

349-336.22
ABRDT
2006
V. 6
CX. 1

REVISTA INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO
ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO – ABRADT

Diretores
Misabel Abreu Machado Derzi
Igor Mauler Santiago



Rev. Inter. de Dir. Tribut.	Belo Horizonte	v. 6	jul./dez.	2006
-----------------------------	----------------	------	-----------	------

BBSACHA

001724

26/08/2011

Copyright © 2007 by Livraria Del Rey Editora Ltda.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida, sejam quais forem os meios empregados, sem a permissão, por escrito, da Editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Editor:

Arnaldo Oliveira

Editora Assistente:

Waneska Diniz

Assistentes Editoriais:

Alessandra Alves Valadares

Fabiana Carvalho Pinto

Juliana Soares

Diagramação:

Ailton Mendes de Oliveira

Lucila Magda Pangrácio Azevedo

Coordenação Editorial:

Leticia Neves

Revisão:

Fernando Alves Gomes

LIVRARIA DEL REY EDITORA LTDA.
www.delreyonline.com.br**Editor**

Tel.: (31) 3284-9770

editor@delreyonline.com.br

Editora / BH

Rua Aimorés, 612 – Funcionários

Belo Horizonte – MG – CEP 30140-070

Telefax: (31) 3273-1684

editora@delreyonline.com.br

Editora / SP

Rua Humaitá, 569 – Bela Vista

São Paulo – SP – CEP 01321-010

delreyleditora@terra.com.br

ISBN 978-85-7308-903-5

REVISTA INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO – ABRADT

EXPEDIENTE**Diretores**

Misabel Abreu Machado Derzi

Igor Mauler Santiago

Secretário

Fernando Alves Gomes

Conselho Editorial**Internacional**

Adriano di Pietro

Alejandro Altamirano

Daniel Gutman

Hugo Gonzalez Cano

Joachim Reinhard

Michel Bouvier

José Casalta Nabais

Nacional

Aci Coutinho

Adhemar Ferreira Maciel

Alberto Guimarães Andrade

Alberto Pinheiro Xavier

Alexandre Lacerda

André Martins de Andrade

Carlos Mario Velloso

Celso Cordeiro Machado

Dalmar Pimenta

Eduardo Maneira

Élcio Reis

Ezequiel de Melo Campos Filho

Helena Torres

Igor Mauler Santiago

José Alfredo Borges

Marcelo Leonardo

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Paulo de Barros Carvalho

Ricardo Lobo Torres

Rodolfo Gropen

Roque Carraza

Sacha Calmon

Sebastião Reis

Lauro Bracarense

Sepúlveda Pertence

Tourinho Neto

Werther Botelho Spagnol

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Presidente:** Misabel de Abreu Machado Derzi**Vice-Presidente:** Janir Adir Moreira**2º Vice-Presidente:** Helene Taveira Tôrres**Secretário-Geral:** Eduardo Maneira**Secretário Adjunto:** José Benedito Miranda**Tesoureiro:** Aci Heli Coutinho**Tesoureiro Adjunto:** Valter de Souza Lobato**Diretor Científico:** Werther Botelho Spagnol**Diretor de Cursos:** Paulo Adyr Dias do Amaral**Diretor da Revista:** Igor Mauler Santiago**Relações Institucionais Setor Privado:** Júnia Roberta Gouveia Sampaio**Relações Institucionais Setor Público:** Renato Martins Prates

fundo de discussões de extrema sofisticação técnica e doutrinária, nas quais se deslindam, de forma pontual, os mais diversos problemas da atualidade, com grande interesse prático para o operador do direito.

Este mesmo espírito dá a tônica das outras partes deste volume, como o leitor poderá observar consultando a parte dedicada à tese vencedora desta edição do Congresso da ABRADT (por razões óbvias), bem como a parte dos artigos científicos. Por fim, igualmente sob a inspiração da liberdade e da autonomia, reproduzimos o 20º Relatório do Conselho de Impostos da França (hoje *Conseil des Prélèvements Obligatoires*) ao Presidente da República daquele país. O tema abordado – As Relações entre os Contribuintes e a Administração Fiscal – não deixa dúvidas quanto à sua importância para a proposta aqui desenvolvida.

