 6º da Lei 9.430/96, venceram-se em 30 de janeiro de 2000, podendo ser incluído no Refis, por mais literal que seja a interpretação dada ao art. 1º da Lei 9.964/2000.

Mas não só. É sabido, e hoje absolutamente pacífico, que a interpretação literal é tão necessária quanto insuficiente para a descoberta do sentido dos textos normativos.⁵ Mostra-se imprescindível considerar, também, o *contexto* no qual o ato normativo está inserido, e sobretudo a finalidade para a qual foi feito.

É verdade que o art. 111 do CTN impõe a adoção da interpretação literal, mas mesmo ele não pode ser visto literalmente. Como doutrina Pontes de Miranda,

“... aplicar a lei porque está na lei, o resolver pelo sentido literal, porque assim quis o legislador, corresponde ao fazer porque está no Evangelho, no Talmude, no Korão, no *Corpus Iuris*, porque o nosso pai fez, e ao ingênuo ‘porque mamãe disse’ das criancinhas (Compare-se L. v. Petrazycki, *Über die Motive des Handelns und über das Wesen der Moral und des Rechts*, Berlin, 1907, 20, sobre explicação psicológica das normas éticas). Em tudo isso há muitíssimo de oracular e revela a relativa infância dos povos, da Humanidade.

À Ciência e não somente a ela, mas, pelo menos, principalmente à Ciência, é que deveremos o sair o *infantilismo* social e político, que nos acorrenta a ridículos preconceitos, que não servem à ordem social.

⁵ Como um de nós já escreveu, em co-autoria com Raquel Cavalcanti Ramos Machado, a interpretação literal “não é suficiente para a compreensão das regras jurídicas. Primeiro, porque mesmo para saber o sentido literal de uma palavra, é necessário conhecer o *contexto* no qual a mesma é empregada. Segundo, porque, conforme a clássica lição de Bobbio, nenhuma regra jurídica existe, enquanto regra, de modo apartado do sistema jurídico no qual se insere.” (Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado, “Recurso Interposto antes de Publicada a Decisão Recorrida: Tempestividade”, *Revista Dialética de Direito Processual* nº 7, São Paulo: Dialética, p. 11)

Deve o intérprete (jurisconsulto, juiz) procurar, na aplicação da regra, não o conteúdo dos sinais ópticos ou sonoros (ordens verbais), mas, com o auxílio deles, o que se neles contém, mais ou menos o que se perdeu ou se argumentou no trabalho de expressão. Em vez de início em si, apenas é a lei a forma intermédia, durável, mas dúctil, para conservar o dado, ainda que isto o deforme.”⁶

Na mesma esteira, Hans Nawiasky ensina que

“para una Ciencia jurídica que esté a la altura de sus fines, las palabras de la ley son únicamente los primeros datos para averiguar el íntimo sentido de las normas jurídicas. Dicho de otro modo, las leyes no son las normas jurídicas, sino fuentes del Derecho, de las que solamente hay que deducir las normas jurídicas; el Derecho precede a las leyes, lo mismo que la naturaleza intrínseca de un objeto a sus modos de manifestarse.”⁷

Diversos outros doutrinadores, os mais autorizados, já se manifestaram a respeito da interpretação literal. Entre eles merece referência desde logo aquele que, preocupado com o tema, produziu sobre ele excelente monografia, na qual ensina:

“De ahí que si bien interpretar, quizás, no sea simplemente un manipuleo gramatical o lógico de las normas, sino algo más, ese plus (pensado bajo rótulos tales como voluntad, creación, acción social, finalidad, valores, etc.) no autoriza a pasar por alto los problemas derivados de la labor interpretativa que los juristas suponen concentrada sobre el tenor lingüístico, o sobre el sentido gramatical, de las normas. Entiéndase bien: no pretendo que una interpretación en derecho se limite a problemas puramente lingüísticos o lógicos. Lo que subrayo es que los otros aspectos que se conviene en destacar - políticos, valorativos, morales, etc. - no excluyen que corresponda también hacerse cargo del significado del texto letal que sea, de la misma manera que las múltiples referencias e interpretaciones que acepte un texto literario, o quizás una partitura musical, no eliminan la necesidad de contar, como punto de partida, con una asignación suficiente de sentido al texto mismo.

