25

27785

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA N.º 47.873/95 – CE (95.05.03481-4)

APELANTE : GRANDE MOINHO CEARENSE S/A
ADVOGADO : ANTÔNIO CARLOS GARCIA DE SOUZA e outros
APELADO : FAZENDA NACIONAL
RELATOR : JUIZ HUGO MACHADO
RELATOR P/ ACÓRDÃO: JUIZ PETRUCIO FERREIRA

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 8º, DA LEI N.º 8.541/92. CRÉDITO "SUB JUDICE", COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. CONCEITUAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA DE RENDA. REGIME DE CAIXA E DE COMPETÊNCIA. LUCRO REAL.

1. A Constituição, ao referir-se à competência da União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não define o conceito jurídico de renda, reservando tal matéria à legislação complementar;
2. O Direito não depende da Economia para fixar seus conceitos, sendo a definição de renda fixada livremente pelo legislador ordinário, segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação;
3. Embora o legislador não possa tributar uma ficção de renda, não se encontra jungido a operar, para instituir a base de cálculo, apenas com o fenômeno financeiro ou econômico (ambos reais) da renda;
4. Não ferem a CF ou o CTN a escrituração das receitas das empresas pelo regime de competência e a dedução de tributos pelo regime de caixa, vez que não se cria uma renda irreal, apenas para fins de tributação, mas sim se adia a efetivação da dedução, do momento em que ocorre o fato gerador (subsunção tributária) para quando do efetivo pagamento do tributo;
5. Rejeição da arguição de inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei n.º 8.541/92.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos, em que são partes as acima indicadas. Prosseguindo o julgamento, decide o Pleno do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por maioria de votos, REJEITAR a Arguição de Inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei 8.541/92, nos termos do voto do Juiz condutor, na forma do Relatório e Notas Taquigráficas, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Recife, 15 de abril de 1998.
(data do julgamento)

Juiz Petrucio Ferreira
Relator p/ acórdão

348

PUBLICADO NO DJ DE
29 MAI 1998
TRF - 5ª REGIÃO

INCL	DIG	I	C	A
18/06/98	MVV			

95.05.034

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5.ª REGIÃO

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 47.873 - CE

APELANTE	:	GRANDE MOINHO CEARENSE S/A
ADVOGADO	:	ANTONIO CARLOS GARCIA DE SOUZA E OUTROS
APELADO	:	FAZENDA NACIONAL
ORIGEM	:	3ª VARA - CE
RELATOR	:	JUIZ HUGO MACHADO

R E L A T Ó R I O

O JUIZ HUGO MACHADO: A ilustre Juíza Federal GERMANA DE OLIVEIRA MORAES, da 3ª Vara no Ceará, negou mandado de segurança com o qual a impetrante pretende garantido o seu direito de, na determinação da base de cálculo do imposto de renda de pessoa jurídica, ter como despesas os valores dos tributos, cuja exigência está questionando em Juízo, e que deixou de pagar em virtude da suspensão da exigibilidade respectiva.

Apelou a impetrante, com as razões de fls. 65/72, e o recurso foi regularmente processado.

Sem revisão.

É o relatório.

Tribunal Regional Federal Fls. 115

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA N.º 47.873/95 – CE (95.05.03481-4)

APELANTE : GRANDE MOINHO CEARENSE S/A
ADVOGADO : ANTÔNIO CARLOS GARCIA DE SOUZA e outros
APELADO : FAZENDA NACIONAL
RELATOR : JUIZ PETRUCIO FERREIRA

VOTO VISTA

O Juiz PETRUCIO FERREIRA (Relator):

Cuida a hipótese de arguição de inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei n.º 8.541/92, assim redigido:

> "Art. 8º Serão consideradas como redução indevida do lucro real, de conformidade com as disposições contidas no artigo 6º, §5º, alínea 'b', do Decreto-lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros, e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do artigo 151 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, haja ou não depósito judicial."

O MM. Juiz Hugo Machado, relator da presente arguição, concluiu pela inconstitucionalidade do referido dispositivo, assim se havendo:

> "Considerando que a Constituição Federal descreve, ao fazer a partilha das competências tributárias, o âmbito de cada imposto, a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência do imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza* não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma das significações razoáveis dessa expressão.
> (...)
> Além disto, é importante observar que o Código Tributário Nacional definiu renda como o *produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos*, e proventos de qualquer natureza como *os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda* (arts. 43, incisos I e II). Adotou, portanto, o conceito de renda *acréscimo*.
> (...)

Em conclusão, podemos afirmar que, no sistema jurídico brasileiro, (a) a expressão *renda e proventos de qualquer natureza* só abrange os fatos que possam ser considerados como *acréscimo patrimonial*; (b) o legislador *ordinário* não pode definir como *acréscimo patrimonial* aquilo que evidentemente não o seja, na linguagem comum, e, finalmente, (c) cabe ao Poder Judiciário, e, em última instância ao SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, dizer o que se há de entender como *acréscimo patrimonial* (...).

Em face do significativo número de ações impugnando a exigência do tributo, e do valor elevado dos recursos depositados em garantia do Juízo, nessas questões, resolveu o Governo desestimular essas disputas judiciais (...)

A norma que veda a consideração do valor desse tributo como despesa, ou em outras palavras, obriga a consideração desse valor como base de cálculo do imposto de renda, lesiona flagrantemente a norma da Constituição que autoriza a tributação da renda. E mais, pode-se considerar que lesiona também a norma da Constituição segundo a qual a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.

(...)

O pagamento de tributo é fato financeiro. Tal como o recebimento do preço da mercadoria. Se a empresa é obrigada a considerar, como elemento positivo na apuração de seu resultado econômico, como receita, o valor do faturamento, mesmo sem ter recebido este valor, que pode estar escriturado como *contas a receber*, pela mesma razão deve considerar, como elemento negativo, como despesa, o valor do tributo, mesmo sem ter pago esse valor, que pode estar escriturado como *contas a pagar*.

(...)

Inadmissível é a obrigação de considerar as receitas pelo regime de competência, considerando-as na apuração do resultado ainda que não recebidas, e as despesas pelo regime de caixa, considerando-as na apuração somente quando forem pagas. Isto implica fazer incidir o imposto sobre um valor que na realidade não se incorporou ao patrimônio do contribuinte." (grifos no original)

Acompanhando o Relator, o MM. Juiz Castro Meira concluiu pela inconstitucionalidade do dispositivo

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO

Pedi vistas.

Antecipando seu voto, o MM. Juiz Francisco Falcão declarou a inconstitucionalidade da norma, acompanhando o Relator.

Para análise da matéria, mister, inicialmente, reanalisar-se a questão da renda, como fato gerador do tributo em comento.

Inicialmente, é de ter-se que, ao se referir a Constituição à competência da União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não o fez para definir, com precisão, o fato gerador do referido imposto. Trata-se, apenas, de técnica de repartição tributária pela qual se esboçam competências, conferindo e, ao mesmo tempo, limitando o poder tributário dos componentes da Federação. Fixam-se, portanto, áreas de atuação, não as definições das hipóteses de incidência.

Neste sentido, transcrevam-se as palavras do jurista e magistrado federal Sacha Calmon Navarro Coelho:

> "No campo dos impostos, o constituinte dá nome a exação já indicando a área econômica reservada: renda, circulação de mercadorias, propriedade predial e territorial urbana, propriedade de veículos automotores, transmissão de bens imóveis e de direitos a ele relativos etc. Em seguida, declina que pessoa política pode instituí-lo e efetivamente cobrá-lo com exceção dos demais (competência privativa)."