Esperamos que a obra seja, mais uma vez, de utilidade para todos profissionais e estudiosos interessados nos fenômenos fiscais das democracias contemporâneas.

Misabel Abreu Machado Derzi – Diretora
Fernando Gomes – Secretário

SUMÁRIO

PARTE I – X CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

1. A necessidade de renovação do consentimento ao tributo pela reaproximação entre a administração e os contribuintes. Legalidade e segurança jurídica. Autonomia privada

Novas relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes

JORGE ANTONIO DEHER RACHID 5

Litigiosidade, evasão e soluções contemporâneas

MISABEL ABREU MACHADO DERZI 12

2. A proteção da confiança legitimamente criada no Direito Tributário. Boa-fé subjetiva ou objetiva. *Nulli conceditur venire contra factum proprium*. A teoria dos atos contraditórios

A boa-fé objetiva no Direito Tributário. Efeitos e aspectos polêmicos sobre as consultas e práticas reiteradas da Administração

HELENO TAVEIRA TORRES 23

A proteção da confiança. A revisão do lançamento. As oscilações quanto às inclusões e exclusões de débitos tributários nos regimes do REFIS e PAES

CLÁUDIO ROBERTO LEAL RODRIGUES 33

As sanções no Direito Tributário. O não-confisco e a proporcionalidade aplicáveis nos julgamentos administrativos e judiciais

MARY ELBE GOMES QUEIROZ 43

3. O princípio da preservação das empresas. Prejuízos fiscais

A sucessão tributária das empresas em regime falimentar. O Direito Tributário e a nova Lei de Falências

DOUGLAS YAMASHITA 57

O princípio da preservação das empresas

VALTER DE SOUZA LOBATO 65

Os regimes opcionais de apuração do lucro. A discussão acerca da possibilidade de livre adesão do contribuinte ao regime do lucro arbitrado

EDRICO MARCOS DINIZ DE SANTI

72

4. O imposto sobre a renda e o espaço de livre opção do contribuinte

A jurisprudência administrativa sobre o planejamento tributário em matéria em imposto de renda

LUIS EDUARDO SCHOUBER

83

A limitação à compensação de prejuízos fiscais

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

93

5. A não-cumulatividade: opção ou imposição? A participação do contribuinte na estimativa da base de cálculo na substituição tributária dos tributos não-cumulativos

A antecipação de fato gerador próprio – validade; distinções face à substituição tributária para a frente

ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA

103

O conceito de não-cumulatividade posto no Texto Constitucional e suas eventuais diferenciações. PIS/COFINS, ICMS e IPI. Os problemas da convivência dos regimes cumulativos e não-cumulativos

CARLOS VICTOR MUZZI FILHO

112

6. Tendências contemporâneas (Direito Comunitário e Internacional) nas relações entre o fisco e o contribuinte voltadas à prevenção ou à terminação de litígios

A arbitragem tributária interna e internacional

IGOR MAULER SANTIAGO

125

Natureza jurídica e função dos Advance Pricing Agreements

VASCO BRANCO GUIMARÃES

134

7. A manifestação da autonomia privada do contribuinte no lançamento por homologação. As declarações e os créditos não-contenciosos. A denúncia espontânea. A legitimidade dos atos e negócios jurídicos e a legitimidade dos atos administrativos

A jurisprudência do STJ restritiva da denúncia espontânea quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

147

Formas de revisão administrativa do crédito não-contencioso: a participação do contribuinte no controle de legalidade prévio à inscrição em dívida ativa

SACHA CALMON NAVARRO COELHO

157

Os prazos preclusivos na ausência de processo administrativo nos créditos não-contenciosos