La interpretación literal de la ley - este título clásico de la labor interpretativa - tiene más bemoles de los que admita quien supone que el sentido literal de la ley se obtiene con un buen conocimiento del lenguaje en que esté redactada y, eventualmente, con alguna ocasional consulta al diccionario que tengamos a mano. La interpretación de toda norma obviamente ha de comenzar por su interpretación literal: no es ésta una perogrullada.

Pienso también que estos problemas iniciales dentro de la problemática de la interpretación jurídica, no se agotan - y quizás ni siquiera se aclaren gran cosa - con la mención de las variadas dolencias que se atribuyen a los lenguajes naturales, lenguajes en que normalmente se expresan las normas de lo derecho positivo. Por de pronto, muchos de esos achaques - ambigüedad congénita de los términos referenciales, equivocidad de los términos relacionantes, denotación vaga, textura abierta, etc. - fácilmente encuentran sus equivalentes en los lenguajes más precisos que puedan proponerse, con en las jergas técnicas de las ciencias e inclusive en ciertos lenguajes simbólicos. Interpretar siempre es una tarea incierta porque, como afirmarían los teóricos de la información, las comunicaciones entre los hombres, sea cual fuere el lenguaje escogido para la transmisión de la información, se efectúa por canales excesivamente ruidosos que alteran el tenor de todo mensaje.”⁸

Vê-se que Vernengo, tendo estudado especificamente o tema da interpretação literal, considera que esta não se confunde com a interpretação simplesmente gramatical, ou lingüística. Ela tem mais elementos do que admite quem supõe que o sentido literal da lei se obtém com um bom conhecimento da linguagem em que esteja escrita e, eventualmente, com alguma ocasional consulta ao dicionário que tenhamos à mão.

⁶ Pontes de Miranda, *Sistema de Ciência Positiva do Direito*, v. 2, atualizado por Vilson Rodrigues Alves, São Paulo: Bookseller, 2000, pp. 102 e 103.

⁷ *Teoría General del Derecho*, traducción de la segunda edición en lengua alemana por José Zafra Valverde, Granada: Comares, 2002, p. XIV.

⁸ Roberto J. Vernengo, *La Interpretación Literal de la Ley*, 2ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, pp. 15/17.

Como ensina Urquiza, não se pode reduzir o problema da interpretação a uma questão gramatical ou a um caso lingüístico. No seu dizer:

"Se debe tener presente la existencia de ciertas limitaciones que han de ser consideradas. Las palabras pueden tener más de un significado y cubrir un variado campo de referencia. Ello implica que la interpretación y sentido de un término específico, debe ser buscado dentro del texto, la situación y el contexto general (cultural e histórico) en el que es interpretado.

La interpretación jurídica trasciende la simple averiguación gramatical o literaria, busca establecer el verdadero contenido de la justicia implícita o explícita en la norma ya que su fin es el que debe prevalecer en una aplicación racional que avenge el riesgo de un formalismo paralizante. Por otra parte la interpretación jurídica de una ley no debe transformarse en un simple ejercicio gramatical, pues se corre el riesgo de convertir la interpretación, que siempre debe ser jurídica, en un desciframiento o en habilidad legal."⁹

Na mesma linha manifesta-se Bielsa que, depois de afirmar a utilidade, em algum grau, de todo exame do vocabulário jurídico que contribua para esclarecer e depurar conceitos, defendendo o uso da palavra adequada, ou própria, sobretudo em Direito, adverte com inteira propriedade:

