

Alexandre Coutinho da Silveira

João Paulo Mendes Neto

[ORGANIZADORES]

**REVISTA DE  
DIREITO TRIBUTÁRIO**  
DA AATP

1

[COLABORADORES]

Alexandre Coutinho da Silveira

Amanda Lima Ramos

Ana Beatriz Santana Pinto

Ana Beatriz Vilar Marques da Silva

Breno Lobato Cardoso

Bruna Porto de Oliveira Cunha

Carlos Alberto Schenato Junior

Eldonclei Lira de Abreu Passos

Fernando Favacho

Gabriela de Souza Mendes

Gabrielle Couto

Giovanni Hage Karam Giordano

João Arêas

João Paulo Mendes Neto

Luísa Mendes Francês

Luma Cavaleiro de Macedo Scaff

Maria Stela Campos da Silva

Max Vinicius Marialva Ribeiro

Reginaldo Angelo dos Santos

Roberta de Amorim Dutra

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins

Thiago Pereira de Carvalho

Tomaz Maneschy Segatto

Victoria Cascaes Brito



Associação dos Advogados Tributaristas do Pará





Alexandre Coutinho da Silveira  
João Paulo Mendes Neto  
[ORGANIZADORES]

**REVISTA DE  
DIREITO TRIBUTÁRIO**  
DA AATP

1

[COLABORADORES]

Alexandre Coutinho da Silveira  
Amanda Lima Ramos  
Ana Beatriz Santana Pinto  
Ana Beatriz Vilar Marques da Silva  
Breno Lobato Cardoso  
Bruna Porto de Oliveira Cunha  
Carlos Alberto Schenato Junior  
Eldonclei Lira de Abreu Passos  
Fernando Favacho  
Gabriela de Souza Mendes  
Gabrielle Couto  
Giovanni Hage Karam Giordano

João Arêas  
João Paulo Mendes Neto  
Luísa Mendes Francês  
Luma Cavaleiro de Macedo Scaff  
Maria Stela Campos da Silva  
Max Vinicius Marialva Ribeiro  
Reginaldo Angelo dos Santos  
Roberta de Amorim Dutra  
Rogério Vidal Gandra da Silva Martins  
Thiago Pereira de Carvalho  
Tomaz Maneschy Segatto  
Victoria Cascaes Brito



Associação dos Advogados Tributaristas do Pará



Copyright© 2022 by Alexandre Coutinho da Silveira & João Paulo Mendes Neto

Produção Editorial: Habitus Editora

Editor Responsável: Israel Vilela

Capa e Diagramação: Conrado Esteves

As ideias e opiniões expressas neste livro são de exclusiva responsabilidade dos Autores, não refletindo, necessariamente, a opinião desta Editora.

CONSELHO EDITORIAL:

<b>Alceu de Oliveira Pinto Junior</b> UNIVALI	<b>Gisilene Passon P. Francischetto</b> UC (Portugal)–FDV/ES
<b>Antonio Carlos Brasil Pinto</b> ( <i>in memoriam</i> ) UFSC	<b>Horácio Wanderlei Rodrigues</b> FURG
<b>Cláudio Macedo de Souza</b> UFSC	<b>Jorge Luis Villada</b> UCASAL–(Argentina)
<b>Dirajaia Esse Pruner</b> UNIVALI–AMATRA XII	<b>José Sérgio da Silva Cristóvam</b> UFSC
<b>Edmundo José de Bastos Júnior</b> UFSC- ESMESC	<b>Juan Carlos Vezzulla</b> IMAP (Portugal)
<b>Eduardo de Carvalho Rêgo</b> UFSC	<b>Juliano Keller do Valle</b> UNIVALI–ESA OAB/SC
<b>Elias Rocha Gonçalves</b> IPEMED–SPCE Portugal–ADMEE Europa–CREFAL Caribe	<b>Lauro Ballock</b> UNISUL
<b>Fernando Luz da Gama Lobo D'Eça</b> IES–FASC	<b>Marcelo Gomes Silva</b> UFSC–ESMPSC
<b>Flaviano Vetter Tauscheck</b> CESUSC-ESA-OAB/SC	<b>Marcelo Buzaglo Dantas</b> UNIVALI
<b>Francisco Bissoli Filho</b> UFSC	<b>Nazareno Marcineiro</b> UFSC–ACADEMIA DA PMSC
<b>Geyson Gonçalves</b> CESUSC–ESA OAB/SC	<b>Paulo de Tarso Brandão</b> UNIVALI

S587r

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; MENDES NETO, João Paulo

Revista de Direito Tributário da AATP: edição 1 / Alexandre Coutinho da Silveira...[et al.]; Organizadores: Alexandre Coutinho da Silveira & João Paulo Mendes Neto.