Também Paulo de Barros Carvalho:

> "É na Lei das Leis que estão consignadas as permissões para os legislativos da União, dos Estados e dos Municípios instituírem seus tributos, como também é lá que estão fixados os limites positivos e negativos da atividade legisferante daquelas pessoas. (...)
> No Brasil, ocupando-se demoradamente da matéria tributária, o texto constitucional não é o núcleo jurídico adequado para a criação de tributos. Por abrigar normas de sobrenível, soaria mal, em termos de boa técnica, encontrarmos lá disposição que ferisse diretamente a conduta, regulando-a com o modal deôntico *obrigatório* (Op)."

Deste modo, a Constituição Federal, ao se referir à renda e proventos de qualquer natureza, não buscou limitar a atividade do legislador

ordinário em definir a hipótese de incidência, mas apenas delimitar as competências na Federação.

Coube, dessa forma, ao Código Tributário Nacional, com "status" de lei complementar à Constituição, definir o que seriam "renda" e "proventos de qualquer natureza".

O mestre Aliomar Baleeiro, em comentando o art. 43, I e II, do referido Código, preleciona:

> "Em princípio, do ponto de vista jurídico-tributário, a existência da renda pressupõe: a) fonte permanente como a casa, a fábrica, atividade física ou intelectual do indivíduo; b) o decurso de um período, geralmente de um ano; c) caráter periódico ou regular das utilidades; d) aplicação da atividade do titular na gestão da fonte (o *amenagement* da fonte, segundo Allix e Lecerclé).
> Jèze, que aceita esta noção, prescinde, entretanto, do último elemento introduzido por aqueles dois financistas franceses.
> (...)
> O debate sobre esse assunto tem empolgado vários espíritos e pode ser resumido em duas teorias, que ambas têm sido invocadas pelos legisladores fiscais dos vários países:
> a) renda é atributo quase sempre periódico da fonte permanente do qual promana, como elemento novo criado e que com ela não se confunde (Strutz, Fuisting, Cohn);
> b) a renda é o acréscimo de valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos (Schanz, Haig, Fisher)."

Ao que conclui, com base em outro clássico do Direito Tributário pátrio:

> "Como pondera Rubens Gomes de Sousa, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da Economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador ordinário segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação."

Com efeito, cabe ao legislador ordinário fixar o conceito de renda, ao instituir tributo com tal hipótese de incidência, respeitada, contudo, a

limitação prevista na lei complementar (a hipótese versará, sempre, sobre acréscimos patrimoniais).

Corroborando com este entendimento, o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 44, preceitua:

> "Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis."

Sabe-se que a base de cálculo ascendeu a elemento essencial na definição do tributo, conforme o pioneirismo de Alfredo Augusto Becker:

> "Resumindo, o espectro atômico da hipótese de incidência da regra de tributação revela que em sua composição existe um núcleo e um, ou mais, elementos adjetivos. O núcleo é a base de cálculo e confere o gênero jurídico ao tributo.
> Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a espécie àquele gênero jurídico de tributo".

Ao que comenta Paulo de Barros Carvalho:

> "Becker percebeu, com muita acuidade, a importantíssima função da base de cálculo, na intimidade existencial da proposição jurídica que institui o tributo. Da obra do jurista gaúcho, pioneira em quase todos os sentidos, até os nossos dias, vários trabalhos de conteúdo analítico foram sendo tecidos pela doutrina, em termos de oferecer um panorama altamente elucidativo sobre o assunto."

Deste modo, é certo que o legislador não pode criar uma ficção de renda e, sobre esta, ter como incidível o tributo. Contudo, não se encontra jungido a operar, como base de cálculo, apenas com o fenômeno financeiro ou econômico (ambos reais) da renda. A dicção do CTN, ao fixar as possibilidades de base de cálculo, delineou, conjuntamente com seu art. 42, o conceito jurídico-tributário de renda, que inclui a disponibilidade econômica, a disponibilidade contábil, bem como hipóteses resultantes de arbitramento ou de presunção.

Contrário ao entendimento que unifica as noções de presunção e de ficção, adiro à preleção de Pontes de Miranda:

"Porém, se, em verdade, há fundo comum, as ficções são mais que presunções legais, ainda absolutas. A ficção enche de artificial o suporte fático; a presunção legal apenas tem como acontecido, ou não acontecido, o que talvez aconteceu, ou não aconteceu (...). A ficção abstrai de toda consideração de probabilidade: o legislador mesmo prescindiu de toda a exploração do real; pareceu-lhe melhor criar o elemento ou os elementos do suporte fático e impô-los, como se fossem reais, ao mundo jurídico".

Dessarte, ainda que alguns tributaristas busquem uma tributação mais justa, através de maior proteção do contribuinte face ao Estado, tais preleções não possuem força normativa, capaz de elidir a aplicação dos textos legais ou lhes forçar interpretação que não comportem. Neste sentido o lúcido estudo de Souto Maior Borges:

"Não é possível à metalinguagem doutrinária, essencialmente descritiva que é, só com as próprias forças, 'incorporar-se à' ou 'fundir-se com' a linguagem descrita, sem que, com essa incorporação ou confusão, não se perca o seu caráter descritivo. (...)
Embora essa incorporação ou recepção seja viável – e só muito esporádica e excepcionalmente ela se manifesta na vida do Direito *(refere-se, em nota de rodapé, ao 'Tribunal dos Mortos')* -, as proposições descritivas da ordem jurídico-positiva, pelas quais a doutrina se expressa, transmudar-se-iam, sempre que emigrassem para a ordem jurídica, em proposições prescritivas de normas de comportamento. Sem essa transsubstanciação, mais que uma simples transformação, essa incorporação não se faz efetiva. É dizer mais sinteticamente: a doutrina não se converte em norma".

Em relação ao regime de caixa e ao regime de competência, observe-se que tal dicotomia já foi alvo de Alfredo Augusto Becker, embora sob terminologia diversa:

"(...) dizer – como é costume na doutrina tradicional – que o fato gerador do imposto de renda consistirá na 'disponibilidade econômica de uma renda', é estabelecer uma definição insuficiente e impraticável, pois ela não corresponde à verdadeira estrutura lógica da regra jurídica do imposto de renda. Na composição da hipótese de incidência do imposto de

121

renda, às vezes, entra a disponibilidade jurídica da renda; outras vezes, a disponibilidade econômica.

Exemplo de disponibilidade jurídica da renda: o vendedor de mercadoria ou imóvel, à prestação, tem o direito de crédito no tocante às prestações do preço ainda não vencidas; porém não tem a disponibilidade econômica da renda, esta somente ocorrerá com o pagamento das prestações. (...)

Por outro lado, a disponibilidade econômica da renda acontece toda vez que uma pessoa titular de um direito de crédito qualquer (consistente, no todo ou em parte, numa renda) recebe a prestação que satisfaz este direito de crédito."

Com efeito, a Lei disciplinadora das sociedades anônimas (Lei n.º 6.404/76), em seus artigos 177 e 187, estabelece a observância do regime de competência quando da escrituração da empresa. Transcrevam-se tais artigos:

"Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com observância aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Art. 187. (...)

§1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; (...)".