ESTEVÃO HORVATH

164

8. Renúncia. Transação. Confissão de dívida e efeitos da manifestação da autonomia privada do contribuinte

Limites da transação tributária no Direito Brasileiro

HUMBERTO BERGMANN ÁVILA

175

A adesão a parcelamentos especiais (REFIS e PAES), com ou sem desistência de ações judiciais, e a posterior invalidação do tributo pelo STF – o caso da Lei n. 9.718/98

EDUARDO MANEIRA

184

Manejo da ação rescisória e da *querella nulitatis* pelo contribuinte

CARLOS HENRIQUE TRANJAN BECHARA

191

9. Limites da liberdade na concorrência fiscal. Liberdade de estabelecimento x liberdade dos entes estatais no exercício da competência tributária

A guerra fiscal em matéria de ISS: exigência de tributo e imposição de obrigações acessórias a contribuintes não estabelecidos no território do Município

FERNANDO DAMATA PIMENTEL

201

sucessão tributária. A regularização societária não está prevista como instrumento na falência.

Apenas para terminar, gostaria de mencionar um ideograma japonês, do idioma cãndi, se lê *kiki*, significa *crise*. Ele é composto, na verdade, por dois ideogramas que juntos significam “grande momento de perigo” ou “crise”, que é pelo que passam muitas empresas neste país, e por isso a relevância da nova lei de recuperação judicial ou extrajudicial, dentro da nova lei de falências. O primeiro ideograma significa “perigo, lugar perigoso, momento perigoso”; o segundo representa “oportunidade”. Por isso, meu desejo é que esta crise represente uma oportunidade para que este país cresça, gere muitos empregos, para que empresas sejam recuperadas e a dignidade do cidadão brasileiro possa ser resgatada como ele merece.

Muito obrigado.

O Princípio da Preservação das Empresas

VALTER DE SOUZA LOBATO

Boa tarde a todos, em especial aos meus colegas de mesa – Professora Maria Inês, Professor Douglas, meu caro Professor João Caetano.

Ao professor Douglas coube falar do princípio da preservação das empresas na nova lei de falências; no painel da tarde, o Professor Ives vai tratar da compensação de prejuízos, e entra em cena este mesmo princípio da preservação das empresas; portanto, a mim restou apenas trazer algumas reflexões gerais: primeiro, qual o real conceito deste princípio da preservação das empresas; segundo, qual sua efetiva aplicabilidade no direito tributário.

Para que possamos entender bem o conceito deste princípio, temos que voltar ao debate que foi travado, no direito societário, entre contratualistas e institucionalistas. No auge do regime capitalista, as empresas eram tomadas por seus controladores, que faziam dela segundo sua vontade; já em meados do século vinte, pela globalização, avanço tecnológico e a necessidade de investimento, essas empresas começaram a perceber que não bastava apenas a vontade do sócio majoritário, e passaram a prestigiar os direitos dos minoritários – mais do que isso, passaram a entender que a empresa não podia estar diretamente vinculada a figura do empresário, mas também aos futuros sócios, pois só assim conseguiria atrair investimentos.

Além disso, dois outros fatores contribuíram para construção desse princípio. O primeiro foi a maior participação dos empregados na gestão das empresas. Hoje, no mundo inteiro, temos instrumentos como o *stock-option*, bônus com ações das empresas, clubes de investimentos dos empregados participando da gestão das empresas, os fundos de pensão também participando do investimento destas empresas, a própria participação nos lucros, que fizeram com que se aproximassem os empregados da unidade empresarial. O segundo, foi a percepção por essas empresas no mercado de capitais de que o lucro somente não era bastante para vender uma imagem de sucesso e atrair investimentos. Era preciso que estas empresas tivessem, também, a responsabilidade social, ou seja, não só o investimento para auferir lucro, mas o investimento na sociedade, que, por fim, seria a sociedade consumidora.

Temos, então, dentro do direito societário, três componentes que são extremamente importantes para entender o princípio da preservação da empresa: primeiro, governança corporativa, que é a transparência dos atos e direitos dos minoritários; segundo, a participação dos empregados na gestão dessas empresas, que dissocia a empresa da figura do empresário ou da vontade exclusiva do empresário, a qual passa a ter uma vontade comum; terceiro, a responsabilidade social da empresa, não só perante seus empregados, mas também perante a sociedade, por meio de investimentos em educação, cultura, saúde, muitas vezes sub-rogando-se na figura do próprio Estado, que por diversas razões se mostra ineficiente em algumas áreas.

