

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



234

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

234

(MARÇO - 2015)

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



Yoshiyuki Miura
é o autor da pintura 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

Alberto Xavier - Da tributação dos rendimentos pagos a titulares de *data center* residentes no exterior

I - O conceito de *data center*. II - O regime tributário dos rendimentos pagos por residente no Brasil a titular de *data center* residente no exterior. A posição do Fisco. III - Os elementos essenciais do contrato de *data center*. IV - Não caracterização do contrato de *data center* como prestação de serviços.

7

André Duarte Montuori - Incorporação de ações: tributação de ganhos de capital?

1. Introdução. 2. O instituto da incorporação de ações. 3. A potencial tributação dos ganhos de capital. 4. Conclusão.

15

Fábio Pallaretti Calcini - PIS. Cofins. Não cumulatividade, créditos e os impactos no setor do comércio

1. Introdução. 2. PIS/Cofins: não cumulatividade, créditos e o setor comercial. 3. Considerações finais.

25

Florence Haret - Planejamento tributário nos contratos de agronegócio

1. Introdução. 2. Contexto da atividade rural. 3. Arrendamento rural. 4. Parceria rural. 5. Contrato de integração. 6. Conclusões.

45

Guilherme Costa Val Machado - Apontamentos acerca da tributação dos lucros no exterior conforme a Lei nº 12.973, de 2014

1. Introdução e histórico da tributação internacional do Brasil. 2. A Lei nº 12.973, de 2014, e o novo regime de tributação dos lucros no exterior. 3. Conclusões.

56

Hugo de Brito Machado - Garantia da execução e suspensão da exigibilidade do crédito tributário

1. Introdução. 2. Dispositivos a serem interpretados no caso. 3. O entendimento firmado na jurisprudência do STJ. 4. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. 5. O equívoco da jurisprudência em questão.

67

Marcílio da Silva Ferreira Filho - A cobrança de ITCMD no arrolamento sumário: perspectivas da norma de competência na jurisprudência do STJ

1. Introdução. 2. Um panorama do ITCMD no ordenamento jurídico e a justificação do problema apresentado. 3. Caracterização da problemática: a relação do arrolamento sumário e a cobrança do ITCMD. 4. A espécie de lançamento no ITCMD e seus reflexos. 5. Uma análise crítica dos precedentes do STJ. 6. Conclusões.

73

Paulo Roberto Andrade - Veiculação de publicidade: ISS, ICMS ou nada?

1. Introdução. 2. Veiculação de publicidade e o ISS. 3. Veiculação de publicidade e ICMS-comunicação. 4. Conclusões.

84

Pedro Guilherme Modenese Casquet e Cesar Augusto Seijas de Andrade - A incongruência do Parecer Normativo nº 9/2014 da Receita Federal do Brasil com o racional da tributação da permuta no âmbito dos empreendimentos imobiliários desenvolvidos por incorporadoras

I - À guisa de introdução. II - A permuta de unidades imobiliárias na legislação fiscal. III - A operação de permuta na ótica das incorporadoras sujeitas ao lucro real. IV - A possibilidade de adoção do lucro presumido para as incorporadoras e o Parecer Normativo nº 9/2014. V - Momento da tributação no lucro presumido da receita correspondente ao imóvel recebido na permuta. VI - A tributação das incorporadoras e o custo orçado. VII - Impactos da IN nº 1.493/2014. VIII - Conclusão.

96

Garantia da Execução e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Temos afirmado que o Direito é um sistema de limites do Poder, fruto e instrumento da racionalidade humana, mas não podemos deixar de reconhecer que nas relações onde uma das partes é realmente muito poderosa, tais limites nem sempre prevalecem, pois a parte poderosa geralmente encontra formas de ultrapassá-los.

Assim é que na relação tributária o Fisco, parte indiscutivelmente mais poderosa,¹ geralmente encontra argumentos para afastar limitações jurídicas, argumentos que muitas vezes são aceitos pelo Poder Judiciário, e assim as garantias constitucionais do contribuinte terminam amesquinhas.

