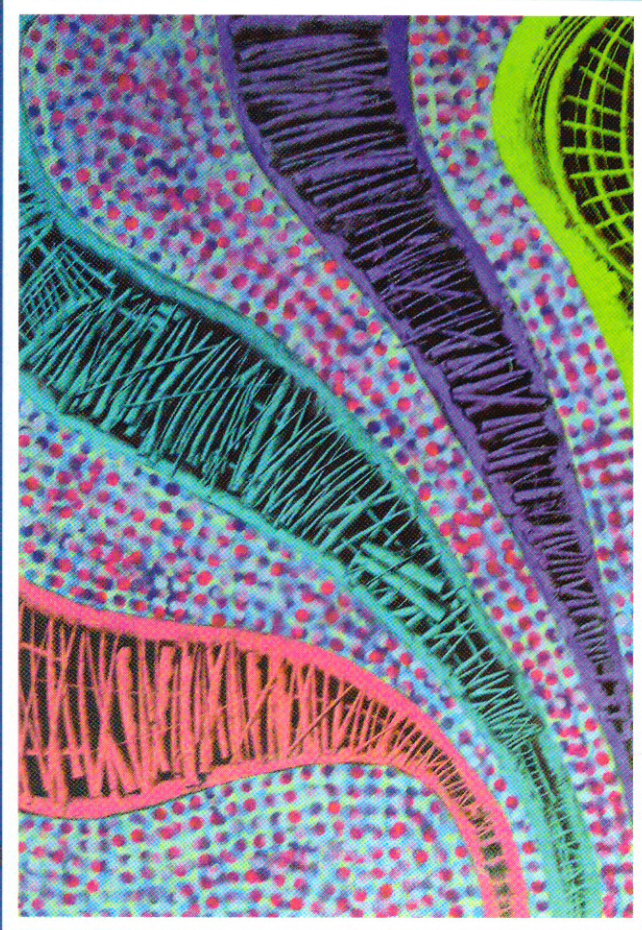


ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



231

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

231

(DEZEMBRO - 2014)

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

Impressão
Edições Loyola

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



Heloize Rosa
é a autora 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
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

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 (11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alessandro Mendes Cardoso e Rafael Santiago Costa - Cancelamento do registro especial das empresas fabricantes de cigarros: análise crítica do entendimento firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 550.769

1. Considerações iniciais e delimitação do estudo. 2. Sanções políticas e posição consolidada no STF sobre o tema. 3. Análise do precedente firmado no RE nº 550.769 e delimitação de seu alcance. 4. Análise de caso concreto com clara afronta ao entendimento firmado no RE nº 550.769. 5. Conclusão.

7

Bruno Fajersztajn e Paulo Coviello Filho - “Transferência” de ágio por meio da chamada empresa-veículo. Reflexões sobre o tema à luz da lógica e da finalidade dos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997

1. Introdução. 2. A exata compreensão dos arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532. Seu contexto, lógica e finalidade. 3. A “transferência” do ágio à luz do espírito da norma em estudo. 4. A possibilidade de “transferência” do ágio por meio de empresa-veículo. 5. Conclusão.

25

Leandro Eloy Sousa - A não incidência de ITBI e ITCMD na cessão de direito de superfície para Fundos de Investimento Imobiliário (FII)

1. Do direito real de superfície. 2. Da compreensão da operação de cessão de direito de superfície para Fundos de Investimento Imobiliário (FII). 3. Da materialidade do ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens e Imóveis) e a cessão do direito real de superfície. 4. Da materialidade do ITCMD (Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação) e a cessão do direito real de superfície. 5. Conclusão.

45

Leonardo e Silva de Almendra Freitas - As vedações legais à compensação de tributos federais e a contingente (ou permanente) falta de débitos legalmente compensáveis: uma questão de interpretação

1. Objeto. 2. Detalhamento do tema: as genéricas vedações legais à compensação de tributos administrados pela Receita Federal e as situações específicas em que elas podem até comprometer o próprio direito creditório do contribuinte. 3. Um (quase) falso problema: a compensação de ofício e o estímulo a uma inevitável “fraude à lei”. 4. Enfoque infraconstitucional: inaplicabilidade *tout court* do art. 74, parágrafo 3º, III e IV, da Lei n. 9.430/1996 aos casos concretos sob exame. 5. Enfoque constitucional: desproporcionalidade em concreto do art. 74, parágrafo 3º, III e IV, da Lei n. 9.430/1996, em razão da excessiva desvantagem trazida para o contribuinte sem proporcionar vantagens à altura para o Poder Público. 6. A incipiente experiência jurisprudencial sobre o tema: “fuga” do cerne da questão e indevida censura pela (inocorrente) inobservância do *full bench*. 7. Notas conclusivas.