Na verdade, com o princípio de preservação das empresas não se quer preservar o empresário, mas a empresa, a unidade empresarial, cuja importância foi muito bem retratada pelo Professor Douglas. É isso que diz o art. 47 da Lei de Falências, que, na minha opinião, esgota o conceito desse princípio:

Art. 47. A recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

Então, não se trata de preservar apenas o empresário ou o investidor, mas de preservar a unidade empresarial, para que ela continue produzindo, continue exercendo sua função social e continue gerando emprego. Não é este um princípio ligado, portanto, ao regime capitalista puro; é um princípio que vai muito além, pois está ligado à necessidade de preservação da unidade de produção, uma vez que ela é que vai poder gerar riqueza, gerar emprego, enfim, gerar tributo.

Esse é o conceito dado pelo direito empresarial – e é aí que entra a pergunta se esse conceito deveria também ser aplicado ao Direito Tributário. Que ele foi introjetado pela Lei de Falências e, no Direito Tributário, pela da LC 118, reservando alguns bens para a recuperação tributária, disso não se tem dúvida; mas a questão que coloco é saber se há a necessidade de aplicar esse princípio só no momento de crise da empresa, ou se é este um princípio que traz uma nova visão do Direito Tributário, da forma de se estabelecer o sistema tributário no país.

A comunidade européia vem estudando, com profundidade esse princípio, e lá se estabeleceram algumas diretrizes que são importantes para preservação dessa unidade produtora. Primeiro, o *tratamento diferenciado das pequenas e médias empresas*. Não se pode ter o mesmo tratamento para a pequena e para a média empresa, simplesmente porque elas não têm a mesma estrutura para atender a demanda do Estado. Segundo, o *tratamento diferenciado do ato cooperativo*, porque o ato cooperativo nada mais é que o ápice da participação da pessoa física na atividade empresarial, ou na atividade econômica.

Um outro ponto de relevo é a existência uma carga tributária voltada para o incentivo à produção, quer dizer, a lógica da carga tributária deve ser *prestigiar o lucro*. Nós não podemos ter medo do lucro, nem do investidor; o que se deve fazer é instituir uma carga tributária que incentive o lucro da produção, que incentive o empresário a ter coragem de aplicar na unidade produtiva ao invés de aplicar no mercado especulativo. Alguns Estados têm bons programas de incentivo à produção – Minas Gerais tem programas interessantes.

Temos o fator segurança jurídica, que já foi muito falado: proteção da confiança, boa fé. O excesso de normas ou a divergência na interpretação dessas normas traz ao investidor ou àquele que deseja investir na produção uma instabilidade muito grande, e a instabilidade de regras afugenta o investidor. Temos também o fator litigiosidade, que o Dr. Cláudio abordou no painel anterior. O excesso de litigiosidade no Brasil não é visto em nenhum outro lugar no mundo, por diversas razões – não só as razões relacionadas ao contribuinte, mas à própria máquina do Poder Judiciário, ao Estado com seu excesso de normas (e algumas dessas normas excessivas estão no texto constitucional), enfim, a uma conjugação de múltiplos fatores. Há um exemplo que é sintomático. Eu conheço um grupo de mais de 80 empresas no mundo do qual um terço das demandas judiciais, englobando a área tributária e trabalhista, está no Brasil, sendo que dessas mais de 80 empresas no Brasil há somente duas. Para explicar isso lá fora é um custo.

Outro fator crucial é a confiança e clareza nos conceitos. Com certeza, o conceito de lucro vai ser muito bem trabalhado pelos Professores Eurico e Ives. Veremos então que o mundo inteiro adota a possibilidade de compensar prejuízos sem restrições; há restrições, evidentemente, em compensações entre empresas do grupo, filiais, etc, no exterior, mas não há restrições de compensação de prejuízos de exercícios anteriores. O prejuízo nada mais é que uma redução do patrimônio, e o lucro subsequente é a recomposição desse patrimônio – ele não chega a ser um sinal de riqueza a ser tributado.