Com efeito, até o início de vigência do dispositivo cuja eiva de inconstitucionalidade se discute, a dedução dos tributos devidos pelo contribuinte, em conformidade com o art. 16, do Decreto-lei n.º 1.598/77, regia-se pelo regime aplicável à escrituração da empresa, quer de competência, quer de caixa.

Em suma, a "vexata quaestio" da presente arguição resume-se à possibilidade, ou não, de reger-se a escrituração das receitas pelo regime de competência e a dedução de tributos pelo regime de caixa.

Com base na análise do conceito de renda, que, reitere-se, não abrange apenas o elemento contábil, tenho por possível tal cisão de regime.

Ademais, não se trata, sequer, de ficção legal, mas de mero diferimento da dedução. Nas ficções, como supramencionado, o legislador, conscientemente, tem o irreal por real, para efeitos jurídicos.

"In casu", porém, não se cria uma renda irreal, apenas para fins de tributação; permanece a possibilidade de dedução, adiando-se, porém, sua efetivação, do momento em que ocorre o fato gerador (subsunção tributária) para quando do efetivo pagamento do tributo. Tal deslocamento temporal não tem o condão de transformar a renda tributada em uma ficção, apenas a eliminação do permissivo da dedução alcançaria tal efeito.

Trata-se apenas de uma medida para facilitar a fiscalização dos débitos fiscais, dentro do âmbito de licitude traçado pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

Com relação à violação ao livre acesso ao Judiciário, mister considerar-se que é faculdade do contribuinte depositar o valor do crédito tributário para suspender a exigibilidade deste.

Neste sentido, preleciona o eminente Juiz Hugo Machado, (Ação Anulatória de Lançamento Fiscal sem Depósito Prévio, apud Reis Friede, Revista Ajufe, n.º40, p. 29):

> "O depósito não é exigência judicial, porém faculdade do contribuinte, porque nenhuma lei exige depósito para o exercício de ação. Mesmo para a ação anulatória de lançamento fiscal, com a aparente exigência de depósito pelo art. 38 da Lei 6830/80, de Execução Fiscal, ficou pacificado que esse depósito deve ser entendido como exigível apenas para impedir o ajuizamento da execução fiscal".

Neste sentido, jurisprudência deste Egrégio Pretório:

AMS 51.184-PE – 2ª Turma
Rel. Juiz Ubaldo Cavalcante
Decisão unânime
"TRIBUTÁRIO. ARTS. 1º, 7º, CAPUT, E 8º, DA LEI N.º 8.541, DE 23.12.92. INCONSTITUCIONALIDADE ALEGADA E NÃO ACOLHIDA. REGIME DE CAIXA E DE COMPETÊNCIA. DEPÓSITO JUDICIAL NÃO É DESPESA DEDUTÍVEL PARA FINS DE IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE QUALQUER OBSTÁCULO PARA INGRESSO EM JUÍZO.

1. Não há infringência aos princípios constitucionais pela substituição do regime de competência pelo regime de caixa.
2. O art. 8º, da Lei n.º 8.541, de 23.12.92, ao determinar que os depósitos judiciais para suspender a exigibilidade de créditos tributários discutidos em juízo não podem ser levados à contabilidade como despesas dedutíveis para fins de imposto de renda, não ofende qualquer dispositivo constitucional.
3. Não ofende ao nosso ordenamento jurídico a vedação contida no artigo 8º, da Lei n.º 8.541/92, no sentido de que os depósitos judiciais, enquanto depósitos, não podem ser considerados como despesas dedutíveis do lucro real apurado para fins de imposto de renda.
4. Os depósitos judiciais, não obstante sua vinculação ao litígio e à disposição do Juiz, continuam a integrar o patrimônio do contribuinte, bem como os acréscimos de correção monetária e outros acessórios que tenham direito, até a solução do litígio. Com esta ocorrência o depósito voltará a se tornar livre no patrimônio do contribuinte ou será transformado em renda para o Poder tributante. Nesta hipótese, a partir daí, ele deverá ser considerado como despesa dedutível da apuração do lucro real."

Identicamente, jurisprudência emanada dos Colendos Tribunais Federais Regionais da 1ª e 4ª Regiões:

AMS 9.288/95 – MG / TRF – 1ª Região
Rel. Juiz Osmar Tognolo
Decisão unânime
"TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE RENDA – REGIME DE CAIXA – DEDUÇÃO DE TRIBUTOS COMO DESPESAS APENAS QUANDO EFETIVAMENTE PAGOS – LEI N.º 8.541/92, ARTS. 7º E 8º - INCONSTITUCIONALIDADE INEXISTENTE.

1. O disposto no art. 7º, da Lei n.º 8.541/92 - dedução, como despesa, de tributos, apenas quando efetivamente pagos – e art. 8º - vedação à dedução de tributos cuja exigibilidade esteja suspensa -, para efeito de apuração do imposto de renda devido pela pessoa jurídica, não contrariou qualquer dispositivo da Constituição ou do Código Tributário Nacional.
2. Apelação a que se nega provimento."

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PROVISÕES DE OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS. DEPÓSITO JUDICIAL. DEDUTIBILIDADE. LEI N.º 8.542/92, ART. 7º E ART. 8º.

1. A não dedutibilidade dos impostos e contribuições impagos significa a adoção do regime de caixa, mas não ofende o regime de determinação do lucro, nem representa pagamento sobre despesas. E, havendo disponibilidade jurídica ou econômica, presente o fato gerador do imposto de renda.
2. O crédito tributário cuja exigibilidade está suspensa não tem natureza de pagamento, inexistindo razão para que se montante seja deduzido como despesa."

Por tais razões, concluo pela constitucionalidade do art. 8º, da Lei n.º 8.541/92.

É O MEU VOTO.

Fb
C:\Meus documentos 16\Pfs\PLENO\VOTO\ams47873al.doc

Fernanda Soares
Supervisora
Seção de Coordenação dos Acórdãos de Taquigrafia

15h05min/Fernanda

T.Pleno 01.10.97

Tribunal Regional Federal 5.ª Região
Fls.____

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 47.873 - CE

VOTO VISTA (NO GABINETE)

O SR. JUIZ PETRÚCIO FERREIRA: Peço vênia à posição do Relator, Dr. Hugo de Brito Machado, e ao não menos eminente Dr. Castro Meira, não identifico, no caso, a inconstitucionalidade e não declaro a inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei 8.549.

É o meu voto, concluindo pela não inconstitucionalidade desse Decreto porque entendo que houve, apenas, transferência de oportunidade de dedução, não será agora, mas será depois, mas não é ficção, e não se pode simplesmente dizer que foi uma renda ficta.

O SR. JUIZ MANOEL ERHARDT: Peço vista dos autos.

DECISÃO: Prosseguindo o julgamento, proferiu o voto vista o eminente Juiz Petrúcio Ferreira, rejeitando a argüição de inconstitucionalidade. No mesmo sentido votou o Sr. Juiz Lázaro Guimarães. Pediu vista o Sr. Juiz Manoel Erhardt. Aguardam os Srs. Juízes Rogério Fialho Moreira, Araken Mariz e José Maria Lucena. Impedida a Sra. Juíza Germana Moraes. Presidiu o julgamento o Sr. Juiz José Maria Lucena.

RELATOR: O SR. JUIZ HUGO MACHADO

15h10min/Flávia N.

T.Pleno - 01.10.97

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO

Fls. ____

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 47.873 - CE
RATIFICAÇÃO DE VOTO

O SR. JUIZ PETRÚCIO FERREIRA: Sr. Presidente, sem querer de maneira nenhuma abrir uma discussão, mas apenas fazer uma pequena citação sobre o meu voto, queria fazer três observações curtas.