"Convengo en que una cosa es la acepción del diccionario de la lengua y otra la acepción científica o técnica - o a veces consuetudinaria - de un término jurídico. Pero por mucho que debamos respetar o acatar los dictados académicos sobre el idioma, es forzoso haber, en ciertos casos, alguna reserva fundada y justificada. Ciertamente que la significación gramatical o lexicográfica es lo primero; mas hay palabras cuyo empleo razonado y concordante con su etimología, principalmente latina (explicación lexicológica), debe preferirse a cualquier otro, porque sólo ese empleo da una significación cabal de la idea que se tiene de una institución, elaborada, ya por la jurisprudencia, ya por la doctrina, a lo largo de siglos de aplicación más o menos concreta."¹⁰

5.2. Absurdos a que conduz a interpretação literal

Inúmeros exemplos podem demonstrar que a interpretação da norma jurídica presa ao elemento literal pode conduzir a verdadeiros absurdos. Vamos examinar apenas um, que é citado por Recasens Siches para demonstrar a insuficiência da lógica tradicional na interpretação, que segundo ele deve ser feita à luz da lógica do razoável:

"En el andén de una estación ferroviaria de Polonia había un letrero que transcribía un artículo del reglamento de ferrocarriles, cuyo texto rezaba: 'Se prohíbe el paso al andén con perros.' Sucedió una vez que alguien iba a penetrar en el andén acompañado de un oso. El empleado que vigilaba la puerta le impidió el acceso. Protestó la persona que iba acompañada del oso, diciendo que aquel artículo del reglamento prohibía solamente pasar al andén con perros, pero no con otra clase de animales; y de ese modo surgió un conflicto jurídico, que se centró en torno de la interpretación de aquel artículo del reglamento.

No cabe la menor duda de que, si aplicamos estrictamente los instrumentos de la lógica tradicional, tendremos que reconocer que la persona que iba acompañada del oso tenía indiscutible derecho a entrar ella junto con el oso al andén. No hay modo de incluir a los osos dentro del concepto 'perros'.¹¹

Esse mesmo exemplo tem sido citado por diversos autores de forma mais completa. Dizem que na estação ferroviária havia o leiteiro com a indicação de que era proibida a entrada de pessoas acompanhadas de cachorros. Apresentou-se a pessoa acompanhada de um urso, e outra, cega, acompanhada de um cão guia. O porteiro, com o uso do elemento finalístico permitiu a entrada do cego com o seu cão guia, e impediu a entrada da pessoa que conduzia o urso.

⁹ Fernando G. Sanz de Urquiza, *La Interpretación de las Leyes Tributarias*, Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990, pp. 15/17.

¹⁰ Rafael Bielsa, *Los Conceptos Jurídicos y su Terminología*, 3ª ed., Buenos Aires: Depalma, 1993, pp. 9 e 10.

¹¹ Luis Recasens Siches, *Tratado General de Filosofía del Derecho*, 16ª ed., México: Porrúa, 2002, p. 645.

A explicação da decisão adotada pelo porteiro é simples. A norma proibindo a entrada de cães tinha por finalidade proteger a segurança e evitar que as pessoas fossem incomodadas pelos cães. O cão guia, altamente domesticado e treinado para a sua função, não ocasionava insegurança, nem de nenhum modo causava incômodo às pessoas, além de representar elemento indispensável a que o próprio deficiente visual pudesse entrar no recinto. Já o urso, embora não literalmente abrangido pela norma, seria alcançado por ela porque causava transtorno às pessoas, incomodando-as, e de certa forma gerava a insegurança que a norma pretendia evitar.

5.3. Sentido do art. 111 do CTN

Por considerações como as que fizemos nos itens anteriores, há quem afirme ser inócua o art. 111 do Código Tributário Nacional. Paulo de Barros Carvalho, por exemplo, escreve: Nesse ponto, elegeu o Código o método literal de conhecimento do substrato do texto, como se fosse algo possível, factível e de prática execução.