54

Manuel Luís da Rocha Neto e Weber Busgaib Gonçalves - A necessidade de lei estadual para instituir a cobrança do ICMS-Importação do não contribuinte do imposto após a edição da EC nº 33/2001

1. Introdução. 2. Breves comentários acerca da regra-matriz de incidência tributária do ICMS. 3. O ICMS-Importação antes da EC nº 33/2001. 4. O ICMS-Importação após a EC nº 33/2001. 5. Julgamento da matéria no Supremo Tribunal Federal. 6. Conclusão.

65

Miguel Delgado Gutierrez - O planejamento tributário e o *business purpose*

I - Introdução. II - Teoria do *business purpose*. III - Críticas à teoria do *business purpose*. IV - Conclusão.

75

Rafael Augusto Silva Domingues - IPTU e parcelamento do solo urbano - necessária leitura urbanística do direito de propriedade para a definição da hipótese de incidência tributária

82

Renato Lopes Becho - As formas de constituição do crédito tributário e seus efeitos

I - Introdução. II - A constituição do crédito tributário como redução jurídica tributária do acontecimento social. III - Diversas formas de apresentar a constituição do crédito tributário. IV - A constituição do crédito tributário no CTN e sua necessária superação. V - À guisa de conclusão.

93

Imunidade Tributária dos Sindicatos. Condições. Remuneração de Diretores. Irrelevância das Regras Estatutárias

Hugo de Brito Machado

Hugo de Brito Machado Segundo

A imunidade tributária caracteriza-se pela supremacia das regras que a estabelecem, cujo objetivo não pode ser frustrado por regras de hierarquia inferior, em cuja interpretação tem especial relevo o elemento teleológico ou finalístico.

Sendo a imunidade tributária uma limitação do poder de tributar, quando seja condicionada cabe à lei complementar definir as condições de cujo atendimento dependa.

A imunidade tributária dos sindicatos tem por objetivo essencial assegurar aos trabalhadores instrumento hábil para a defesa de seus direitos. Objetivo que não pode ser anulado por interpretação de regras infraconstitucionais que implique para o dirigente sindical o dever de prestar serviços gratuitos.

A lei estabelece que a licença do servidor público para o exercício de mandato classista é sem remuneração, de sorte que a preservação do direito à livre associação sindical, expressamente assegurado pela Constituição, impõe o entendimento segundo o qual os sindicatos podem remunerar seus dirigentes, assegurando a estes o ressarcimento do que perdem ao se licenciarem de seus cargos no serviço público. Para fins tributários é irrelevante o que estabeleçam as regras estatutárias, pois prevalece sempre a realidade dos fatos que efetivamente aconteçam. Não obstante, convém que os estatutos digam adequadamente o que deve ocorrer.

Consulta

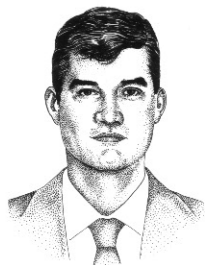
Consulta-nos o *Sindicato Nacional dos Analistas Tributários da Receita Federal do Brasil - Sindireceita*, CNPJ nº 37.116.985/0001-25, com endereço no SHCGNCR 702/703, Bloco E, Loja 37, Asa Norte, Brasília/DF, CEP 70.720.650, representado por seu Diretor de Assuntos Jurídicos *Thales Freitas Alves*, a respeito da imunidade tributária das entidades sindicais, em face da orientação contida no site da Receita Federal do Brasil, segundo a qual, para o gozo da imunidade tributária as entidades sindicais estão obrigadas a atender alguns requisitos, dentre eles o de não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes por serviços prestados.

Transcreve o trecho daquela orientação, indica o embasamento legal nela invocado, expressa o entendimento adotado e as dúvidas com as quais se depara e formula a final as seguintes questões:



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular (Aposentado) da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, Desembargador Federal (Aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região e Presidente do Icet - Instituto Cearense de Estudos Tributários.



Hugo de Brito Machado Segundo

é Professor Adjunto da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará (UFC), Coordenador do Programa de Pós-graduação em Direito (Mestrado/Doutorado) da UFC e Visiting Scholar da Wirtschaftsuniversität (Viena, Áustria).

“1ª) Qual a natureza jurídica do ressarcimento efetuado pela entidade sindical ao órgão do servidor licenciado para desempenho de mandato classista na modalidade ressarcimento?