Quando se fala em razoabilidade, fala-se, logicamente, em longevidade, e, dada a clareza com que o Direito há de se manifestar, há determinados doutrinadores e pessoas que afirmam que o Direito é lógica. No entanto, em dizendo que o direito jamais pode ser ilógico, não posso resumir o direito a lógica, porque os campos do ponto de vista científico são diferentes. Mas, por outro lado, o enfoque que me levou a divergir dos votos que me antecederam foi por entender que na constituição não reside, de maneira nenhuma, a conceituação de renda, a conceituação do fato gerador está exatamente na lei infraconstitucional e não na lei constitucional. A constituição trata das competências mas não do conceito do próprio fato gerador.

Queria reler mais uma vez, em termos de renda, as lições de Alfredo Augusto Becker (Lê):

"Dizer, como é costume na doutrina constitucional, que o fato gerador do Imposto de Renda consistirá na disponibilidade econômica da renda é estabelecer uma definição insuficiente e impraticável."

RELATOR: O SR. JUIZ HUGO MACHADO.

Fls. 82

14h50min/Marlene

1ª Turma 03.08.95

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5.ª REGIÃO

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 47.873-CE

RELATÓRIO E VOTO(NO GABINETE)

O SR. JUIZ HUGO MACHADO (RELATOR): Acolho a arguição de inconstitucionalidade e determino a remessa do caso ao Plenário.

O SR. JUIZ FRANCISCO FALCÃO: De acordo(sem explicitação).

DECISÃO: A Turma, por unanimidade, acolhou a arguição de inconstitucionalidade e determinou a remessa do caso ao Plenário, ouvindo o Ministério Público Federal.

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5.ª REGIÃO

Tribunal Regional Federal 5ª Região Fls. 83

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 47873-CE

VOTO

O SR. JUIZ CASTRO MEIRA: Também estou de acordo. Inclusive, em outras oportunidades, tenho perfilhado os ensinamentos do eminente colega e tributarista, o seu conceito de renda como sendo necessariamente um aumento patrimonial. No caso, efetivamente, o art. 8º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, sem dúvida infringiu o conceito de renda que é sufragado na Constituição em combinação com o art. 43 do Código Tributário Nacional. No caso, como bem frisou o eminente Relator, seria inadmissível que as receitas fossem consideradas, quando ainda não recebidas e, ao mesmo tempo, as despesas fossem assim também conceituadas, quando ainda não foram devidamente pagas. E na verdade, não obstante a existência de suspensão do crédito tributário, a obrigação remanesce até que haja uma definição sobre aquela situação através da autoridade competente.

Por isso, também acompanho o voto de S. Exª, no sentido de se acolher a argüição de inconstitucionalidade, nos termos em que foi proposta.

RELATOR: O SR. JUIZ HUGO MACHADO.

PODER JUDICIÁRIO
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5.ª REGIÃO

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 47.873 - CE

APELANTE : GRANDE MOINHO CEARENSE S/A
ADVOGADO : ANTONIO CARLOS GARCIA DE SOUZA E OUTROS
APELADO : FAZENDA NACIONAL
ORIGEM : 3ª VARA - CE
RELATOR : JUIZ HUGO MACHADO

V O T O

EMENTA
TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. DÍVIDA COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. DEPÓSITOS.
- É induvidoso o direito que tem a pessoa jurídica de considerar, na determinação da base de cálculo de seu imposto de renda, o valor dos tributos que, ordinariamente dedutíveis nos termos da legislação vigente, tornaram-se devidos durante o período correspondente, e que estejam com exigibilidade suspensa em virtude de questionamento judicial. O fenômeno econômico (o tornar-se devido), não se confunde com o financeiro (o pagamento).
- Impor a consideração das receitas, ainda que não recebidas, na determinação da base de cálculo do tributo, e vedar a consideração de despesas efetivas, em virtude da inocorrência do pagamento, implica tributar o que na verdade não é acréscimo patrimonial, em violação direta do art. 43 do CTN.
- Admitida a inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei nº 8.541/92, para submeter a questão ao Plenário.

O JUIZ HUGO MACHADO (Relator): Está em questão a validade jurídica na norma do art. 8º, da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, segundo a qual serão consideradas como redução indevida do lucro real as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, haja ou não depósito judicial em garantia.

A Constituição Federal, em seu art. 153, inciso III, atribui competência à União para instituir e cobrar imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, sendo de decisiva importância, para o exame da validade das normas que cuidam desse imposto, a

determinação do que por renda e proventos de qualquer natureza se deve entender.

A propósito do conceito jurídico tributário de renda, já escrevemos:

> "É induvidoso que, em qualquer caso, se as palavras empregadas nas normas da constituição puderem ser livremente definidas pelo legislador ordinário, a supremacia da constituição não será mais que simples ornamento da literatura jurídica. Através de definições legais todos os dispositivos da *lei maior* poderão ser alterados pelo legislador ordinário.
>
> Como qualquer intérprete de normas jurídicas, o legislador, que é um intérprete da Constituição, goza de relativa liberdade ao interpretar qualquer de seus dispositivos. Desta forma, goza dessa liberdade relativa para formular o conceito de renda. Pode escolher entre os diversos conceitos fornecidos pelos economistas e financistas, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem prática. Não pode, todavia, formular, arbitrariamente, um conceito de *renda*, ou de *proventos de qualquer natureza*.
>
> Nem se diga que o legislador pode estabelecer um conceito de *renda por ficção legal*. Como assevera VALDIR DE OLIVEIRA ROCHA, "Esse fazer de conta não pode subsistir" (Repertório IOB de Jurisprudência, n.7/88, pág. 100). É da maior evidência que se assim não fosse ruiria inteiramente todo o sistema jurídico-constitucional.
>
> Considerando que a Constituição Federal descreve, ao fazer a partilha das competências tributárias, o âmbito de cada imposto, a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência do imposto sobre ***renda e proventos de qualquer natureza*** não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma das significações razoáveis dessa expressão. Se, no exercício dessa liberdade, o legislador transpõe o quadro, ou moldura, que a Ciência do Direito estabelece, definindo como renda o que renda não é, em qualquer de seus significados aceitáveis, agride a Constituição.
>
> Como qualquer lei, também aquela que direta ou indiretamente define o alcance da expressão *renda* e *proventos de qualquer natureza, está* sujeita ao controle de constitucionalidade.

Além disto, é importante observar que o Código Tributário Nacional definiu renda como *o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos*, e proventos de qualquer natureza como *os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda*. (art. 43, itens I e II). Adotou, portanto, o conceito de renda *acréscimo*. Sem acréscimo patrimonial não há, segundo o Código, nem renda, nem proventos.

Como se vê, o Código Tributário Nacional estreitou o âmbito de liberdade do legislador ordinário, que não poderá definir como renda, ou como proventos, algo que não seja na verdade um acréscimo patrimonial.

Resta saber, agora, o que é um *acréscimo patrimonial*, e mais uma vez pode ser colocada a questão de saber se o legislador ordinário pode definir livremente o que como tal se deva entender. A solução, aqui, há de ser também negativa, pelas mesmas razões. Se o legislador *ordinário* tivesse total liberdade para definir os conceitos utilizados pelo legislador *complementar* desapareceria, para efeitos práticos, a distinção entre lei complementar e lei ordinária, distinção relevante em nosso sistema jurídico, e que mais relevante será, certamente, com o advento da Constituição Federal ora em elaboração.