1ª ed. – Florianópolis: Habitus, 2022.

372 p.; 15,5 x 22,5 cm

ISBN: 978-65-89866-56-5

1. Direito Tributário 2. Advocacia Tributária 3. Fazenda 4. Contribuintes - Brasil I. Título

CDU 341.3

É proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, inclusive quanto às características gráficas e/ou editoriais. A violação de direitos autorais constitui crime (Código Penal, art.184 e seus §§ 1o, 2o e 3o, Lei nº 10.695, de 01/07/2003), sujeitando-se à busca e apreensão e indenizações diversas (Lei nº9.610/98).



Todos os direitos desta edição reservados à Habitus Editora.  
[www.habituseditora.com.br](http://www.habituseditora.com.br) – [habituseditora@gmail.com](mailto:habituseditora@gmail.com)

Impresso no Brasil  
Printed in Brazil

# SUMÁRIO

PREFÁCIO AO 1º NÚMERO DA REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA  
AATP - ASSOCIAÇÃO DOS ADVOGADOS TRIBUTARISTAS DO PARÁ.... 9

APRESENTAÇÃO.....13

*Helenilson Cunha Pontes*

A HOLDING FAMILIAR E SEUS ASPECTOS  
SUCESSÓRIOS E TRIBUTÁRIOS ..... 29

*Eldonclei Lira de Abreu Passos*

*Rogério Vidal Gandra da Silva Martins*

*Roberta de Amorim Dutra*

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA  
ENTRE AS LEIS FEDERAL (LEI 13.988/20) E AS DOS ESTADOS  
DE SÃO PAULO (LEI 17.293/20) E DO PARÁ (LEI 9.260/21)..... 45

*João Reinaldo Cruz Arêas*

*Orientadora: Maria Stela Campos da Silva*

POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA ARBITRAGEM,  
NO BRASIL, COMO MEIO ADEQUADO E APROPRIADO  
DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS ..... 73

*Reginaldo Angelo dos Santos*

GRUPO ECONÔMICO E A SOLIDARIEDADE DE  
DÉBITO TRIBUTÁRIO EM RAZÃO DO “INTERESSE COMUM” ..... 99

*Max Vinicius Marialva Ribeiro*

APLICAÇÃO DA EQUIDADE SOB AS MULTAS FISCAIS: ANÁLISE  
DA QUALIFICADORA DA MULTA DE 150% DA LEI 9.430/1996 ..... 129

*Gabrielle Couto Ramalho*

*Fernando Gomes Favacho*

PROTESTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO GARANTIDO:  
UMA ANÁLISE SOBRE OS EFEITOS DA GARANTIA E A (IM)  
POSSIBILIDADE DA SUSTAÇÃO DO PROTESTO DA DÍVIDA ATIVA..... 157

*Tomaz Maneschy Segatto*

A ADI 6632 E O CENÁRIO DA DESONERAÇÃO  
DA FOLHA DE PAGAMENTO NA CONSTRUÇÃO CIVIL..... 185

*Bruna Porto de Oliveira Cunha*

*Maria Stela Campos da Silva*

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA PRESUNÇÃO DA BASE  
DE CÁLCULO DO ISSQN NO “REGIME ESPECIAL” DE  
RECOLHIMENTO EM SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS..... 207

*João Paulo Mendes Neto*

*Carlos Alberto Schenato Junior*

O APROVEITAMENTO CRÉDITOS DE ICMS NAS OPERAÇÕES  
ENVOLVENDO TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE  
ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE: EFEITOS  
PRÁTICOS DA ADC 49 E O DIREITO À NÃO CUMULATIVIDADE..... 233

*Victoria Cascaes Brito*

*Orientadora: Luma Cavaleiro de Macedo Scaff*

A TRIBUTAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA À LUZ DO  
PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E ELASTICIDADE:  
UMA ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 734.139/SC ..... 257

*Ana Beatriz Santana Pinto*

*Ana Beatriz Vilar Marques da Silva*

*Orientador: Giovanni Hage Karam Giordano*

A COBRANÇA ANTECIPADA DO DIFERENCIAL  
DE ALÍQUOTA DE ICMS, EM RAZÃO DA SITUAÇÃO CADASTRAL  
DE “ATIVO NÃO REGULAR” NO ESTADO DO PARÁ..... 283