Na verdade a disciplina do poder é uma tarefa extremamente difícil, e por isto mesmo a relação de tributação segue sendo, ainda, muito mais uma relação de poder do que uma relação jurídica. A dificuldade começa na elaboração das regras jurídicas destinadas a reger essa relação. E prossegue na aplicação dessas regras, que é feita pela parte interessada, a Fazenda Pública, geralmente representada por pessoas bastante engenhosas na tarefa da interpretação, em busca de significados que permitam realizar a vontade do ente poderoso que representam, em detrimento do contribuinte.

A questão que vamos abordar neste pequeno estudo bem demonstra que na interpretação das leis tributárias aplicáveis ao caso foram inteiramente descartados os elementos sistêmico e teleológico, dando-se ênfase ao elemento literal que, embora sempre necessário, é indiscutivelmente insuficiente para produzir o significado adequado do texto normativo.

Começaremos apontando os dispositivos legais a serem interpretados no caso. Em seguida vamos registrar o entendimento firmado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que nos motivou a produzir este artigo. Depois examinaremos a razão de ser das regras que cuidam da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, procurando demonstrar que sem elas as garantias constitucionais do con-



Hugo de Brito Machado

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

¹ Salvo, naturalmente, em relação aos titulares de grandes fortunas, tanto que o Imposto sobre Grandes Fortunas, autorizado desde a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, até hoje não foi instituído.

tribuinte não podem ser efetivadas. E finalmente explicaremos por que a precitada decisão judicial nos parece equivocada, data máxima vênha.

2. Dispositivos a serem Interpretados no Caso

No exame do entendimento jurisprudencial neste artigo questionado, devemos interpretar o art. 17, inciso V, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, bem como os dispositivos do Código Tributário Nacional que se reportam à suspensão da exigibilidade do crédito tributário e à exigência de certidão negativa de dívidas tributárias, com especial atenção para a referência a *créditos tributários com exigibilidade suspensa*.

A Lei Complementar nº 123/2006 estabelece:

“Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte:

(...)

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa.”

Já o Código Tributário Nacional, ao cuidar do crédito tributário, estabelece:

“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.”

E mais adiante estabelece, ainda:

“Art. 205. A lei pode exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.”

A questão que se coloca consiste em saber o alcance do dispositivo da Lei Complementar nº 123/2006, acima transcrito, segundo o qual o regime tributário denominado Simples Nacional não se aplica às microempresas ou empresas de pequeno porte que tenham contra elas créditos tributários cuja exigibilidade não esteja suspensa. Ou então, em outras palavras, a questão que se coloca consiste em saber se podem ou não participar do Simples Nacional as microempresas ou empresas de pequeno porte que tenham contra elas execução fiscal em que tenha sido efetivada a penhora.

O exame dessa questão tem grande importância prática, especialmente em face do entendimento que se firmou na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, afirmando que pode ser excluída do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que esteja sendo executada pelo Fisco, embora tenha garantido a execução com a correspondente penhora de bens.

3. O Entendimento Firmado na Jurisprudência do STJ

Realmente, firmou-se no Superior Tribunal de Justiça o entendimento segundo o qual a realização de penhora de bens suficientes para garantir a execução, e permitir os correspondentes embargos, não impede seja a executada embargante excluída do regime especial do Simples, pois não configura suspensão da exigibilidade do crédito tributário para os fins do art. 17 da Lei Complementar nº 123/2006.

Assim é que na ementa do Agravo Regimental no Recurso Especial, em que foi adotado tal entendimento, consta:

“1. Caso em que se discute a possibilidade de manutenção da Recorrente no Simples, nos termos do artigo 17 da Lei Complementar 123/2006, em face da nomeação de bens a penhora em execução fiscal e do oferecimento de embargos à execução, os quais foram recebidos com efeito suspensivo e julgados parcialmente procedentes, para reduzir o débito, que ainda não foi quitado.