2ª) Qual a natureza jurídica da ‘verba’ paga pelo sindicato ao dirigente sindical licenciado para desempenho de mandato classista sem a modalidade de ressarcimento?

3ª) Qual a natureza jurídica da ‘verba’ paga pelo sindicato ao dirigente sindical licenciado por interesse particular, dedicado exclusivamente ao exercício de mandato classista? (vide requerimento de licença e respectiva portaria de concessão).

4ª) Caso a resposta dos itens anteriores seja no sentido de que todas as formas de pagamento têm a natureza de remuneração, tal comprometeria a imunidade tributária constitucionalmente assegurada às entidades sindicais?

5ª) No caso do dirigente licenciado para mandato classista sem modalidade ressarcimento e do dirigente licenciado por interesse particular, nos termos dos quesitos “b” e “c”, como deverá ser efetuado o recolhimento do Imposto de Renda e/ou PSS? Existiria obrigação tributária acessória do sindicato de reter ditos tributos, diante da inexistência de vínculo empregatício, ou mesmo de prestação de serviço autônomo propriamente dito, entre sindicato e dirigente, nos termos do que consta no parecer do escritório Baptista&Vasconcelos (anexo) e na pacífica jurisprudência dos tribunais superiores?

6ª) O consulente pretende reformar seu Estatuto fazendo constar previsão expressa de ressarcimento para dirigente licenciado, sem remuneração, seja na modalidade de licença para desempenho de mandato Classista, seja na modalidade de licença por interesse particular, para desempenho exclusivo do mandato eletivo do Sindireceita, do mesmo valor que faria jus no exercício de suas funções no cargo de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil. Tal previsão estatutária teria o condão de trazer algum comprometimento à imunidade tributária do Sindicato?”

Revisitamos a legislação aplicável ao assunto, bem como a literatura especializada relativa à matéria, e passamos a emitir o nosso

Parecer

1. A Imunidade Tributária

1.1. Natureza jurídica da imunidade tributária

A compreensão adequada da natureza jurídica da *imunidade tributária* exige que se tenha em consideração o ordenamento jurídico como um sistema de normas organizado em patamares hierárquicos, no qual a norma, para ser válida, não pode dispor em desconformidade com norma de patamar hierárquico superior.

Como o poder de tributar é repartido entre as entidades integrantes da Federação, dotadas de poder legislativo, a regra que exclui a possibilidade de tributação há de estar em patamar hierárquico superior ao das leis por elas elaboradas.

Realmente, a regra que exclui a possibilidade de tributação situa-se no mesmo patamar hierárquico daquela regra que reparte o poder de tributar, regra que atribui competência tributária às entidades integrantes da Federação, posto que constitui limitação daquela competência.

Por isto é que, em *Dicionário* por um de nós elaborado em conjunto com Schubert de Farias Machado, um de nós definiu:

“*Imunidade tributária* - É uma espécie de limitação da competência tributária, que consiste em retirar do alcance do legislador tributário determinadas pessoas, ou determinados fatos. As pessoas imunes não podem ser colocadas pelo legislador como sujeito passivo da relação obrigacional tributária e os fatos imunes não podem ser utilizados na definição de hipóteses de incidência de leis tributárias.”¹

¹ MACHADO, Hugo de Brito; e MACHADO, Schubert de Farias. *Dicionário de Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2011, pp. 108 e 109.

Assim, a regra de imunidade não se confunde com a regra de isenção tributária, e a distinção existente entre elas tem importantes consequências nos estudos jurídicos, especialmente no que diz respeito à interpretação.

1.2. *Interpretação da regra de imunidade tributária*

Dispondo sobre a interpretação e a integração da legislação tributária, o Código Tributário Nacional estabelece que esta deve ser interpretada literalmente quando disponha sobre *outorga de isenção*. E isto se justifica porque a isenção nada mais é do que uma exceção à regra de tributação. Regras de tributação e de isenção encontram-se no ordenamento jurídico no mesmo patamar hierárquico. Prevalece, então, a diretriz hermenêutica segundo a qual as exceções em geral não devem ser interpretadas ampliativamente, para além dos sentidos literalmente permitidos pelos textos que as veiculam, para que não superem a regra à qual se opõem.

Note-se, porém, que mesmo em relação às disposições isentivas, não se pode concluir, à luz do art. 111 do CTN, que apenas o elemento literal pode ser utilizado em sua interpretação. E isso se dá por razão muito simples: as palavras não têm, literalmente, apenas um significado. Seus significados são, ou podem ser, os mais diversos, a depender do contexto em que empregadas. Assim, uma regra definidora de isenção não pode ter seu sentido ampliado para além dos limites gramaticalmente permitidos por seu texto, mas isso não significa que sua interpretação deva ser apenas a literal, ou, pior, apenas a restritiva.