*Gabriela de Souza Mendes*

A IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DA TUST E TUSD  
NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS: UM ESTUDO A PARTIR  
DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....311

*Alexandre Coutinho da Silveira*

*Gabriela de Souza Mendes*

*Luísa Mendes Francês*

INCONSTITUCIONALIDADE DA BASE DA CFEM NA HIPÓTESE  
DE CONSUMO, ANTES E/OU DEPOIS DA LEI 13.540/17..... 343

*Amanda Lima Ramos*





# **PREFÁCIO AO 1º NÚMERO DA REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA AATP - ASSOCIAÇÃO DOS ADVOGADOS TRIBUTARISTAS DO PARÁ**

Cara leitora e caro leitor,

01. Qual razão para o surgimento de mais uma Revista de Direito Tributário em nosso país, que já conta com várias de excelente qualidade?

No presente caso, a resposta é óbvia e direta: para divulgar o conhecimento haurido da experiência e do saber dos advogados paraenses, o que se justifica por várias razões.

A primeira é federativa, pois, sendo o Brasil uma federação articulada em três níveis, aos quais são atribuídas competências tributárias próprias, existem peculiaridades normativas em cada Estado e Município que nem sempre são encontradas em outras unidades. Assim, questões de ICMS ou de IPTU que ocorrem no Pará devem ser divulgadas e disseminadas a fim de que se proceda a uma análise comparada com as demais unidades federadas, identificando as soluções encontradas por quem está na lida diária enfrentando os problemas concretos e teóricos que se colocam à sua frente. Isso pode dar ensejo a uma atividade pouco explorada no Brasil, que diz respeito ao direito comparado federativo no âmbito interno, que tem no direito tributário um campo fértil.

Outro âmbito é o da judicialização, decorrente do anterior, uma vez que a disputa com os Fiscos estaduais e municipais é de

competência da justiça local, sendo necessário conhecer e divulgar as soluções dos litígios referentes aos tributos de sua alçada.

Pode-se incluir nesse rol a análise da tributação federal e da teoria do direito tributário, uma vez que o saber local pode vir a encontrar soluções ainda não suficientemente exploradas no âmbito nacional, a despeito da usual soberba de quem se encontra nos centros de maior disseminação da cultura jurídica com o saber produzido nos demais polos – trata-se de um preconceito, que embute um sentimento discriminatório.

Além disso, uma revista permite o intercâmbio de ideias, pois, além de disseminar o saber local, também divulga a cultura advinda de outros centros jurídicos.

A ideia básica está em Fernando Pessoa, quando afirma que “O Tejo é mais belo que o rio que corre pela minha aldeia, (...) Pelo Tejo vai-se para o Mundo. Para além do Tejo há a América”. O saber é universal, e, ao se falar do rio que corre em sua aldeia, se está a falar ao mundo.

02. Uma revista jurídica acadêmica divulga uma determinada espécie de conhecimento universal, que pode ser aplicado em qualquer local em que aquelas normas vigem.

Uma revista que une o saber acadêmico à experiência advocatícia, como esta, tem um escopo diferente, pois alia o conhecimento à prática, e visa apresentar os problemas concretos encontrados na atividade diária enfrentada pelos profissionais que estão na linha de frente em busca de soluções. Esta linha de convergência entre o saber teórico e o prático é de suma importância, pois é falsa a afirmação de que “na prática a teoria é outra”. Não é assim.

Na verdade, se a prática não confirmar a teoria, esta encontra-se errada, e deve-se buscar outras bases teóricas para a solução do problema. Esta relação de tensão entre a teoria mais adequada àquela prática é o que deve nortear os estudos jurídicos. Se a teoria não confirmar a prática, livre-se daquela teoria e busque apoio em outras bases.

Eis outra razão pela qual deve-se louvar a iniciativa de uma revista que seja, ao mesmo tempo, teórica e prática, calcada na atividade quotidiana dos advogados.

03. Pode-se pensar ainda que uma revista com essas características envolve apenas a visão dos contribuintes, contraposta à dos Fiscos. Trata-se de um erro, pois o direito tributário, a despeito de binário, uma vez que em um dos lados da relação sempre haverá o Fisco, não pode conter uma visão unilateral.