Não se diga, a pretexto de justificar a ampla liberdade do legislador ordinário na definição do significado da expressão *acréscimo patrimonial*, que se trata de expressão de sentido vago, ou ambíguo. Pode-se dizer realmente que tal expressão é vaga, ou que é ambígua. "Afirmar que as palavras e expressões jurídicas são, em regra, ambíguas e imprecisas não quer dizer porém que não tenham elas significado determinável." (EROS ROBERTO GRAU, Direito, Conceitos e Normas Jurídicas, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1988, pág. 60). Por isto mesmo, a afirmação da vaguidade, ou ambiguidade, de uma palavra, ou expressão, utilizada em uma norma jurídica, não se presta como fundamento para justificar a inteira liberdade de seu intérprete, ou aplicador.

No dizer de GENARO CARRIÓ, "*Los lenguajes naturales contienen palabras **vagas**. Con esto quiro referirme al siguiente fenómeno: muchas veces el foco de significado es único, y no plural ni parcelado, pero el uso de una palabra tal como de hecho se la emplea, hace que sea incierta o dudosa da inclusión de un hecho o de un objeto concreto dentro del campo*

> *de acción de ella. Hay casos típicos frente a los cuales nadie en su sano juicio dudaría en aplicar la palabra en juego. Hay casos claramente excluídos del campo de aplicación del vocablo. Pero hay otros que, a diferencia de los primeros y de los segundos, no están claramente incluídos ni excluídos."* (Algunas Palabras sobre las Palabras de la Ley, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, pág. 18).

Seguindo-se esse raciocínio, tem-se que alguns fatos podem ser seguramente incluídos no conceito de acréscimo patrimonial. Outros fatos, dele podem ser seguramente excluídos. A liberdade do legislador ordinário ficará, então, restrita àqueles fatos cuja inclusão, ou exclusão, seja duvidosa, e deva ser, por isto mesmo, objeto de uma decisão *política*.

É admissível, outrossim, a liberdade do legislador para estabelecer normas reguladoras da determinação do montante da renda, tendentes a evitar práticas fraudulentas. Não pode ele, porém, a esse pretexto, criar ficções legais absolutas. Nem pode, de qualquer outro modo, regular de tal forma a determinação da base de cálculo do imposto, que este termine por ser devido sem que tenha ocorrido o fato *renda*, vale dizer, *acréscimo patrimonial*.

Em conclusão, podemos afirmar que, no sistema jurídico brasileiro, (a) a expressão *renda e proventos de qualquer natureza* só abrange os fatos que possam ser considerados como *acréscimo patrimonial;* e (b) o legislador *ordinário* não pode definir como *acréscimo patrimonial* aquilo que evidentemente não o seja, na linguagem comum, e finalmente, (c) cabe ao Poder Judiciário, e em última instância ao SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, dizer o que se há de entender como ***acréscimo patrimonial,*** declarando a inconstitucionalidade do dispositivo de lei que estabelecer conceito diverso." (HUGO DE BRITO MACHADO, A Supremacia Constitucional e o Imposto de Renda, em Temas de Direito Tributário II Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1994, págs. 84/86).

E a respeito, especificamente, da questão aqui em exame, asseveramos:

> Em face do significativo número de ações impugnando a exigência de tributo, e do valor elevado dos recursos depositados em garantia do Juízo, nessas questões, resolveu o Governo desestimular essas disputas judiciais, e conseguiu, para tanto, aprovação de lei segundo a qual serão consideradas como redução

> indevida do lucro real as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos e seus acréscimos legais, cuja exigibilidade esteja suspensa, haja, ou não, depósito judicial em garantia.[1]
>
> Ressalvado o valor do imposto sobre a renda que, não constituindo despesa, não participa da formação da base de cálculo do imposto de renda de períodos seguintes, os demais tributos configuram despesas e, portanto, devem ser considerados na determinação da base de cálculo do imposto de renda, tenham sido pagos, ou não. Basta que sejam devidos e se tenha adotado, como adotam as pessoas jurídicas, por força de lei, o denominado regime de competência.
>
> O fato de haver o sujeito passivo tomado a iniciativa de questionar judicialmente a exigência do tributo não modifica a natureza econômica deste. Cria, é certo, uma situação de pendência, que não impede seja desde logo considerado como custo ou despesa. A final, se vitorioso na questão, o sujeito passivo deverá tratá-lo como um custo ou despesa recuperada.
>
> A norma que veda a consideração do valor desse tributo como despesa, ou em outras palavras, obriga a consideração desse valor como base de cálculo do imposto de renda, lesiona flagrantemente a norma da Constituição que autoriza a tributação da renda. E mais, pode-se considerar que lesiona também a norma da Constituição segundo a qual a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito." (HUGO DE BRITO MACHADO, A Supremacia Constitucional e o Imposto de Renda, em Temas de Direito Tributário II Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1994, págs. 97).

Realmente, no contexto da atividade empresarial, o tributo é, induvidosamente, uma despesa. O valor dos tributos devidos não pode, pois, integrar a base de cálculo do imposto de renda, posto que renda não é, porque evidentemente não consubstancia acréscimo patrimonial.

Dir-se-á que, no caso do art. 8º da Lei nº 8.541/92, o tributo não foi pago, e por isto é que o valor correspondente não pode ser tido como despesa.

O argumento é de validade apenas aparente.

---

1 - Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992 (DOU de 24.12.92).

Não se pode confundir o fenômeno ***econômico***, com o fenômeno ***financeiro***. Renda é fenômeno econômico. Por isto mesmo o seu montante deve ser determinado tendo-se em vista, em princípio, fenômenos econômicos, e não fenômenos financeiros.

Quando ocorre o fato imponível, fato que gera a obrigação tributária principal, ou dever de pagar o tributo, o patrimônio do contribuinte está automaticamente diminuído do valor dessa dívida tributária. Por isto mesmo, na escrituração contábil desse contribuinte é rigorosamente correto fazer-se o registo respectivo, constituindo-se a provisão para o pagamento do tributo, mediante o débito na conta indicativa da despesa, que integra o sistema de resultados, e o crédito na conta indicativa da obrigação a pagar, que integra o passivo exigível.

Em outras palavras, quando uma empresa realiza um ***faturamento***, correspondente à venda de mercadorias, e se torna devedora da COFINS, correspondente a 2% desse faturamento, seu patrimônio fica acrescido do valor do faturamento, mas é diminuído do valor da COFINS. Na apuração de seu lucro real, base de cálculo do imposto de renda, deve considerar, juntamente com outros elementos integrantes do sistema de resultados, a receita, vale dizer, o valor do faturamento, mas também a dívida da COFINS.

O pagamento do tributo é fato financeiro. Tal como o recebimento do preço da mercadoria. Se a empresa é obrigada a considerar, como elemento positivo na apuração de seu resultado econômico, como receita, o valor do faturamento, mesmo sem ter recebido esse valor, que pode estar escriturado como ***contas a receber***, pela mesma razão deve considerar, como elemento negativo, como despesa, o valor do tributo, mesmo sem ter pago esse valor, que pode estar escriturado como ***contas a pagar***.

Na legislação tributária diz-se ***regime de competência***, o sistema de apuração de resultados que considera o fato econômico. E ***regime de caixa***, aquele que considera o fato financeiro.