E se assim é em relação às isenções, no que tange às imunidades, que, como visto, têm natureza diversa, a interpretação há de ser, com mais razão até, voltada para as finalidades que com elas se buscam alcançar. Assim, ainda que o art. 111 do CTN pudesse ser visto como determinante de uma interpretação restritiva às normas isentivas, ele não seria aplicável às imunidades. Sobre o tema um de nós já escreveu:

“O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a posição desta última em plano hierárquico superior. Daí decorrem consequências da maior importância, tendo-se em vista que a imunidade, exatamente porque estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio superior dentro do ordenamento jurídico, a servir de bússola para o intérprete, que ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante não pode ficar preso à sua literalidade.”²

Assim, dúvida não pode haver de que na interpretação das regras que estabelecem imunidades deve prevalecer o elemento finalístico, e não o literal.

Vale lembrar, no que tange às imunidades, que a maior parte delas visa garantir certos direitos fundamentais, que poderiam ser indiretamente suprimidos por meio da tributação. Essa é a sua finalidade, fundamental para a preservação da ordem constitucional. Veja-se, por exemplo, a imunidade recíproca, que visa garantir o princípio federativo, e, no que mais de perto interessa aos propósitos deste parecer, a imunidade concedida aos sindicatos, que tem por fim evitar que, por meio de tributos, estes tenham as suas atividades embaraçadas ou dificultadas pelo Poder Público.

1.3. *A regra de imunidade e a preservação de seus objetivos*

Realmente, na interpretação das regras de imunidade deve prevalecer o elemento teleológico ou finalístico, de sorte que a realização de seus objetivos, que são fundamentais, seja preservada tanto quanto possível. Elemento que deve prevalecer, também, pelas mesmas razões, na interpretação das regras do Código Tributário Nacional, que estabelecem as condições para o gozo de imunidades.

² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 35ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 233 e 234.

1.4. A imunidade tributária condicionada

Em se tratando de imunidade condicionada, como ocorre no caso em exame neste parecer, cabe à lei complementar o estabelecimento das condições de cujo atendimento esteja a depender.

Realmente, o art. 146 da Constituição Federal estabelece que à lei complementar cabe “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. E isto é de grande importância no caso porque as leis que exigem a não remuneração de diretores, como condição para o gozo da imunidade tributária de instituições sociais sem fins lucrativos, são *leis ordinárias*, o que afasta de forma indiscutível a invocação das mesmas para fundamentar a exigência de tal condição.

A rigor, os requisitos para o reconhecimento da imunidade das entidades sem fins lucrativos referidas no art. 150, VI, “c”, da CF/1988, são aqueles elencados no art. 14 do CTN, diploma recepcionado com *status* de lei complementar.

2. A Imunidade Tributária dos Sindicatos

2.1. A regra imunizante

A vigente Constituição Federal estabelece:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das *entidades sindicais dos trabalhadores*, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.”

Temos, portanto, no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da vigente Constituição Federal, regra que institui imunidade em favor das entidades sindicais dos trabalhadores.

2.2. Objetivo da imunidade sindical

O objetivo da imunidade sindical é favorecer os sindicatos, que ficam fora do alcance da tributação. Sobre o tema um de nós já escreveu:

“Essa imunidade visa a ajudar as várias categorias sociais em que se agrupam as pessoas na sociedade, na defesa de seus direitos. Em um Estado que preservar, ou pretende preservar, as liberdades públicas e a cidadania, os sindicatos constituem instrumentos de grande importância e por isto merecedores da imunidade tributária.”³

Na verdade, os sindicatos representam importante instrumento na defesa dos interesses das partes na relação de emprego, ou, de forma mais ampla, na relação de trabalho, principalmente da parte trabalhadora, historicamente mais fraca e dependente da união de seus membros para a obtenção da posição necessária à reivindicação e à negociação. Exame da história das conquistas dos trabalhadores revela, de maneira clara, a importância dos sindicatos, e a resistência que certos setores da sociedade podem ter a ele, de modo que não parece necessário alongar este parecer quanto ao assunto. Basta lembrar que a Constituição o considera direito social do trabalhador, tanto no art. 8º como, especificamente quanto ao servidor público, no art. 37, VI.

É certo que se trata de imunidade condicionada ao atendimento dos requisitos da lei, que por força de dispositivo da Constituição há de ser uma lei complementar, conforme já explicamos.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. I, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 196.