2. A jurisprudência desta Corte já se manifestou no sentido de que o oferecimento de penhora em execução fiscal não configura hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151 do CTN, mas tão somente da execução fiscal, de sorte que não impede a exclusão do contribuinte do regime do Simples.”²

No caso de que se cuida, a agravante alegou, entre outras coisas, que a agravada, vale dizer, a Fazenda Pública, não cumpriu a sentença transitada em julgado, deixando de proceder a redução do débito na mesma determinada, e isto impediu a quitação do débito e deu ensejo à exclusão da recorrente do Simples, com patente ilegalidade.

Note-se que a exclusão da empresa recorrente teve claramente por finalidade compelir a interessada a pagar uma quantia maior do que a considerada devida em sentença judicial.

Não obstante o respeito que merecem os eminentes Ministros do Superior Tribunal de Justiça, esse entendimento é inadmissível, porque implica aceitar-se uma forma indireta de execução fiscal, ou o que é pior, implica anular o direito de defesa do contribuinte, que se vê obrigado a pagar o que lhe for cobrado pela Fazenda Pública, sem oportunidade para submeter ao Poder Judiciário sua objeção à cobrança do tributo.

O oferecimento de bens à penhora em execução fiscal, suficientes para garantir o total pagamento do débito em cobrança, é mais do que uma suspensão da exigibilidade do crédito tributário. É garantia plena de pagamento deste. Por outro lado, negar ao contribuinte o direito de embargar a execução fiscal sem sofrer restrições a seus direitos lesiona flagrantemente o direito à jurisdição, constitucionalmente assegurado.

² Item 2 da ementa do acórdão proferido no AgRg no Recurso Especial nº 1.217.666/SC, na *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 227. Dialética, São Paulo, agosto de 2014, p. 240.

4. Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

O Código Tributário Nacional, como se vê de seus dispositivos acima transcritos (item 3, *supra*), arrola quatro causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. A primeira delas, a moratória, decorre de razões de política fiscal, e pode ser definida como uma prorrogação que o credor concede ao devedor, concordando assim, expressamente, mediante lei, com o inadimplemento da obrigação no prazo ordinariamente fixado, e estabelecendo novo prazo para o pagamento correspondente.

A segunda causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é o depósito do seu montante integral. Trata-se de providência que o contribuinte pode adotar se divergir da exigência do Fisco, que garante a este o recebimento do valor pretendido quando a pendência esteja encerrada a seu favor. A razão de ser da colocação do depósito como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é evidente: o depósito garante ao Fisco o direito de receber o valor que pretende, e ao contribuinte a possibilidade de questionar a exigência sem qualquer prejuízo de sua situação.

A terceira causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é a interposição de reclamação ou de recurso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo. Causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário que tem a sua razão de ser na garantia, ao contribuinte, do direito de questionar as exigências tributárias.

A quarta causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é a concessão de medida liminar em mandado de segurança. Sua razão de ser reside na necessidade de preservar a eficácia da sentença que venha a ser proferida a favor do contribuinte impetrante, e portanto, fazer efetiva a garantia constitucional de jurisdição.

A quinta causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, arrolada no art. 151 do Código Tributário Nacional, é a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, que tem a mesma razão de ser da anterior, fazer efetiva a garantia constitucional de jurisdição.

A sexta e última causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é o parcelamento, a respeito do qual valem as afirmações feitas a respeito da moratória, pois o parcelamento é realmente uma forma de moratória, que se qualifica como espécie distinta apenas pelo fato de permitir que o pagamento seja feito em parcelas.

Como se vê, as regras que cuidam da suspensão da exigibilidade do crédito tributário ou resultam simplesmente de razões de política tributária, ou têm por finalidade assegurar ao contribuinte a efetividade das garantias constitucionais, dentre as quais a legalidade tributária e o direito de defesa, nas vias administrativa e judicial.