Na análise literal prepondera a investigação sintática, ficando impedido o intérprete de aprofundar-se nos planos semânticos e pragmáticos. Certificamo-nos, com ela, se as palavras da oração prescritiva da lei estão bem colocadas, cumprindo os substantivos, adjetivos, verbos, advérbios e conectivos suas específicas funções na composição frásica, segundo os cânones da gramática da língua portuguesa. Só a arrumação dos signos tem a virtude de formar aquilo que se conhece por validade sintática, nada mais.

Entretanto, a consistência sintática é apenas um *prius* com relação à validade semântica. Uma construção lingüística pode ser uma verdade sintática, visto que seus termos estão devidamente situados nos tópicos respectivos, cumprindo cada qual sua função no contexto, mas, ao mesmo tempo, não corresponder a uma formulação semanticamente válida.

Transportado o raciocínio para a linguagem jurídica, veremos que o estudo desenvolvido no nível sintático, por mais importante que seja, é insuficiente para cobrir toda a dimensão dos enunciados prescritivos que, vertidos em linguagem, suscitam, obrigatoriamente, além do exame sintático, investigações nos planos semântico e pragmático. E o método literal se demora na sintaxe, deixando quase intacta a verificação das significações dos vocábulos jurídicos, bem como a forma com que os utentes dessa linguagem os utilizam na comunidade.

Quer na linguagem em geral, quer na jurídica em particular, as palavras ostentam uma significação de base e uma significação contextual. O conteúdo semântico dos vocábulos, tomando-se somente a significação de base, é suficiente para compreensão da mensagem, que requer empenho mais elaborado, muitas vezes trabalhoso, de vagar pela integridade textual à procura de uma aceção mais adequada ao pensamento que nele se exprime.

Prisioneiro do significado básico dos signos jurídicos, o intérprete da formulação literal dificilmente alcançará a plenitude do comando legislativo, exatamente porque se vê tolhido de buscar a significação contextual e não há texto sem contexto.

O desprestígio da chamada interpretação literal, como critério isolado de exegese, é algo que dispensa meditações mais sérias, bastando argüir que, prevalecendo como método interpretativo do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a elaborar as substâncias das ordens legislativas, edificando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas faculdades, a um esforço estéril, sem expressão e sentido prático de existência. Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade de lei; jamais confundida com a intenção do legislador. O jurista, que nada mais é do que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre os textos, quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para construir a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo. E, à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e apto para produzir as consequências que lhe são peculiares.

Tenha esse discurso alguma procedência e terá sido inócua a intenção do legislador ao determinar, no art. 111 do Código Tributário Nacional, que a interpretação deva ser literal nos casos de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias.”¹²

O certo é que a expressão *interpretação literal* tem mais de um significado. Pode ser entendida como interpretação gramatical ou filológica. Ou como interpretação na qual são levados em conta os significados sintático, semântico e pragmático (Barros Carvalho), ou, em outras palavras, os elementos lógico e sistêmico (Vernengo). Ou, ainda, como interpretação na qual, entre as várias opções possíveis, sem injustiça e sem desigualdade, se prefira o significado mais próximo do elemento gramatical.

Por isso mesmo, um de nós já escreveu, a propósito do art. 111 do CTN, que preconiza o uso da interpretação literal, que é

“... inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermenêuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.”¹³

Acolhendo expressamente a lição acima transcrita, o Superior Tribunal de Justiça tem admitido o emprego de *todos os elementos de interpretação* na busca pelo significado e alcance de uma norma isentiva:

“(…)”

2. A regra insculpida no art. 111 do CTN, na medida em que a interpretação literal se mostra insuficiente para revelar o verdadeiro significado das normas tributárias, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja ele impedido, no seu mister de interpretar e aplicar as normas de direito, de se valer de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico que integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.