É necessário que haja espaço para que sejam divulgadas as razões da incidência, devendo ser exposto também este lado do problema e seus argumentos, que não podem se cingir apenas à vetusta e sem sustentação “razões de Estado”. Os argumentos pró Fisco devem ter amparo jurídico, senão será apenas um ato de força, sem juridicidade, e sua divulgação é sempre bem-vinda e oportuna.

Nesse sentido, a ideia acadêmica de liberdade de expressão deve estar sempre presente, bem como o necessário contraditório argumentativo, expondo as razões a favor e contra os argumentos em combate, e apresentadas soluções jurídicas de parte a parte.

04. Na qualidade de membro honorário da AATP minha alegria em prefaciar este 1º número da Revista é enorme, e se amplia ao identificar que o atual Presidente da Associação é Breno Lobato Cardoso, que foi meu orientado no mestrado na UFPA, sendo, desde antes, um advogado de escol.

Fico duplamente honrado ao ver que este 1º número foi organizado por Alexandre Coutinho da Silveira, que foi meu orientado no mestrado e no doutorado na USP, e por João Paulo Mendes Neto, fraterno amigo, com quem compartilho a presença em inúmeras associações jurídicas. Ambos docentes de qualidade e advogados combativos.

No rol de autores e autoras, identifico colegas de trabalho e ex-alunos, o que igualmente me enche de orgulho.

Parodiando Bertold Brecht, pode-se afirmar que existem iniciativas que são pontuais e são boas; existem aquelas duradouras, que são melhores. E existem outras que duram a vida toda, e são imprescindíveis.

Esta iniciativa da AATP – Associação dos Advogados Tributários do Pará faz parte daquelas imprescindíveis para a disseminação da cultura e do saber do direito tributário, engrandecendo os estudos sobre a matéria e amplificando o conhecimento paraense para todo o país.

Parabéns aos membros da AATP e desejo bom desfrute aos destinatários desta obra.

De Belém e de São Paulo, 25 de janeiro de 2022.

*Fernando Facury Scaff*

Advogado, Membro honorário da AATP

Professor Titular de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo – USP

Professor Titular aposentado de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal do Pará – UFPA

## APRESENTAÇÃO

*Helenilson Cunha Pontes*

Livre-Docente e Doutor em Direito (USP)

É com muita satisfação que recebo o convite da Associação dos Advogados Tributaristas do Estado do Pará – AATP para escrever algumas linhas a título de apresentação do volume inaugural da Revista de Direito Tributário recentemente criada pela Associação.

A nova Revista de Direito Tributário já nasce em grande estilo, albergando estudos de elevado nível técnico nos mais diferentes assuntos na seara da tributação. Estou certo de que o novo veículo será palco para o brilho de grandes juristas e estudiosos do Direito Tributário no Estado do Pará e no Brasil.

Ana Beatriz Santana Pinto, Ana Beatriz Vilar Marques da Silva e Giovanni Hage Karam Giordano analisam a tributação da energia elétrica à luz do princípio da seletividade e elasticidade, tomando como pano de fundo o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário 734.139/SC.

Também no campo do ICMS, Victoria Cascaes Brito e Luma Cavaleiro de Macedo Scaff apresentam estudo acerca do aproveitamento de créditos de ICMS envolvendo a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e os efeitos práticos da ADC 49, diante do direito à não-cumulatividade do tributo. As autoras sustentam que a transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo contribuinte não se encaixa nos conceitos de não-incidência ou isenção, sendo possível a manutenção dos créditos.

A cobrança antecipada do diferencial de alíquota de ICMS, em razão da situação cadastral de “ativo não regular”, uma peculiaridade da legislação tributária estadual paraense, que tantos transtornos causa aos agentes econômicos, e assunto ainda incompreendido por algumas autoridades judiciárias, é objeto do artigo escrito por Gabriela de Sousa Mendes. A autora entende que a classificação da situação cadastral do contribuinte como “ativo não regular” fere os ditames constitucionais e legais, estudando o decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 598.677/RS (Tema 456), que envolveu o Decreto do Estado do Rio Grande do Sul, que estabeleceu o recolhimento antecipado – no momento da entrada no Estado – do DIFAL de ICMS de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação.

Uma análise comparativa entre a disciplina da transação tributária veiculada pela Lei Federal 13.988/20 e aquela constante das Leis dos Estados de São Paulo (Lei 17.293/20) e do Pará (Lei 9.260/21) é o objeto do estudo de João Arêas. Segundo o autor, a transação tributária é uma forma alternativa de resolução de conflitos que tem em sua essência a condição de as partes aceitarem concessões mútuas a fim de findar um conflito pré-existente e fortalecer a segurança jurídica.