No Direito Tributário, podemos extrair do texto constitucional alguns princípios que privilegiam essa preservação da unidade produtora ou preservação da empresa: o princípio da capacidade contributiva é o mais evidente; o princípio do não-confisco; o tratamento diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte – art. 146, III, “d”; o art. 146, III, “a”, que autoriza critérios diferenciados para inibir os desequilíbrios da concorrência; as imunidades que incentivam as exportações; a função social da propriedade e, obviamente, o art. 170, que também foi abordado pelo professor Douglas Yamashita.

O problema do conceito de lucro, da própria tributação do PIS e COFINS sobre aquilo que não é receita, serão abordados em painéis específicos. Aqui, eu só queria abordar cinco pontos que são relevantes para a empresa – e tenho aqui vários colegas que trabalham e, no dia-a-dia, sofrem nas empresas. Primeiro, não adianta só colocar questões negativas; tivemos, nos últimos anos, alguns pontos extremamente positivos – a compensação de tributos é um deles. É obvio que a compensação hoje ainda traz muitos problemas, mas se tínhamos, num passado recente, a necessidade de protocolar um pedido na Receita, ficar aguardando a homologação, e só depois de seguido todo o trâmite é que se veria o efetivo dinheiro em caixa, hoje essa lógica se inverte. É possível fazer a compensação de imediato: você se ressarce do valor de imediato, para depois haver a homologação – e isso acho que já é um grande avanço.

Segundo – o Dr. Cláudio já falou e foi divulgado na imprensa na semana passada: mais um ato da Procuradoria, determinando a desistência de recursos de determinadas teses que já estão pacificadas. Sem dúvida nenhuma esse é um auxílio enorme para redução da litigiosidade.

Os outros três temas que tenho de abordar o serão de forma muito rápida. Primeiro, sem querer voltar no tema do Dr. Cláudio, sobre a questão da certidão negativa, acrescento apenas alguns dados que acabam corroborando o que ele falou. Existe um estudo da Price, publicado em maio de 2006, que traz dados extremamente interessantes sobre o processo de obtenção da

certidão negativa. Primeiro, ele diz que a carga tributária atingiu um patamar de 38,36% do PIB no ano passado, mas, além desses custos, as empresas tem custo estimado em 5,82% do PIB no cumprimento de obrigações acessórias, quer dizer, na estrutura interna que deve ser mantida para cumprir todas as obrigações acessórias ditadas pela legislação, uma vez que hoje quase todos os tributos são sujeitos à homologação e, portanto, a apuração pelo contribuinte. Certamente o número representa um custo sem retorno: sem retorno para a própria sociedade, sem retorno para o Estado, porque isso não vai gerar tributo, é meramente obrigação acessória – que é importante, não estou tirando sua importância, mas apenas mostrando que temos um custo embutido nas empresas no seu dia-a-dia.

Voltando à questão da certidão negativa: mais de 90% dos entrevistados afirmaram que perderam negócios, ou retardaram a conclusão de negócios em decorrência do atraso ou da não concessão da certidão positiva com efeitos negativos. Existem alguns motivos interessantes para os quais devemos atentar. Quarenta por cento dos entrevistados mencionaram que a maior dificuldade é a inexistência de um corte na chamada conta-corrente. Ou seja, desço a João Pinheiro, entrego os documentos e, quando volto, a conta-corrente já está alimentada novamente. Sem dúvida nenhuma, parte disso é decorrência de declarações equivocadas dos contribuintes, e parte por falta de processamento de alguns dados da própria Receita. Mas o fato é que não se consegue estabelecer uma data limite para zerar essa conta-corrente e obter o documento esperado. Quarenta por cento responderam que é esta a principal dificuldade.