Este aspecto é de grande importância no contexto deste parecer, pois os dispositivos legais nos quais poder-se-ia considerar estabelecida a não remuneração de dirigentes como condição para a imunidade tributária estão em leis ordinárias, que se tivessem esse alcance seriam inválidos porque inconstitucionais por vício de forma.

2.3. Condições estabelecidas no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional, embora seja formalmente uma lei ordinária, tem a natureza de lei complementar, porque veio a lume quando ainda não existia em nosso ordenamento jurídico essa espécie normativa e trata de matérias que atualmente só por lei complementar podem ser tratadas, como é o caso do estabelecimento dos requisitos legais a serem atendidos pelos sindicatos para gozarem de imunidade tributária.

Sobre o tema, aliás, um de nós já escreveu:

—“É comum dizer-se que o Código Tributário Nacional, embora seja uma lei ordinária, ganhou a natureza de lei complementar e portanto hoje só por lei complementar pode ser alterado. Isto é correto, em termos, e precisa ser explicado.

Na verdade o Código Tributário Nacional não passou a ser uma lei complementar. Ele segue sendo hoje uma lei ordinária. Ocorre que ele trata de matérias que hoje somente por lei complementar podem ser tratadas, e por isto, como as matérias que estão em seus dispositivos, ou na maioria deles, somente podem ser tratadas por lei complementar, diz-se que ele só pode ser alterado por lei complementar.”⁴

Assim, no Código Tributário Nacional, em dispositivo alterado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, encontram-se estabelecidos os requisitos a serem atendidos pelas entidades sindicais, para que desfrutem da imunidade tributária. Requisitos assim enumerados:⁵

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Como se vê, o Código Tributário Nacional não coloca entre os requisitos para o gozo da imunidade tributária em questão a não remuneração de dirigentes.

3. A Remuneração dos Dirigentes Sindicais

3.1. Remuneração de dirigentes

Não há, na ordem jurídica brasileira, qualquer impedimento (que, aliás, se existisse, seria de validade duvidosa, e, de uma forma ou de outra, teria de ser estabelecido por Lei Complementar, a teor do art. 146 da Constituição Federal de 1988) a que dirigentes de entidades imunes recebam remuneração.

Entretanto, como entre os requisitos para o gozo da imunidade tributária, acima enumerados, está o de *não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título*, poder-se-ia entender que a remuneração de seus dirigentes, pelos sindicatos, estaria proibida. Em outras palavras, poder-se-á entender que a não remuneração de seus dirigentes é um dos requisitos para que desfrutem da imunidade tributária, pois remunerá-los seria uma forma de “distribuir o patrimônio” do sindicato.

Essa interpretação, porém, é equivocada, pois se o servidor trabalha para o sindicato, desenvolvendo esforços em favor deste, sua remuneração, como contraprestação por esse

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. V. I, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007, p. 81.

⁵ Código Tributário Nacional, art. 14.

trabalho, não implica distribuição de patrimônio, pois o sindicato recebeu, em troca, o trabalho. Dá-se o mesmo quando o sindicato contrata qualquer outro serviço, de qualquer pessoa, sendo certo que a despropositada tese de que dirigentes não podem ser remunerados conduziria, por igual, a que não pudessem ser remunerados quaisquer empregados ou prestadores de serviços autônomos que trabalhassem em favor do sindicato. O absurdo dispensa considerações adicionais.

Além disso, a Constituição Federal estabelece expressamente que “é garantido ao servidor público civil o direito à livre associação sindical”.⁶ E mais adiante estabelece que “ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas”.⁷ Não é razoável, portanto, uma interpretação segundo a qual o servidor público ao assumir a diretoria de um sindicato fosse obrigado a trabalhar gratuitamente, notadamente se se recordar que servidores públicos muitas vezes são legalmente proibidos de terem outras atividades que lhes garantam rendimentos no setor privado. Essa interpretação inviabilizaria o exercício da função de dirigente sindical e, em consequência, tornaria sem poder de atuação o próprio instrumento de defesa dos servidores públicos. Aliás, como explicado, a tese de que dirigentes não poderiam ser remunerados, aplicada de forma coerente, conduziria a que *ninguém* que prestasse serviços ao sindicato pudesse ser remunerado, o que obviamente inviabilizaria a sua subsistência, contrariando expressa e frontalmente diversos dispositivos constitucionais.

3.2. Trabalho gratuito

Repita-se que não existe nenhuma regra, seja onde for, afirmando que o trabalho do dirigente sindical deve ser gratuito. E isto, por si só, coloca em cheque a interpretação acima indicada, segundo a qual a remuneração de dirigentes sindicais poderia ser considerada uma forma de distribuição do patrimônio do sindicato, capaz de afastar a imunidade tributária deste.