Reginaldo Angelo dos Santos escreve artigo tratando da possibilidade de utilização da arbitragem no Brasil. O autor sustenta a possibilidade de utilização da arbitragem como meio adequado e apropriado de solução de controvérsias tributárias, considerando sua característica de método heterocompositivo e parte de um sistema multiportas de solução de disputas tributárias.

Max Vinicius Marialva Ribeiro registra sua participação na revista com um estudo sobre a noção de grupo econômico e a solidariedade de débito tributário em razão do interesse comum, tema de relevância na doutrina e na prática do Direito Tributário nacional, considerada a constante tentativa de algumas autoridades fiscais, fundadas em uma interpretação equivocada do Código Tributário Nacional, de extensão do vínculo da sujeição passiva tributária para além dos limites autorizados pelo direito positivo pátrio.

O tema das garantias e privilégios do crédito tributário também está contemplado na obra através do estudo de Tomas Maneschy Segatto tratando do protesto do crédito tributário já garantido e a análise da possibilidade de sustação do protesto de Dívida Ativa. A partir da disciplina legal dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o autor conclui pela impossibilidade de protesto extrajudicial de Certidão de Dívida Ativa relativa à crédito tributário cuja exigibilidade tenha sido suspensa pelo sujeito passivo.

A tributação da atividade mineral, setor econômico fundamental para a economia paraense, ganha a contribuição doutrinária do artigo de Amanda Lima Ramos através do qual a autora analisa a inconstitucionalidade da base de cálculo da CFEM na hipótese de consumo, antes e depois da Lei 13.540/17.

Bruna Porto de Oliveira Cunha e Maria Stela Campos da Silva abrilhantam a obra com um estudo sobre a Ação Direta de Inconstitucionalidade 6632 e o cenário da desoneração da folha de pagamento no setor da construção civil. As autoras sustentam que as empresas do ramo da construção civil possuem uma preferência pela terceirização de sua mão de obra, o que leva a um faturamento elevado e um custo em sua folha de pagamento reduzido.

Na obra o leitor poderá encontrar o texto de Fernando Favacho e Gabrielle Couto abordando a aplicação da equidade como critério a ser adotado na dosimetria das sanções tributárias pecuniárias, especialmente a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento) prevista na legislação federal (Lei 9.430/96), a partir da consideração da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Alexandre Coutinho da Silveira, Gabriela de Souza Mendes e Luisa Mendes Francês elaboram judicioso estudo acerca da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tratando da impossibilidade de inclusão dos encargos do setor elétrico do TUST e do TUSD na base de cálculo do ICMS, tema que é alvo de enormes questionamentos jurídicos junto ao Poder Judiciário e de alcance de toda a população brasileira. A partir da análise das fases de geração, transmissão, distribuição e comercialização da energia elétrica, os autores concluem

pela impossibilidade de incluir a TUST e a TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica.

O tema da inconstitucionalidade da presunção da base de cálculo do ISSQN no regime especial de recolhimento das sociedades uniprofissionais ganha o estudo doutrinário de João Paulo Mendes Neto e Carlos Alberto Schenato Junior. Os autores sustentam a inconstitucionalidade de normas tributárias do ISSQN dos municípios de São Paulo e Belém que estabelecem a presunção de base de cálculo do tributo com fulcro em critérios fictícios, por violação aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da estrita legalidade/tipicidade e da proporcionalidade.

A obra traz ainda o artigo de Eldonclei Lira de Abreu Passos, Rogério Vidal Gandra da Silva Martins e Roberta de Amorim Dutra acerca dos aspectos sucessórios e tributários da sociedade *holding* familiar, instrumento societário que vem ganhando grande aplicação no direito pátrio.

A nova Revista de Direito Tributário da AATP certamente já é fonte obrigatória de estudo para todos os profissionais do Direito Tributário do Pará e do Brasil. Que tenha vida longa!!



EXMO(A) SR(A) MEMBRO DO CONGRESSO NACIONAL.

PETIÇÃO PÚBLICA. REFORMA TRIBUTÁRIA. PETIÇÃO PÚBLICA.

1. Manifestação contrária ao Projeto de Lei nº 3.887/2020;
2. Sugestão de emendas as Propostas de Emendas à Constituição nº 45 e 110, para o fim de prever:
  - 2.1. observância dos princípios da legalidade e anterioridade para obrigação acessória;
  - 2.2. vedação a criminalização da dívida tributária;
  - 2.3. liberdade para exercer planejamento tributário dentro da lei;
  - 2.4. reforma do simples nacional.