Embora, a rigor, não seja correto, é razoável admitir-se que a base de cálculo do imposto de renda da empresa seja determinada pelo ***regime de caixa***. Neste caso, as despesas somente serão consideradas quando efetivamente pagas. Mas as receitas, também, somente serão consideradas quando recebidas.

Inadmissível é a obrigação de considerar as receitas pelo regime de competência, considerando-as na apuração do resultado ainda que não recebidas, e as despesas pelo regime de caixa,

considerando-as na apuração somente quanto forem pagas. Isto implica fazer incidir o imposto sobre um valor que na realidade não se incorporou ao patrimônio do contribuinte.

O art. 8º, da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, proíbe sejam consideradas, na apuração do lucro real, vale dizer, na determinação da base de cálculo do imposto de renda, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, haja ou não depósito judicial em garantia.

Essa norma penaliza o contribuinte que ingressa em Juízo para impugnar exigências tributárias. Obriga-o a considerar integradas a seu patrimônio, para fins de determinação da base de cálculo do imposto de renda, quantias que na verdade não ganhou. Quantias que, até o advento, ainda incerto, de decisão definitiva a ele favorável, são dívidas suas para com a Fazenda Pública.

A obrigação tributária, nascida com a ocorrência do fato gerador respectivo (CTN, art. 113, § 1º), não deixa de existir em face de qualquer das causas de suspensão de sua exigibilidade. Até que seja a causa definitivamente julgada, a dívida existirá, e como tal deve ser tratada contabilmente, e como tal deve ser considerada para os efeitos jurídico-fiscais.

A sentença definitiva, se contrária ao contribuinte, determinará a conversão do depósito porventura efetuado em renda da Fazenda Pública. E só então estará extinta a obrigação tributária (CTN, art. 156, inciso VI). Se não havia depósito, o contribuinte, vencido, será compelido a fazer o pagamento (CTN, art. 156, I), ou então pode ocorrer uma outra causa legalmente prevista, de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, II, III e IV), e então a dívida estará extinta.

A sentença definitiva, se favorável ao contribuinte, extinguirá o crédito tributário, quando transitar em julgado (CTN, art. 156, inciso X). Neste caso, tem-se uma recuperação de despesa, que será registrada na escrituração contábil da empresa, resultando acrescido o resultado do período em que ocorrer o fato, vale dizer, a extinção da dívida pelo trânsito em julgado da decisão.

Não tenho dúvida de que a norma do art. 8º, da Lei nº 8.541/92, contraria, diretamente, o art. 43 do Código Tributário Nacional, na medida em que considera *renda* tributável o que na verdade não representa acréscimo patrimonial. E lesiona

duplamente, por via indireta, a Constituição Federal de 1988, na medida em que: (a) opõe obstáculo ao ingresso em Juízo, em afronta a seu art. 5º, inciso XXXV, e (b) alarga indevidamente a competência que o art. 153, inciso III, atribuiu à União.

Assim, tenho como suficiente, para justificar o deferimento da segurança, a violação do art. 43, do Código Tributário Nacional. Contudo, no caso de que se cuida, acatando o posicionamento desta egrégia Turma, voto no sentido de que seja submetida a matéria ao Plenário, para que seja declararada a inconstitucionalidade do questionado artigo.

É como voto.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROCURADORIA REGIONAL DA REPÚBLICA - 5ª REGIÃO

Fls. 94

PARECER Nº 976/95

Ref.: AMS 47873-CE
Proc.: 95.05.03481-4
Relator: Juiz Hugo Machado - 1ª Turma

EMENTA: Apelação em mandado de segurança. Argüição de inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 8.541/92. Tributos e contribuições. Exigibilidade suspensa. Art. 151, incisos II e IV do CTN. Dedutibilidade, para fins de apuração do lucro real, condicionada ao regime de caixa. Situação de pendência não modifica a natureza da exação, nascida do fato imponível. Diferir a dedução para o período do efetivo pagamento, mantida a receita no regime de competência, é fazer incidir o IRPJ sobre renda fictícia. Inocorrência de acréscimo patrimonial. Ausência de fato imponível. Ofensa ao art. 153, inciso III, da CF e ao art. 43, incisos I e II, do CTN. Desestímulo ao questionamento em Juízo. Ofensa ao art. 5º inciso XXXV da CF.

A impetrante do *writ*, ora apelante, GRANDE MOINHO CEARENSE S.A., tem contra si denegada a segurança na ação mandamental, em que pretende a garantia de seu direito de, na determinação da base de cálculo do IRPJ, ter como despesas os valores dos tributos, em Juízo questionados, cujo pagamento deixou de efetuar em virtude da suspensão da exigibilidade referente ao Programa de

Integração Social - PIS, Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM e Contribuição sobre o Faturamento - COFAT.

Sustenta a apelante a inconstitucionalidade e ilegalidade do art. 8° da Lei n° 8.541, de 23.12.92 face o disposto no art. 5° inciso XXXV e no art. 153 inciso III da CF, bem como, o disposto no art. 43 do CTN (fls. 72).

Unânime a acolhida da argüição de inconstitucionalidade (fls. 82), vieram os autos ao MPF para fins do disposto no art. 97 da CF.

O eminente Juiz Relator, Dr. Hugo de Brito Machado, deixou, em seu voto, patenteado o cerne da questão a ser submetida a desate pelo plenário do TRF-5ª Região.

Não se deixou levar pela discussão em torno da disponibilidade ou não, pelo contribuinte, ora apelante, do valor judicialmente depositado, bem como, da voluntariedade de tal depósito por ser facultativo e não obrigatório.

Trata-se de uma discussão periférica. A uma, porque o questionado art. 8° da Lei n° 8.541/92 diz textualmente "haja ou não depósito judicial em garantia"; a duas, porque, enquanto depósito de coisa fungível, é um depósito irregular e, enquanto tal, a propriedade se transfere do depositante para o depositário de molde a não desnaturá-lo o fato de vincular-se ao litígio e à disposição do Juízo, vez que se rege pelos dispositivos legais atinentes ao depósito, conforme Orlando Gomes em "Contratos", Forense, 5ª Ed., 1975, pág. 408.

Quanto à mudança de titular, quando efetuado o depósito bancário, do *quantum* fungível, cujo senhorio passa a ser o estabelecimento depositário, há precedente neste Colendo Tribunal, que acolheu a argüição de inconstitucionalidade do convencionalmente chamado bloqueio ou confisco de cruzados novos.

Naquela oportunidade o Dr. Juiz Relator sustentou na 2ª Turma a inconstitucionalidade argüida, sem reconhecer Dr. Lázaro Guimarães, atualmente na presidência do Egrégio TRF-5ª Região, ofensa alguma ao princípio constitucional da propriedade, vez que a parte prejudicada, de tal numerário retido já não era mais senhor. Posteriormente no plenário da Corte Regional com brilhantismo o argumento foi renovado (Argüição de Inconstitucionalidade na AMS n° 2.379-PE).

Ademais, *in casu*, pertencer ou não ao depositante, ter ele ou não a disponibilidade dos valores judicialmente depositados, é apenas tangenciar o momento da ocorrência do fato imponível do IRPJ e o período em que são admitidas as deduções para fins de sua base de cálculo, o lucro real.

Tribunal Regional Federal 2ª Região Fls. 96

A questão, no caso vertente, radica-se na base de cálculo do fato imponível do IRPJ, o acréscimo patrimonial, donde emerge a obrigação tributária, que não deixa de existir com a suspensão de sua exigibilidade (art. 151 incisos II e IV do CTN), vez que só se extingue "juntamente com o crédito dela decorrente" (art. 113 § 1° *in fine* do CTN) nas modalidades elencadas pelo art. 156 do CTN.