Para 24%, a principal dificuldade é a exigência de certidão de objeto e pé; para 22%, é a morosidade no pedido de revisão débito e na análise dos chamados “envelopamentos”. Isso leva, para mim, a uma conclusão muito evidente, que me faz, ao fim e ao cabo, concordar também com a conclusão do Dr. Cláudio: há necessidade de investimento do Poder Público na máquina administrativa. A máquina, diante de toda a complexidade que foi criada, não consegue responder em tempo hábil o contribuinte, e se notarmos bem, 70% a 80% dos problemas se referem não a litígios em juízo – portanto, não se pode dizer que este contribuinte não tem certidão porque ele está brigando com o Estado; 70 a 80% das vezes os motivos são divergências de informações, que podem ter nascido de erro do contribuinte ou não, mas que constituem erro de informações que poderiam ser resolvidos com investimentos em sinergias, ou investimento em pessoal, em maior quantidade de servidores, ou até mesmo em melhoria dos sistemas informatizados.

Outro ponto que gostaria de levantar diz respeito ao REFIS, ou seja, aos parcelamentos especiais – sempre sob a ótica do princípio de preservação das

empresas. Não tenho dúvidas de que uma das razões da instituição do REFIS foi o Estado propiciar meios de receber um estoque de débitos que os contribuintes tinham com ele, através de uma facilitação no pagamento, ou de um alongamento da dívida. O REFIS tem problemas, e um deles é o serviço da dívida, mas isso é um problema econômico do próprio país, mas o que não me parece concebível – à parte os princípios da legalidade e da publicidade –, à luz do princípio da preservação das empresas e do objetivo inicial do REFIS, são as exclusões feitas em decorrência do não-cumprimento de requisitos formais. Se o objetivo é manter a empresa adimplente (e conheço vários casos de empresas que estão absolutamente adimplentes com o pagamento mas que foram excluídas por questões meramente formais), não me parece concebível, dentro do princípio da preservação, retirar essa empresa da adimplência porque ela não cumpriu requisito formal. É necessário, a bem da razoabilidade, que se dê prazo para cumprimento do requisito, que se chame o contribuinte, que se esgotem os meios para realização do ato, evitando o mais drástico, que é a exclusão do REFIS.

O último ponto, e que me faz pensar ainda mais intensamente no princípio de preservação das empresas, está relacionado ao caso de uma empresa que lutou durante 20 anos por um crédito junto a um Estado (não é o de Minas Gerais), e depois desses 20 anos o Estado reconheceu expressamente o crédito, mas já era tarde: ele foi direto para a massa falida, para ser vendido. É a questão dos precatórios. Primeiro, a Lei 11.033 exigir certidão negativa para liberação do depósito de precatório, na minha opinião, é absolutamente fora do princípio da razoabilidade – se a dívida é devida, o valor está pago, eu tenho que receber. O segundo ponto diz respeito mais aos Estados; refiro-me à Emenda Constitucional n.º 30, que estabeleceu que os precatórios vencidos até 1999, pendentes até a data de promulgação daquela Emenda, deveriam ser pagos em 10 anos, pelo valor real, permitida a cessão de crédito, tendo caráter liberatório para o pagamento de tributos. Os Estados alegam que este dispositivo não é auto-aplicável, com o que eu não concordo, porque ele vem exatamente tentar retirar esse estoque de precatórios e dizer ao contribuinte que o dinheiro que lhe é devido deve ser pago, e que se não for pago deve ser compensado. O caráter liberatório e a auto-aplicabilidade desse dispositivo constitucional tem sido prestigiado por alguns julgados no Tribunal de Justiça.

Para concluir, usando as palavras da professora Misabel, a renovação do consentimento e o respeito ao desenvolvimento das atividades econômicas e a preservação das empresas, são de caráter fundamental para que possamos tentar retomar o crescimento econômico do país. A visão deturpada da lei, de generalizar a fraude, ou generalizar o intuito de má-fé, acaba

por prejudicar aquelas empresas (e aí dissociada, sempre, a empresa como bem comum), fazendo com que elas não consigam produzir e não consigam cumprir sua responsabilidade e sua função social.

Agradeço a todos.