**ASSOCIAÇÃO DOS ADVOGADOS TRIBUTARISTAS DO PARÁ – AATP**, associação civil sem fins lucrativos, inscrita no CNPJ sob o nº 30.734.546/0001-37, com sede a Avenida Senador Lemos, 435, 1007, Umarizal, CEP 66050-000, Belém, Pará, vem, respeitosamente, a presença de V. Exa., com fundamento no art. 5º, XXIV, “a” da Constituição, apresentar **PETIÇÃO PÚBLICA**, com as razões de fato e de direito a seguir expostas:

## **1. DO RELATÓRIO.**

A Associação dos Advogados Tributaristas do Estado do Pará – AATP, sempre empenhada em buscar a justiça fiscal, no desenvolvimento

de suas atividades, realizou uma série de eventos e reuniões públicas para discutir a reforma tributária, analisando as propostas existentes e apresentando novas.

Assim, foram escutados profissionais de renome no estudo da tributação, em diversas palestras, como o dr. Fernando Fecury Scaff, dr. Helenilson Pontes e dr. Alberto Macedo.

Diante das exposições, a AATP, usando do seu dever institucional, constituiu internamente Comissão de Reforma Tributária, a fim de promover estudos sobre o tema e elaborar a presente manifestação.

## **2. DA FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA.**

### **2.1. PL 3.887/2020<sup>1</sup>.**

#### **2.1.1. CRIAÇÃO DA CBS.**

O projeto objetiva unificar o PIS/COFINS, sendo estabelecida uma alíquota de 12% através da instituição da CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços e adotado o regime da não-cumulatividade.

Ocorre que, como na atividade de serviço, onde o maior custo é com mão de obra, que não gera direito a crédito, haverá notório aumento da carga tributária.

Por exemplo, uma empresa de serviços cujo faturamento hoje seja de R\$ 100.000,00/mês, que esteja no regime do lucro presumido (3,65% de PIS/COFINS) recolhe ao fisco federal, R\$ 3.650,00 de PIS/COFINS, sendo que, no novo regime, passaria a recolher R\$ 12.000,00 de CBS.

Para compensar o aumento da carga tributária de R\$ 8.350,00 a empresa teria de ter R\$ 69.583,33 (sessenta e nove mil, quinhentos e oitenta e três reais e trinta e três centavos) em despesas que dariam direito a crédito, o que não é uma realidade para o setor que, repita-se, tem sua maior despesa na folha salarial, que, lembre-se, não gera crédito.

---

<sup>1</sup> Levando-se em conta redação proposta até 24/05/2021.

Assim, as empresas não têm como abater parte do imposto final, o que irá gerar um aumento considerado na carga tributária, inclusive na quantia repassada ao consumidor final destes serviços.

Portanto, por considerar que a carga tributária do país já alcançou patamares acima do tolerado, não se pode concordar com nenhuma proposta que objetive aumentar o peso fiscal sobre o contribuinte brasileiro.

### 2.2.3. REAJUSTE DA TABELA DO IRPF (JUSTIÇA FISCAL, ISONOMIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA).

Conforme estudo do SINDIFISCO (Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal), com a inflação acumulada em 2020 de 4,52%, a defasagem da tabela progressiva do IRPF chega ao patamar de 113,96% desde 1996.

Dessa feita, a manutenção dos valores ali consignados milita em desfavor da justiça fiscal e do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, vez que mitiga a capacidade contributiva dos contribuintes, tributando valores que vão muito além do mínimo existencial.

Veja, por exemplo, que com a correção da tabela *“estariam isentos de IRPF o equivalente a 3.882,98 reais de rendimento mensal, contra 1.903,98 reais pela tabela atual (com defasagem) e somente pagariam os valores mais altos da alíquota (27,5%) o equivalente a rendimentos mensais de mais de 9.513,15 reais, contra 4.664,68 reais pela tabela atual (com defasagem)”*<sup>2</sup>.

Outrossim, atual disposição da tabela do IRPF vai de encontro com o princípio da Isonomia, vez que carece em dispensar tratamento desigual aos desiguais, na medida de sua desigualdade, o que promove, mais uma vez, a injustiça fiscal. Ora, aqueles que auferem renda mensal de R\$ 1.904,00 (além do limite de isenção), sofrem tributação que impacta mais na renda do que aqueles que ganham mais e são tributados no patamar de 27,5%.