Aliás, em se tratando de servidores públicos existe lei vedando expressamente a prestação de serviços gratuitos.⁸ E essa regra, aplicável por analogia aos sindicatos de servidores públicos, autoriza a conclusão segundo a qual, além de não ter o dirigente sindical de trabalhar gratuitamente, ele está proibido de fazê-lo.

3.3. Prestígio constitucional dos sindicatos

Em se tratando de empregado da iniciativa privada, a Constituição Federal assegura que

“é vedada a dispensa do empregado sindicalizado a partir do registro da candidatura a cargo de direção ou representação sindical e, se eleito, ainda que suplente, até um ano após o final do mandato, salvo se cometer falta grave nos termos da lei”.⁹

Existe, portanto, plena e total garantia ao empregado, que lhe permite exercer plenamente as atividades de dirigente sindical. Nada justifica, portanto, o entendimento restritivo ao pleno e efetivo funcionamento dos sindicatos de servidores públicos.

Aliás, ainda quanto ao setor privado, vale lembrar que, ao tratar dos sindicatos em geral, a Consolidação das Leis do Trabalho - CLT dispõe (art. 521, parágrafo único) que quando, “para o exercício de mandato, tiver o associado de sindicato de empregados, de trabalhadores autônomos ou de profissionais liberais de se afastar do seu trabalho, poderá

⁶ Constituição Federal de 1988, art. 37, inciso VI.

⁷ Constituição Federal de 1988, art. 8º, inciso III.

⁸ Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990.

⁹ Constituição Federal de 1988, art. 8º, inciso VIII.

ser-lhe arbitrada pela assembléia geral uma gratificação nunca excedente da importância de sua remuneração na profissão respectiva”.

Veja-se que a CLT está a tratar de sindicatos. Embora se reporte a empregados, autônomos e profissionais liberais, cuida, de uma forma ou de outra, de sindicatos, entidades indistintamente referidas no art. 150, VI, “c”, da CF/1988. E o faz afirmando expressamente a possibilidade de remuneração de seus dirigentes.

Ainda que se entenda, com Juarez de Oliveira,¹⁰ haver sido esse dispositivo da CLT prejudicado pela Constituição de 1988, que o tornou desnecessário, certo é que se trata de uma regra jurídica expressa admitindo a possibilidade de remuneração do dirigente sindical.

Não seria razoável exigir que esse absorvente trabalho fosse desempenhado gratuitamente, como condição para o gozo da imunidade, e menos razoável ainda seria pretender que apenas os sindicatos de trabalhadores do setor privado teriam contemplada a possibilidade de remuneração dos dirigentes, em discriminação que não encontra qualquer amparo no texto constitucional.

3.4. *Licença sem remuneração*

Nada justifica restrições aos sindicatos de servidores públicos, enquanto são fortalecidos os sindicatos de trabalhadores da iniciativa privada. A rigor, portanto, a licença do servidor público, para o exercício de mandato classista, deveria ser remunerada.

Entretanto, ao servidor público a lei assegura direito à licença para o desempenho de mandato classista,¹¹ mas estabelece que a licença será sem remuneração, além de sujeita a outras restrições, cuja análise não é pertinente neste contexto.¹²

É indiscutível, portanto, que o servidor público no exercício de mandato sindical tem direito ao ressarcimento daquilo que deixa de ganhar em virtude de licenciar-se do seu cargo.

Trata-se de imposição do art. 521, parágrafo único, da CLT, aplicado analogicamente, além de decorrência da própria valorização constitucionalmente atribuída aos sindicatos e ao trabalho humano.

3.5. *Remuneração como ressarcimento*

Justifica-se, portanto, plenamente, que o sindicato pague a seu dirigente, servidor público licenciado, o ressarcimento da remuneração que perde ao licenciar-se para o desempenho do mandato sindical.

Não nos parece relevante que esse ressarcimento ocorra nos termos sugeridos pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, com o Ofício Circular nº 08/SRH-MP, de 16 de março de 2001, referido pelo sindicato consulente. O importante é que se trate de efetivo ressarcimento, vale dizer, de pagamento daquilo que o servidor deixou de ganhar por se afastar do seu cargo.

Em outras palavras, relevante é que o valor pago pelo consulente corresponda ao que o servidor deixou de ganhar em virtude de se haver licenciado sem remuneração, pois é isto que enseja a caracterização do valor recebido pelo servidor como ressarcimento.

A nosso ver o consulente não pode pagar a seus dirigentes, servidores públicos licenciados sem remuneração, quantias maiores do que aquelas que perceberiam se estivessem exercendo seus cargos no órgão público ao qual permanecem vinculados. Qualquer paga-

¹⁰ OLIVEIRA, Juarez. *CLT*. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 148.

