

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



176

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

176

(MAIO - 2010)

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

Fotolitos
Forma Certa

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Ângelo Milani
é o autor da obra 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**Alberto Xavier e Renata Emery - Subcapitalização**

1. Considerações preliminares. 2. Requisitos. 3. Consequências. 4. Tratados contra a dupla tributação. 7

Aurélio Pitanga Seixas Filho - O conceito de embarcação para efeito de isenção do Imposto de Renda na Fonte

1 - Introdução. 2 - Legislação do Imposto de Renda. 3 - Conceito de embarcação na lei marítima. 4 - Conceitos de embarcação nas leis tributárias. 5 - Interpretações da isenção tributária. 6 - Conclusão. 16

David Aires Leste - Créditos de IPI sobre partes e peças de reposição - possibilidade de revisão do entendimento adotado pela Receita Federal

I - Introdução. II - Descrição resumida da não cumulatividade do IPI. III - Conceitos de "bens do ativo permanente", "bens de uso e consumo" e "produtos intermediários" aplicáveis à legislação do IPI. IV - Possibilidade de revisão do posicionamento no âmbito da Receita Federal do Brasil. V - Adoção de um conceito menos restritivo para "produtos intermediários" no âmbito da Cosit. VI - Conclusão. 21

Fabiana Carsoni A. Fernandes da Silva - A alimentação fornecida ao trabalhador, não "in natura", mas por meio de vale-refeição ou cartão - análise da legislação tributária e da jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho e do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria

1. Considerações iniciais. 2. O Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT. 3. O Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro nos programas de alimentação. 4. A natureza da verba alimentícia no Direito do Trabalho e a contribuição previdenciária: a jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho e do Superior Tribunal de Justiça. 5. Conclusões. 30

Fábio Pallaretti Calcini - PIS e Cofins. Algumas ponderações acerca da não cumulatividade

1. Introdução. 2. PIS e Cofins. Não cumulatividade: aspectos legais e constitucionais. 3. A restrição aos créditos de Cofins e PIS no regime não cumulativo por lei. 4. A problemática da restrição dos créditos de PIS e Cofins por atos infralegais. Noção de insumo. Impossibilidade. 5. Problemática. Indevidas restrições realizadas pela Receita Federal. Estudo de caso concreto. 6. Considerações finais. 41

Francisco de Assis Praxedes - Crédito tributário. Constituição. Lançamentos com base na declaração e de ofício. Decadência. Quando ocorre

I - Questão preliminar. II - O crédito tributário - lançamento por declaração. III - O crédito tributário - lançamento de ofício. IV - A decadência. Quando ocorre. V - Conclusão. 65

Gabriel Lacerda Troianelli - Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico

1. Introdução. 2. A questão da lei interpretativa. 3. A modificação do critério jurídico e a correção de ilegalidade de norma complementar. 76

Gustavo Almeida Paolinelli de Castro - A IN 973 e sua disfuncionalidade frente à abstrativização do controle de constitucionalidade

1. Introdução. 2. Breves linhas sobre a compensação em matéria tributária. 3. A compensação nas Instruções Normativas 900/2008 e 973/2009. 4. Considerações acerca do controle de constitucionalidade difuso. 5. Conclusão. 84

Efeito Suspensivo da Apelação na Ação de Consignação em Pagamento de Tributo

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

O adequado equacionamento da questão de saber se a *apelação* interposta contra sentença que julga procedente a ação de consignação em pagamento, em matéria tributária, depende do exame das hipóteses de cabimento da ação em referência, e da verificação, que certamente a partir daí se fará, de que a atribuição de efeito suspensivo à *apelação*, em quase todas elas, prejudica a própria Fazenda Pública apelante.