É certo que o art. 151 do Código Tributário Nacional, interpretado literalmente, não estabelece a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pela garantia da execução mediante penhora de bens. Entretanto, coloca entre as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário o depósito de seu montante integral, que pode ser feito pelo contribuinte contra o qual seja promovida execução fiscal e neste caso produz os mesmos efeitos da penhora de bens.

É evidente, portanto, que somente uma interpretação excessivamente literalista autoriza a afirmação de que a penhora de bens não é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Considerando-se os elementos sistêmico e teleológico, ou finalístico, não temos dúvida em afirmar que a penhora de bens na execução fiscal é, sim, uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cujos efeitos, aliás, são muito mais favoráveis ao Fisco do que os produzidos por várias das causas expressamente previstas pelo art. 151 do Código Tributário Nacional.

5. O Equívoco da Jurisprudência em Questão

O equívoco da jurisprudência em questão reside no excessivo literalismo adotado, com absoluto desprezo pelos elementos finalístico e teleológico, indiscutivelmente necessários na atividade hermenêutica. Podemos afirmar, com segurança, tratar-se de equívoco com o qual o Superior Tribunal de Justiça nega vigência ao art. 206 do Código Tributário Nacional, e contraria flagrantemente a Constituição Federal, fazendo letra morta de seu dispositivo garantidor do direito à jurisdição.

Realmente, o questionado entendimento do Superior Tribunal de Justiça nega vigência ao art. 206 do CTN, pois este afirma que tem os mesmos efeitos previstos no art. 205, vale dizer, comprova a quitação de débitos tributários, a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa. Como se vê, esse dispositivo do CTN considera como não devedor de tributo aquele cujo débito: (a) não esteja vencido; (b) esteja em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora; e (c) esteja com exigibilidade suspensa.

O elemento sistêmico, portanto, leva o intérprete a entender que não estar vencido, estar em cobrança executiva na qual foi efetivada a penhora de bens, e estar com exigibilidade suspensa, são situações equivalentes. Em consequência, na regra segundo a qual não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa, o *estar com exigibilidade suspensa* é o mesmo que não estar vencido ou estar em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora.

Por outro lado, o elemento teleológico ou finalístico também leva o intérprete a entender que na regra proibitiva estabelecida pelo art. 17, inciso V, da Lei Complementar nº 123/2006, a expressão cuja exigibilidade não esteja suspensa abrange, além das situações de suspensão de exigibilidade em sentido estrito, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, também as situações de efeitos equivalentes, nos termos do artigo 206 do mesmo Código.

Realmente, a regra proibitiva dirigida às microempresas e empresas de pequeno porte em débito para com o Fisco, tem por finalidade proteger o interesse da Fazenda na arrecadação dos tributos, e esse interesse está muito mais protegido na situação em que o débito está em fase de execução na qual foi realizada a penhora de bens, do que em quase todas as situações em que o débito está com exigibilidade suspensa. E se considerarmos que a exceção à regra proibitiva em tela tem por finalidade o respeito às garantias constitucionais do contribuinte, com mais razão ainda

teremos de concluir que a referida regra proibitiva não se aplica ao caso de débito em cobrança executiva em que se tenha efetivado a penhora de bens. É que admitir a aplicação de regra proibitiva em tal caso implica negar ao contribuinte o direito à jurisdição, que a Constituição expressamente assegura ao dizer que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.³

É da maior evidência, aliás, que o entendimento firmado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no caso, impede sejam efetivadas garantias constitucionais, pois se o contribuinte fica vencido na esfera administrativa, e a Fazenda ingressa com a execução fiscal, praticamente não pode o contribuinte utilizar o direito de embargar, porque, mesmo garantindo a execução com a penhora de bens, será considerado em débito e poderá ser excluído do Simples Nacional.