(…)”¹⁴

Do voto do eminente Relator, o Ministro João Otávio de Noronha, releva destacar o seguinte trecho:

“(…)”

Não se deve concluir, como faz crer a Recorrente, que o disposto no art. 111, II, do CTN, estaria a vedar a aplicação de outros métodos de interpretação que não a literal. Não, por esse entendimento não deve trilhar o aplicador do direito, já que ‘una justa ponderación de los elementos gramatical, lógico-sistemático, histórico y finalista o teleológico, parece el modo más seguro de llegar a una interpretación que posea un valor de verdad y rectitud’ (Luiz Legaz y Lacambra, ‘Filosofía del Derecho’, p. 551, Bosch, Casa Editorial, S.A. - 5ª edición).

Neste mesmo diapasão, o escólio de Hugo de Brito Machado, ao escrever que:

‘... a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal. É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal. O elemento literal é de pobreza franciscana, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermenêuta pode e deve

¹² Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000, pp. 105 e 106.

¹³ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 23ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003, p. 115.

¹⁴ STJ, Rel. Min. João Otávio de Noronha, REsp 411.704/SC, DJ de 7/4/2003, p. 262.

utilizar todos os elementos da interpretação, especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensáveis em qualquer trabalho sério de interpretação, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas' (*Curso de Direito Tributário*, p. 92/93, Malheiros Editores - 16ª edição/1999)."¹⁵

Indispensável, portanto, na interpretação dos atos normativos, é a consideração dos elementos sistêmico e teleológico. É do que cuidamos no item seguinte.

5.4. Importância dos elementos sistêmico e sobretudo teleológico

No presente caso, a interpretação adotada pela Fazenda, e aceita pelo acórdão do TRF da 4ª Região, que examinamos, deve-se à consideração *literal e isolada* do inciso I, parágrafo 1º, do art. 6º da Lei 9.430/96, com desprezo não só de dispositivos contidos em outros atos normativos, mas de outros dispositivos *daquele mesmo artigo*.

Com efeito, o inciso I do parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430/96, que dá ao contribuinte o direito de pagar o IRPJ relativo a dezembro de 1999 até o último dia de março de 2000, *não pode ser interpretado isoladamente do caput do mesmo artigo*, que afirma ser o vencimento do IRPJ, apurado mensalmente, o último dia útil do mês subsequente. Tampouco se pode ignorar o parágrafo 2º do mesmo artigo, que reitera a regra contida no *caput*, deixando claro que, conquanto o pagamento possa ser feito até o último dia útil de março, os juros já fluem desde 1º de fevereiro. E todos esses dispositivos, veiculados no art. 6º da Lei 9.430/96, não podem ser vistos de forma isolada do art. 161 do CTN, e do art. 84 da Lei 8.981/95, que deixam bastante claro que o vencimento é a data a partir da qual fluem os juros, e não necessariamente a data na qual o débito se torna exigível, que pode ser posterior.

A essas considerações, que partem de um exame técnico-formal do sistema jurídico, visto como um sistema fechado, podemos agregar considerações outras, de cunho axiológico, ligadas aos fins que se pretendem atingir com as disposições em comento, notadamente com aquela que estipula a data limite para a inclusão de débitos no Refis.

O fim da disposição, já demonstramos, é tão-somente impedir que débitos futuros e correntes continuem sendo inseridos no programa, e a interpretação adotada pela Fazenda é *inadequada e desnecessária* para atingi-la, sendo, pois, inconstitucional por desproporcionalidade. Além disso, mostra-se inteiramente incoerente, discrepando do senso comum (sendo, pois, *irrazoável*), admitir a inclusão no Refis de débito relativo a janeiro de 2000 (vencido em 29 de fevereiro de 2000), e não admitir o mesmo em face de débito de dezembro de 1999, vencido em 30 de janeiro de 2000, só porque dilatado o prazo para pagamento até o final de março daquele mesmo ano.