A base de cálculo do imposto de renda pessoa jurídica é o lucro real, cuja apuração o art. 7° da Lei n° 8.541, de 23.12.92 adota segundo o regime de caixa (fato financeiro), enquanto a receita é computada pelo regime de competência (fato econômico) de acordo com o art. 187 § 1° da LSA (Lei n° 6.404/76) e art. 6° § 1° do Decreto-Lei n° 1.598/77.

Tamanha assimetria legal evidencia-se no comando do art. 8° da Lei n° 8.541/92, que considera como redução indevida do lucro real, *in casu*, a contabilizada como custo ou despesa referente ao PIS, AFRMM e COFAT com exigibilidade suspensa na forma do art. 151 do CTN.

Não chega a impressionar o argumento, segundo o qual só se configuraria tributação de receita bruta se não ocorresse dedução em caso de ser invalidada a própria obrigação tributária.

Admitir tal argumento implica em anuir com a antecipação do pagamento do IRPJ, ou seja, antes da ocorrência de acréscimo patrimonial para a empresa, ora apelante; em se revestir o imposto, sob o *nomen juris* de renda, antecipadamente exigido, de novo tributo, incidente sobre valores de três tributos com exigibilidade suspensa, sem que tenha sido instituído por lei; em assumir tal antecipação a natureza de empréstimo compulsório, cuja devolução ocorreria com uma extinção hipotética do crédito tributário, mediante sentença trânsita em julgado em favor da empresa, ora apelante.

O suporte fático é de ordem econômica: o acréscimo patrimonial. Enquanto pendente de recurso judicial, haja ou não depósito, o fato imponível do IRPJ induvidosamente inocorreu quanto aos valores dos tributos com exigibilidade suspensa.

Ex vi legis os respectivos valores tendem mais para o Fisco, do que para aumentar o patrimônio da empresa, ora apelante, por subsistir para esta a obrigação, nascida com o fato gerador do PIS, AFRMM e COFAT, até que, se for o caso, venham, por sentença definitiva, a serem dados como inexistentes os fatos imponíveis atinentes aos tributos questionados.

Os valores, quando depositados, têm sua origem não necessariamente conhecida, podendo inclusive terem sido levantados mediante empréstimo contraído pelo contribuinte, de tal forma que o

Tribunal Regional Fed. Fls. 37 2.ª Região

lançamento contábil de crédito e débito ou receita e despesa necessariamente não aponta para o acréscimo patrimonial do sujeito passivo tributário.

Enquanto *sub judice*, a exigibilidade antecipada do IRPJ no tocante aos valores dos tributos impugnados, configura nova exação sem hipótese legal de incidência, vez que a não dedutibilidade estabelecida no art. 8º da Lei nº 8.541/92, para fins de apuração do lucro real, implica em fazer incidir alíquota do IRPJ sobre valores de três outros tributos com exigibilidade suspensa, sem que os respectivos créditos tributários tenham sido extintos, o que não se coaduna com o art. 150 inciso I da CF, pois a natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, de tal forma que, a título de IRPJ, a ora apelante é contribuinte de um novel imposto inominado, a teor do art. 4º inciso I do CTN, dada a irrelevância da denominação tributária.

Ainda que os respectivos créditos do PIS, AFRMM e COFAT venham a ser extintos por sentença de que não mais caiba recurso, a compensação em favor da empresa, ora apelante, em verdade, seria a devolução pela Fazenda Nacional de valores, tomados compulsoriamente emprestados do contribuinte durante a demanda judicial, sem que para tanto o Fisco, tivesse respaldo em lei complementar, a teor do art. 148 da CF e do art. 15 do CTN.

Prima facie, a melhor denominação para o novo tributo inominado seria designá-lo empréstimo compulsório.

Dada a subsistência da obrigação tributária, apesar de suspensa a exigibilidade dos tributos questionados em Juízo distinto do presente feito, a conseqüente evidência de ter inocorrido acréscimo patrimonial para a empresa, ora apelante, não autoriza admitir com o impetrado, ora apelado, que

> "a situação geradora da obrigação não está caracterizada de forma a autorizar o seu registro contábil como despesa. Desse modo, só existirá despesa ou o ônus do imposto, na hipótese de ser mantida a exigência, quando então o seu pagamento será efetuado" (fls. 45).

Suspensa a exigibilidade dos tributos, se em razão do art. 151 do CTN a autoridade impetrada considera ausente o princípio da evidência, como considerar evidenciada, pelo mesmo regime de caixa, a ocorrência de acréscimo patrimonial com os valores a eles referentes?

Além disso, não pode prevalecer o entendimento externado pela autoridade impetrada, ora apelada, que tem como contraditória a pretensão da impetrante, ora apelante, pois, segundo a autoridade fiscal:

Tribunal Regional Federal Fls. 98 2.ª Região

> "se a empresa considera ilegítimos estas contribuições e taxas, tanto assim que resolveu discuti-los judicialmente, como considerá-los dedutíveis, se os considera inexistentes?" (fls. 45).

A incongruência apontada pela ora apelada, é só aparente, vez que a ora apelante questiona as exações do PIS, AFRMM e COFAT (fls. 04 nº 01) e considera seus respectivos valores dedutíveis para fins de apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ, por tê-los, para tal fim, como inexistentes pelo regime de caixa e, como existentes tais valores pertinentes às respectivas obrigações tributárias, por terem nascido do fato imponível pelo regime de competência, até que sentença definitiva diga o contrário.

Melhor sorte não abriga o argumento de que, no caso vertente, a autoridade impetrada, ora apelada, não estaria a fazer incidir o IRPJ sobre a renda bruta. Tal argumento não pode ser agasalhado, pois ainda que posteriormente venha a ser devolvido seu respectivo valor ao apelante, em decorrência de sentença definitiva, ainda assim, a não dedutibilidade, imposta pelo art. 8º da Lei nº 8.541/92, de despesas e custos com os três tributos questionados, não afasta a exigibilidade de tais valores antes de sua integração ao patrimônio da empresa, ora apelante, ou seja, da ocorrência do fato gerador do IRPJ, definido no art. 43 do CTN.

A exigência do Fisco sem a ocorrência do fato imponível do IRPJ, "complexivo apenas no que concerne à forma de apuração, forma esta, todavia, que não integra o núcleo do fato gerador do referido tributo", segundo o magistério de Ives Gandra da Silva Martins ("O Fato Gerador do Imposto de Renda e o Princípio da Irretroatividade" in "*Curso de Direito Tributário*", 3ª ed., 1994, volume I, pág. 310), afronta o art. 5º inciso XXXV da CF na medida em que pune, *in casu*, o impetrante, ora apelante, com um *plus* além de suas obrigações tributárias, por ter obtido judicialmente a suspensão da exigibilidade do crédito.

Por ter preferido questionar três tributos em Juízo, subseqüentemente sobreveio a exigibilidade de mais um gravame sob o aparente abrigo do denominado IRPJ. Este que tem fato gerador periódico "devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos" (art. 38 da Lei nº 8.383/91), mantida a anual declaração de rendimentos.