---

<sup>2</sup> <https://fpabramo.org.br/2020/03/09/corriger-e-inserir-novas-faixas-no-irpf-para-maior-justica-fiscal/>

Atualmente a tabela progressiva do IRPF encontra-se disposta na Lei nº. 11.482/2007, art. 1º, inciso IX, acrescentado pelo art. 1º da Lei nº. 13.149/2015.

Assim, propõe-se alteração do Projeto de Lei 3.887/2020, a fim de acrescentar art. 1º-A a Lei nº 11.482/2007, com a seguinte redação:

“Art. 1º - A. A partir do exercício de 2022, a tabela progressiva mensal sofrerá correção monetária por meio de Decreto do Presidente da República, utilizando índice que reflita a inflação acumulada no exercício anterior.”

A título argumentativo, vale mencionar que a proposta acima não viola qualquer princípio constitucional, em especial os Princípios da Legalidade (art. 150, I, CF) e da Anterioridade (art. 150, III, alíneas “b” e “c”), visto que, nos termos do art. 97, §2º da Lei nº. 5.172/66, a simples atualização monetária da base de cálculo não configura majoração de tributo. *In verbis*:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Outrossim, destaca-se que a presente proposta de alteração não promoverá alterações e impactos no orçamento nacional, vez que se trata tão somente de correção monetária da tabela progressiva do IRPF, com base em índices que visam recompor os prejuízos inflacionários do período.

## 2.2. PEC's 45 e 110.

As propostas de reforma tributária apresentadas objetivam a fusão de tributos e deslocamento de competências tributárias deixa

de abordar temas necessários e que afligem o contribuinte brasileiro, sendo momento oportuno para, como adverte Helenilson Pontes, reforçar as garantias constitucionais em defesa da liberdade do contribuinte frente ao crescente arbítrio estatal<sup>3</sup>.

### 2.2.1. DA SUBSUNÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE E ANTERIORIDADE.

Observa Helenilson Pontes que nos últimos anos houve substancial incremento do poder fiscal, com o “aumento extraordinário de deveres acessórios impostos ao contribuinte brasileiro sem qualquer justificativa razoável e sem arrimo em lei formal”<sup>4</sup>.

Frente a necessidade de impor limites a esse poder, que dificulta o exercício da atividade empresarial e aumenta o “custo Brasil” é que se faz necessário impor limites a instituição de obrigações acessórias.

Veja que estudo do Centro Cidadania Fiscal dá conta que se perde 2.038 horas por ano apenas para apurar tributos<sup>5</sup>.

Para contrapor esse “carnaval tributário”<sup>6</sup> é que se faz necessário impor limites ao poder do fisco em criar obrigações acessórias, sendo momento apropriado para inserir no texto constitucional a obrigação de submetê-las aos princípios da legalidade e anterioridade.

Outra justificativa que respalda tal alegação é que, caso o contribuinte não atenda a obrigação de forma correta, ou até mesmo quede-se inerte em atende-la em sua totalidade, há imposição de multas. Assim, a submissão a legalidade e anterioridade é questão de segurança jurídica, vez que garante aos contribuintes e aos seus

---

<sup>3</sup> PONTES, Helenilson. A reforma tributária necessária. In: <<<https://www.conjur.com.br/2019-ago-28/reforma-tributaria-necessaria> >>. Acesso: 06 abr. 2021.

<sup>4</sup> Ibidem.

<sup>5</sup> Disponível em: <[https://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT-Custos-de-conformidade\\_v2.pdf](https://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT-Custos-de-conformidade_v2.pdf)>. Acesso: 06 abr. 2021.

<sup>6</sup> Expressão cunhada por Alfredo Becker em obra com o mesmo nome.

prepostos o lapso temporal necessário para conhecimento e implantação da obrigação.

Assim, sugere-se a elaboração de emenda a proposta, nos seguintes termos:

“ .....  
Art. 150. ....  
I - exigir ou aumentar tributo ou obrigação acessória sem lei que o estabeleça;  
.....  
III – cobrar tributos ou exigir obrigação acessória:  
.....”

#### 2.2.2. DA VEDAÇÃO A CRIMINALIZAÇÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA.

Outro ponto que vem assombrando os contribuintes é a possibilidade de criminalização da inadimplência tributária, sobretudo diante do julgamento do HC 163334 pelo STF<sup>7</sup>, que considerou

<sup>7</sup> Ementa: Direito penal. Recurso em Habeas Corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade. 1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. 2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos. 3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA. 4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais

crime o não recolhimento de ICMS declarado, contrapondo-se entendimento até então pacífico na doutrina e jurisprudência de que o simples inadimplemento não ocasiona em crime tributário, conforme assevera Ives Gandra Martins e Igor Mauler Santiago<sup>8</sup>.