¹¹ Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 81, inciso VII.

¹² Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 92.

mento a maior pode eventualmente ser tido como distribuição de patrimônio do sindicato e constituir, assim, razão para a perda da imunidade tributária deste.

3.6. Contribuição previdenciária e IRPF

No que diz respeito ao pagamento da contribuição previdenciária pelo servidor público licenciado sem remuneração, a Lei nº 8.112/1990, em dispositivos nela incluídos pela Lei nº 10.667, de 14 de maio de 2003, estabelece que:

“Art. 183. A União manterá Plano de Seguridade Social para o servidor e sua família.
(...)”

§ 2º O servidor afastado ou licenciado do cargo, sem direito a remuneração, inclusive para servir em organismo oficial internacional do qual o Brasil seja membro efetivo ou com o qual coopere, ainda que contribua para regime de previdência social no exterior, terá suspenso o seu vínculo com o regime do Plano de Seguridade Social do Servidor Público enquanto durar o afastamento ou a licença, não lhes assistindo, neste período, os benefícios do mencionado regime de previdência.

§ 3º Será assegurada ao servidor licenciado ou afastado sem remuneração a manutenção da vinculação ao regime do Plano de Seguridade Social do Servidor Público, mediante o recolhimento mensal da respectiva contribuição, no mesmo percentual devido pelos servidores em atividade, incidente sobre a remuneração do cargo a que faz jus no exercício de suas atribuições, computando-se, para esse efeito, inclusive as vantagens pessoais.

§ 4º O recolhimento de que trata o § 3º deve ser efetuado até o segundo dia útil após a data do pagamento das remunerações dos servidores públicos, aplicando-se os procedimentos de cobrança e execução dos tributos federais quando não recolhidas na data de vencimento.”

Como se vê, a solução é extremamente simples. O servidor público licenciado sem remuneração que esteja no exercício de mandato no sindicato consulente poderá optar por uma das alternativas legalmente estabelecidas nos dispositivos legais acima transcritos.

Já no que concerne ao Imposto de Renda de Pessoa Física, entendemos que de fato ocorre a incidência do imposto sobre o valor pago pelo sindicato consulente, e cabe a este fazer a retenção do imposto na fonte e o correspondente recolhimento.

Aliás, a Receita Federal já afirmou, no Processo de Consulta nº 316/2011, SRRF/7ª Região Fiscal, *DOU* de 17.1.2012, que “a indenização destinada a compensar o ganho que deixou de ser auferido está sujeita à incidência do IRRF, eis que não contemplada pelas normas de imunidade, isenção ou não incidência, as quais devem ser interpretadas literalmente, vedada a hermenêutica ampliativa”.¹³

Na situação em que o servidor público licenciado sem remuneração, está no desempenho de cargo de direção no sindicato consulente e deste recebe o ressarcimento daquela remuneração que deixou de ganhar em virtude da licença, na realidade o que recebe é aquela remuneração, só que paga pelo sindicato em vez de ser paga pelo órgão público.

Assim, salvo manifestação mais favorável ao contribuinte, que venha a ser oferecida pelo Fisco na consulta formulada pelos interessados, entendemos que o sindicato consulente deve fazer, mensalmente, a retenção do IRPF e o correspondente recolhimento aos cofres públicos.

4. Regras Estatutárias, Realidade e Tributação

A nosso ver, é irrelevante, para fins tributários, o que estabeleçam as regras estatutárias do sindicato consulente. Ao Direito Tributário importa a realidade dos fatos, vale dizer, no caso em exame neste parecer, importa o que realmente aconteça em matéria de remunera-

¹³ VALERO, Luiz Martins et. al. *Regulamento do Imposto de Renda 2013*. V. II, 16ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2013, p. 1.743.

ção dos dirigentes sindicais, e não o que o estatuto do sindicato consulente estabeleça a respeito.

Assim, pensamos que, a rigor, é irrelevante qualquer reforma estatutária que venha ser realizada a este propósito.

De uma forma ou de outra, não se pode negar que o estatuto deve refletir o que se espera que aconteça, no plano da realidade dos fatos. Nessa ordem de ideias, uma reforma que vise explicitar que o dirigente licenciado, sem remuneração, receberá ressarcimento, do mesmo valor que faria jus no exercício de suas funções no cargo de analista tributário da Receita Federal do Brasil, não traz nenhum comprometimento à imunidade tributária, pelas razões já expostas ao longo deste parecer.