Pode parecer que a garantia de jurisdição, porque envolve o denominado *duplo grau*, teria como consequência, para ser efetiva, a atribuição de efeito suspensivo à *apelação*. Entretanto, embora nos pareça que realmente a garantia de jurisdição só será efetiva se, em regra, for assegurado o duplo grau de jurisdição antes da execução da sentença, no caso da ação de consignação em pagamento tem-se situação peculiar que afasta esse entendimento. Em primeiro lugar porque a garantia de jurisdição na verdade tem como destinatário o cidadão e não o Estado, e depois, porque, como se disse, o interesse na interposição da *apelação* contra sentença que julga procedente ação de consignação em pagamento não se mostra idêntico ao interesse que geralmente está presente na interposição de *apelação* nas demais ações contra a Fazenda Pública em matéria tributária.

Seja como for, neste pequeno estudo pretendemos demonstrar que à *apelação* interposta contra sentença que julga procedente a ação de consignação em pagamento de tributo não deve ser, em regra, atribuído efeito suspensivo. Começaremos pelo estudo da extinção do crédito tributário pela sentença que julga procedente a consignação em pagamento. E para demonstrar nosso ponto de vista a esse respeito examinaremos as diversas hipóteses de cabimento da consignatória em matéria tributária, entre as quais se encontra a da disputa do crédito tributário por duas ou mais pessoas jurídicas tributantes, a única que a nosso ver justifica o efeito suspensivo da *apelação*.

2. A Consignação e a Extinção do Crédito Tributário

Conforme estabelece o art. 156, inciso VIII, do Código Tributário Nacional, extingue o crédito tributário a consig-



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

nação em pagamento, nos termos do parágrafo 2º do referido artigo. E este, por sua vez, diz que

“Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.”

Note-se que o mesmo art. 156, em seu inciso X, menciona como causa de extinção do crédito tributário “a decisão judicial passada em julgado”, enquanto no inciso VIII refere-se ao julgamento da consignatória, ao que parece, pela sentença de primeiro grau e sem qualquer referência a seu trânsito em julgado. Assim, coloca-se a questão de saber se o efeito do julgamento a que se refere o seu inciso VIII, relativo à consignação em pagamento, só se produz com o trânsito em julgado da sentença correspondente, ou se, diversamente, em se tratando de ação de consignação em pagamento a extinção do crédito tributário ocorre com a sentença, ainda que esteja sujeita a apelação. Em outras palavras, a questão que se coloca consiste em saber se a apelação contra sentença que julgou procedente a ação de consignação em pagamento tem, ou não, efeito suspensivo.

A solução dessa questão, que não é tão simples como pode parecer, depende de se saber o que na verdade é posto para julgamento pelo autor da consignatória, vale dizer, depende do exame das hipóteses de cabimento da ação de que se cuida.

3. Hipóteses de Cabimento da Consignatória

O Código Tributário Nacional estabelece que a importância do crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: (a) de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória; (b) de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal; e ainda, (c) de exigência por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.¹

E estabelece ainda o Código que a consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar. E que, julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.²

Na primeira das hipóteses de cabimento, vale dizer, se a consignação tiver sido proposta porque o Fisco recusa o recebimento (hipótese cuja ocorrência, na prática, desconhecemos) ou condiciona o recebimento ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória, tem-se que a sentença, dando pela procedência da ação, implica conversão do depósito em renda, mas *não impede a cobrança do outro tributo ou de penalidade*. Em outras palavras, a existência da sentença dando pela procedência da ação de consignação em pagamento

¹ Código Tributário Nacional, art. 164.

² Código Tributário Nacional, art. 164, parágrafos 1º e 2º.

apenas garante ao devedor o direito de pagar, mas não impede o credor de exigir o outro tributo, ou o valor da penalidade. Assim, embora vencida na ação de consignação em pagamento, a Fazenda apelante não terá interesse efetivo na remoção dos efeitos da sentença.

Na segunda das hipóteses de cabimento da consignatória, vale dizer, na hipótese de *subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal* também não tem a Fazenda vencida em primeira instância efetivo interesse em suspender os efeitos da sentença porque, a rigor, poderá formular as exigências administrativas que entender, inclusive impondo, se for o caso, a penalidade cabível pelo não atendimento de tais exigências.