Na realidade o lucro real não se confunde com o lucro comercial ou contábil, como assinala Fortunato Bassani Campos (ob. cit. pág. 345), como as deduções mês a mês, ao arrepio do art. 8º da Lei nº 8.541/92, não configuram acréscimos no patrimônio do apelante, pois, conforme leciona o Dr. Hugo de Brito Machado ("*Curso de Direito Tributário*", 10º ed., 1994, pág. 217):

Tribunal Regional Federal 5ª Região Fls. 99

> "Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda acréscimo".

Outro não é o entendimento externado pela Excelsa Corte no RE nº 117887-6-SP (DJ de 23.04.93, pág. 6.923), quando se reportou ao art. 15 inciso IV da CF de 1946 como óbice para o legislador ordinário estebelecer como renda uma ficção legal, apurada por procedimentos contábeis.

A inconstitucionalidade e ilegalidade da nova exação é evidente, vez que em respeito à capacidade econômica do contribuinte (art. 145 § 1º da CF).

> "Na relação jurídica tributária há uma relação econômica subjacente, e esta é que deve ditar o significado da norma" (Dr. Hugo de Brito Machado, ob. cit., pág. 79).

Sem que o contribuinte, ora apelante, revele renda ou acréscimo patrimonial como indicativo de sua capacidade contributiva, vê-se na contingência de futuramente deixar de ajuizar uma ação, não só ele mas qualquer contribuinte, pois, em assim agindo, como agora estará sujeito compulsoriamente a despender valores pecuniários em favor do sujeito ativo tributário (art. 3º do CTN), como se tributo fosse uma penalidade, decorrente da apreciação judicial dos tributos questionados e com exigibilidade suspensa (art. 151, II e IV do CTN), cuja propositura da ação pelo contribuinte não é um ato ilícito, mas uma escolha, com ou sem depósito judicial, assegurada pelo art. 5º inciso XXXV da Carta Política de 1988.

Por tais razões, impõe-se a declaração da inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 8.541/92.

É o parecer.

Recife, 29 de novembro de 1995.

IVALDO OLIMPIO DE LIMA
Procurador Regional da República

PAR976.doc

Tribunal Regional Federal
Fls 101
5ª Região

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA AMS Nº 47.873-CE

APELANTE	:	GRANDE MOINHO CEARENSE S/A
ADVOGADO	:	ANTONIO CARLOS GARCIA DE SOUZA E OUTROS
APELADO	:	FAZENDA NACIONAL
ORIGEM	:	3ª VARA - CE
RELATOR	:	JUIZ HUGO MACHADO

R E L A T Ó R I O

O SR. JUIZ HUGO MACHADO: A egrégia 1ª Turma, em decisão proferida em 03/08/95, entendendo ser inconstitucional o art. 8º, da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, deliberou submeter a questão ao Egrégio Plenário deste Tribunal.

A norma em questão, considera como redução indevida do lucro real, as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, haja ou não depósito judicial em garantia.

O Ministério Público Federal, ofertou parecer opinando pela declaração de inconstitucionalidade do referido artigo.

Sem revisão.

É o relatório.

Tribunal Regional Federal
Fls 102
5.ª Região

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA AMS Nº 47.873-CE

APELANTE	:	GRANDE MOINHO CEARENSE S/A
ADVOGADO	:	ANTONIO CARLOS GARCIA DE SOUZA E OUTROS
APELADO	:	FAZENDA NACIONAL
ORIGEM	:	3ª VARA - CE
RELATOR	:	JUIZ HUGO MACHADO

V O T O

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEDUTIBILIDADE DE TRIBUTOS. REGIME DE COMPETÊNCIA. DÍVIDA COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA. DEPÓSITOS.

- É induvidoso o direito que tem a pessoa jurídica de considerar, na determinação da base de cálculo de seu imposto de renda, o valor dos tributos que, ordinariamente dedutíveis nos termos da legislação vigente, tornaram-se devidos durante o período correspondente, e que estejam com exigibilidade suspensa em virtude de questionamento judicial. O fenômeno econômico (o tornar-se devido), não se confunde com o financeiro (o pagamento).

- Impor a consideração das receitas, ainda que não recebidas, na determinação da base de cálculo do tributo, e vedar a consideração de despesas efetivas, em virtude da inocorrência do pagamento, implica tributar o que na verdade não é acréscimo patrimonial, em violação direta do art. 43 do CTN.

- Inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei nº 8.541/92.

O JUIZ HUGO MACHADO (Relator): Está em questão a validade jurídica na norma do art. 8º, da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, segundo a qual serão consideradas como redução indevida do lucro real as importâncias contabilizadas como custo ou despesa, relativas a tributos ou contribuições, sua respectiva atualização monetária e as multas, juros e outros encargos, cuja exigibilidade esteja suspensa nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, haja ou não depósito judicial em garantia.

A Constituição Federal, em seu art. 153, inciso III, atribui competência à União para instituir e cobrar imposto

14h40min/Wedja

T. Pleno 13.03.96

Tribunal Regional Federal 5ª Região Fls 11

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 47.873-CE

VOTO

O SR. JUIZ CASTRO MEIRA: Tive oportunidade de acompanhar o Relator por ocasião do julgamento da Turma e nesta oportunidade creio desnecessário maiores considerações porque o eminente Juiz Hugo Machado teceu uma análise pormenorizada quanto ao exame do imposto de renda na Constituição, no Código Tributário Nacional, e em frente a essas normas do art. 8º da Lei 8.541 de 23/12/92 cuja constitucionalidade está sendo posta em questão. Gostaria apenas de fazer uma ligeira digressão com base, aliás,em estudo já apresentado por S. Exa., e trazer o assunto a reflexão, que diz respeito até que ponto o legislador ordinário tem liberdade para definir um conceito que é expresso na Constituição. No caso, é o conceito de renda e proventos de qualquer natureza. Nós concordamos que a Constituição, efetivamente, não diz o que é renda,porém, a lei complementar que é o Código Tributário Nacional, estabelece o conceito de renda como um acréscimo patrimonial. Então o que se coloca é saber se esse valor que é colocado à disposição do Fisco, no caso, poderá ser exigido, é o caso do depósito, ou se esse valor pode ser considerado como renda. Então, estamos a verificar que, na verdade, não existe essa renda porque o contribuinte está sujeito ao pagamento daquele valor e como bem colocou aqui, Dr. Hugo Machado, o que acontece no momento em que eventualmente o contribuinte for vencedor na causa, é que só neste momento aquele valor reverterá ao seu patrimônio com a classificação contábil diversa, ou seja, como renda recuperada. De tal modo, não tenho dúvida da incompatibilidade dessa norma com a regra da Constituição, que estabelece que o imposto é sobre a renda, e tendo em vista que renda é o que dispõe o art. 43 do Código Tributário Nacional, ou seja, acréscimo patrimonial, o legislador ordinário não poderia assim considerar, estabelecendo uma norma contra as próprias forças pela lei complementar no art. 43 aqui já referido.

Então, em suma, também acompanho o Relator.

RELATOR: O SR. JUIZ HUGO MACHADO.

TTB

14h20min - Beatriz

T.Pleno - 15.04.98

PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 47.873-CE
DECISÃO

Prosseguindo o julgamento, o Tribunal, por maioria, rejeitou a argüição de inconstitucionalidade. Vencidos os Srs. Juízes Hugo Machado, Castro Meira e Francisco Falcão. Lavrará o acórdão o Sr. Juiz Petrúcio Ferreira. Presidiu o julgamento o Sr. Juiz José Maria Lucena.

RELATOR: O SR. JUIZ HUGO MACHADO.