5. As Respostas

Com fundamento nas considerações até aqui expendidas, respondemos as questões que nos foram formuladas, assim:

1) Qual a natureza jurídica do ressarcimento efetuado pela entidade sindical ao órgão do servidor licenciado para desempenho de mandato classista na modalidade ressarcimento?

Em se tratando de ressarcimento feito ao órgão, o servidor recebe remuneração do órgão público ao qual está vinculado, cabendo ao sindicato apenas reembolsar o valor bruto da remuneração a esse órgão, o qual remunerou o servidor do qual não pôde dispor naquele período. Está, portanto, havendo o reembolso de uma remuneração, decorrente de o serviço ter sido prestado ao sindicato e não ao órgão. Embora para outros fins sua natureza possa ser diversa, para fins de imunidade tributária, parece-nos que ela configura remuneração do dirigente.

2) Qual a natureza jurídica da "verba" paga pelo sindicato ao dirigente sindical licenciado para desempenho de mandato classista sem a modalidade de ressarcimento?

Trata-se de valor recebido pelo dirigente, em razão de trabalho desempenhado para o sindicato. Sua caracterização como renda, configurando remuneração paga ao dirigente, parece clara.

3) Qual a natureza jurídica da "verba" paga pelo sindicato ao dirigente sindical licenciado por interesse particular, dedicado exclusivamente ao exercício de mandato classista? (Vide requerimento de licença e respectiva portaria de concessão)

O fato de o servidor estar afastado para tratamento de assunto particular não altera a natureza da quantia que lhe é paga em virtude dos serviços prestados ao sindicato, na condição de dirigente deste. Trata-se, em nossa ótica, de remuneração.

4) Caso a resposta dos itens anteriores seja no sentido de que as naturezas jurídicas são todas de remuneração, tal comprometeria a imunidade tributária constitucionalmente assegurada às entidades sindicais?

Não, de forma alguma. Não há, na ordem jurídica brasileira, qualquer impedimento (que, aliás, se existisse, teria de constar em Lei Complementar, a teor do art. 146 da CF/1988) a que dirigentes de entidades imunes recebam remuneração. Além disso, o entendimento segundo o qual a remuneração seria causa para a perda da imunidade conduziria a um forte e inaceitável cerceamento às atividades sindicais, constitucionalmente asseguradas como direito social dos trabalhadores, do setor público ou privado. Não se pode exigir que o servidor abra mão da remuneração necessária à sua subsistência durante o período em que se dedica à atividade sindical, assim como não se pode exigir dos sindicatos que con-

tem apenas com a colaboração esporádica, em horas de folga, de sindicalizados que não se afastem de suas atividades profissionais.

O fato de a remuneração ser equivalente ao que os servidores receberiam em seus cargos de origem afasta, completamente, a possibilidade de “distribuição disfarçada” do patrimônio do sindicato, retirando qualquer justificativa plausível para o entendimento manifestado pela Receita Federal, no caso em questão.

5) No caso do dirigente licenciado para mandato classista sem modalidade ressarcimento e do dirigente licenciado por interesse particular, nos termos dos quesitos “b” e “c”, como deverá ser efetuado o recolhimento de Imposto de Renda? Existiria obrigação tributária acessória do sindicato de reter dito tributo, diante da inexistência vínculo empregatício entre sindicato e dirigente?

Parece-nos que o sindicato deve reter o imposto de renda, na fonte, em situações nas quais o pagamento for feito diretamente ao seu dirigente. A obrigatoriedade é afastada apenas no caso de ressarcimento ao órgão, hipótese na qual a retenção do imposto cabe a este último.

6) O consulente pretende reformar seu Estatuto fazendo constar previsão expressa de ressarcimento para dirigente licenciado, sem remuneração, seja na modalidade de licença para desempenho de mandato classista, seja na modalidade de licença por interesse particular, para desempenho exclusivo do mandato eletivo do Sindireceita, do mesmo valor que faria jus no exercício de suas funções no cargo de analista tributário da Receita Federal do Brasil. Tal previsão estatutária teria o condão de trazer algum comprometimento à imunidade tributária do Sindicato?

Para fins tributários, o que realmente importa são os fatos, em sua realidade econômica, e não o que a respeito dos mesmos estiver estabelecido no estatuto do sindicato. Assim, entendemos que a reforma não traria comprometimento à imunidade em questão.

Seja como for, a teor do que já foi explicado ao longo deste parecer, o recebimento de ressarcimento, do mesmo valor a que o servidor faria jus no exercício de suas funções no cargo de analista tributário da Receita Federal do Brasil, não traria comprometimento algum à imunidade.

Este é o nosso parecer, s. m. j.