Na terceira e última das hipóteses de cabimento da consignatória, quer dizer, na hipótese de exigência por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador, aí sim, pode haver interesse efetivo da Fazenda apelante na suspensão dos efeitos da sentença, como a seguir se verá.

4. Disputa entre Entidades Tributantes

Realmente, na terceira e última das hipóteses de cabimento da ação de consignação em pagamento, tem-se uma situação peculiar na qual o fato de ser a ação julgada procedente não significa que os réus sejam todos igualmente vencidos. Das várias Fazendas contra as quais a ação é promovida, uma deve ser considerada vencedora, não obstante ré em uma ação que foi julgada procedente.

É que, em se tratando de disputa do direito de haver o crédito tributário, a sentença que julga procedente a consignatória certamente determina a conversão do depósito em renda de uma das pessoas jurídicas em disputa. Assim, a pessoa jurídica vencida, isto é, aquela que foi afastada da relação tributária, considerada não credora, terá efetivo interesse em que não ocorra a conversão do depósito em renda da outra pessoa jurídica em disputa. Aquela em favor da qual foi determinada a conversão do depósito em renda, todavia, evidentemente não terá nenhum interesse na suspensão dos efeitos da sentença.

Trata-se de uma situação peculiar, em que o autor e um dos réus são vencedores. O autor porque teve julgada procedente a ação por ele proposta e teve assegurado o seu direito de pagar. Um dos réus, uma das pessoas jurídicas tributantes, porque foi considerada credora do tributo. Neste caso, repita-se, a possível apelante, a pessoa jurídica tributante considerada não credora, terá interesse na suspensão dos efeitos da sentença até que seja apreciada a sua apelação.

5. Atribuição de Efeito Suspensivo à Apelação

Compete ao juiz do processo decidir em que efeitos recebe a apelação. Neste sentido, a lei processual estabelece que interposta a apelação, o juiz, declarando os efeitos em que a recebe, mandará dar vista ao apelado para responder.³

Como se pode perceber das razões até aqui expendidas, em se tratando de ação de consignação em pagamento de tributo somente em face do caso concreto, com o

³ Código de Processo Civil, art. 518.

exame da sentença que houver julgado procedente a consignatória, será possível saber se será útil para a Fazenda apelante a atribuição de efeito suspensivo à apelação. É que, independentemente desse efeito suspensivo, ela poderá, sendo o caso, cobrar o *outro* tributo ou a *penalidade* cuja exigência motivou a propositura da consignatória. Ou ainda, continuar com a *exigência administrativa* valendo-se de outros meios para coagir o contribuinte por ela afetado.

Seria útil a atribuição de efeito suspensivo à apelação para se ter como subsistente e exigível o crédito tributário extinto. Entretanto, isto não nos parece razoável, porque implica admitir a execução de um valor que já ingressou nos cofres públicos com a conversão do depósito em renda.

A única hipótese em que poderia ser atribuído efeito suspensivo à apelação é a de consignatória proposta com fundamento no inciso III do art. 164 do CTN, vale dizer, no caso de exigência do mesmo tributo por mais de uma pessoa jurídica de direito público. É que a apelante, repita-se, será aquela reputada não credora, pela sentença, e com o efeito suspensivo poderá pretender ajuizar a execução fiscal correspondente. Mesmo nessa hipótese, porém, preferimos entender que não deve ser atribuído efeito suspensivo à apelação, exatamente para não submeter o contribuinte a uma execução para haver dele o tributo que já pagou, embora a outro credor. O conflito de interesses entre as entidades do Poder Público, expresso no conflito de competência tributária de que se cuida, deve ser resolvido entre as entidades públicas sem qualquer afetação do contribuinte.

Aliás, por isto mesmo é razoável admitir-se o efeito suspensivo da apelação interposta por uma das entidades públicas contra a sentença que, na hipótese do art. 164, inciso III, do CTN, considerar que o pagamento é devido à outra. Esse efeito suspensivo, porém, será apenas para que não ocorra a conversão do depósito em renda enquanto não transitar em julgado a sentença.