Aliás, considerando-se que, à luz da perspectiva de aderir ao Refis, o contribuinte desiste de ações nas quais discute a validade de exigências tributárias, abre mão de seu sigilo bancário, oferece garantias etc., a posterior exclusão do programa, por conta de uma canhestra visão da legislação tributária, implica ainda lesão aos princípios da confiança e da boa-fé, pois o que deveria ser um programa de recuperação se transforma numa armadilha para o contribuinte.

6. As Respostas

Em razão do exposto, passamos a responder, em síntese, as perguntas que nos foram formuladas, a saber:

1. Quando se considera vencido o imposto de renda de pessoa jurídica, nos termos do que dispõem o art. 6º e seus parágrafos, da Lei 9.430/96?

No último dia útil do mês subsequente àquele em que ocorridos os fatos geradores, a teor do que dispõe o caput do citado artigo.

¹⁵ Inteiro teor obtido em www.stj.gov.br.

2. É possível a incidência de juros de mora sobre um débito não vencido?

Não. Antes do vencimento não há como se cobrar juros, sendo isso expressamente referido, de modo didático, pelo art. 161 do CTN, e reiterado, no plano federal, pelo art. 84 da Lei 8.981/95.

3. Qual a natureza jurídica do prazo (até o último dia útil de março do ano subsequente) estabelecido pelo art. 6º, parágrafo 1º, inciso I, da Lei 9.430/96?

O vencimento do IRPJ relativo ao mês de dezembro tem vencimento no último dia útil do mês subsequente, seguindo a regra prevista no caput do art. 6º da Lei 9.430/96. A dilação do prazo para pagamento deste débito, já vencido, tem natureza de moratória geral, concedida diretamente pela lei a todos os contribuintes que optem pela citada forma de pagamento do imposto.

4. O saldo do IRPJ e da CSLL, relativos ao ano de 1999, está entre os débitos que o art. 1º, da Lei 9.964/2000, considera objeto do Refis?

Indiscutivelmente sim. Tais débitos venceram-se em 31 de janeiro de 2000, conquanto tenham ficado com sua exigibilidade suspensa, por expressa disposição legal, até 31 de março de 2000.

Para a legislação do Refis, aliás, pouco importa o prazo para pagamento, que pode ter sido diferido por alguma causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário (v.g., defesa administrativa, liminar etc.). O que importa é o vencimento, que se conhece a partir de quando fluem os juros. Tanto é assim que a Lei 9.964 faz alusão a débitos vencidos, mesmo que estejam com a sua exigibilidade suspensa.

Além disso, a finalidade da limitação temporal em exame é a de evitar a inclusão no Refis de débitos futuros ou correntes, não fazendo qualquer sentido aplicá-la a débitos relativos ao ano anterior a essa data limite (ano-base de 1999). Aliás, esse contra-senso torna-se mais eloqüente quando se constata que a Receita Federal admite até mesmo a inclusão de débitos de IRPJ relativos ao lucro estimado de janeiro de 2000.

5. Em se tratando do saldo do IRPJ e da CSLL, relativos ao ano de 1999, por que não se deve considerar como vencimento, para os fins do art. 1º da Lei 9.964/2000, o último dia do mês de março de 2000?

Porque os juros fluem desde 1º de fevereiro, o que mostra que o vencimento do débito ocorreu em 30 de janeiro, pois não há fluência de juros antes do vencimento. A dilação do prazo para pagamento até o último dia útil do mês de março de 2000 é decorrência de moratória, a qual suspende a exigibilidade de crédito tributário já vencido.

6. Está correto o ato praticado pelo Fisco federal, que excluiu os citados valores do programa, sob o argumento de que se teriam vencido após a data limite para inclusão?

Não. Pelas razões expostas nas respostas às perguntas anteriores, o Fisco federal não pode, validamente, excluir o valor em exame do Refis, pois não se trata de débito vencido após a data limite.