Vale lembrar que o texto constitucional (art. 5º, LXVII) e o Pacto de São José da Costa Rica (artigo 7), que proíbem a prisão por dívida, não foram suficientes para evitar a criminalização por dívida de ICMS a partir de uma interpretação questionável de que se trataria, na verdade, de uma apropriação indébita.

Assim, para evitar criminalização da dívida tributária mostra-se oportuno emendar o texto constitucional, conforme a seguinte sugestão:

---

sonogado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito. 5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro modus operandi do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. 6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc. 7. Recurso desprovido. 8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

(RHC 163334, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-271 DIVULG 12-11-2020 PUBLIC 13-11-2020)

<sup>8</sup> MARTINS, Ives Gandra. SANTIAGO, Igor Mauler. A ameaça da prisão por dívida tributária. In: <<[https://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2019/07/17/be80b5da2019040\\_a\\_ameaca\\_de\\_prisao\\_por\\_divida\\_tributaria\\_\\_ives\\_e\\_igor.pdf](https://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2019/07/17/be80b5da2019040_a_ameaca_de_prisao_por_divida_tributaria__ives_e_igor.pdf)>>. Acesso: 07 abr. 2021.

“Art. 5º

.....  
LXVII-A – não haverá prisão por dívida tributária própria declarada e não paga, ainda que, por sua natureza, o tributo comporte transferência do respectivo encargo financeiro”

### 2.2.3. DO PRINCÍPIO LIBERDADE TRIBUTÁRIA.

Outro ponto que tem causado insegurança jurídica ao contribuinte são limites impostos a liberdade de realizar seu planejamento tributário, de acordo com a legislação posta.

O princípio da Liberdade é corolário do Estado Democrático de Direito, sendo que o contribuinte é livre para exercer seus atos e planejamento empresarial dentro do limite único da Lei.

Contudo, essa liberdade vem sendo mitigada por interpretação sem respaldo na lei, que cria requisitos não previstos na legislação, tal como a existência do propósito negocial, o que atenta contra a liberdade e a segurança jurídica, como já observado pela doutrina de Ives Gandra da Silva Martins<sup>9</sup>.

É importante lembrar que já houve tentativa de incluir o propósito negocial como requisito para o planejamento tributário válido, conforme Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, art. 14, que foi **rejeitada pela Casa Legislativa**.

Nova tentativa através da Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, art. 7º, **também rejeitada Pelo Poder Legislativo**.

Sendo assim, a liberdade do contribuinte pautada no direito de atuar dentro dos limites pontualmente estabelecidos em lei deve guardar previsão constitucional expressa, prevista dentro das Limitações ao Poder Tributar, para se evitar que planejamentos tributários lícitos venham a ser desconsiderados pela autoridade fiscal sem respaldo legal.

---

<sup>9</sup> MARTINS, Ives Gandra. Planejamento fiscal anterior a ocorrência do fato gerador sem propósito negocial e legalidade. In: <<[http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2015/03/26/b98f5cbbonijuris\\_planejamento\\_fiscal\\_anterior\\_a\\_ocorrencia\\_do\\_fato\\_gerador\\_sem\\_proposito\\_negocial\\_e\\_legalidade\\_032015.pdf](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2015/03/26/b98f5cbbonijuris_planejamento_fiscal_anterior_a_ocorrencia_do_fato_gerador_sem_proposito_negocial_e_legalidade_032015.pdf)>>. Acesso: 19 abr. 2021.



Assim, sugere-se a inserção de um inciso I-A no art. 150:

“.....  
 Art. 150. ....  
 I - exigir ou aumentar tributo ou obrigação acessória sem lei que o estabeleça;  
 I-A – desconsiderar atos jurídicos praticados pelo contribuinte de acordo com a Lei, salvo expressa autorização legal”.

Importante observar que a proposta realizada permite que, mediante lei, venha se estabelecer restrições a liberdade de exercício de planejamento tributário, conferindo previsibilidade e segurança jurídica.

O que se busca evitar é que planejamentos feitos de acordo com a lei venham a ser desconsiderados pela autoridade fiscal sem respaldo legal, o que, infelizmente, vem ocorrendo com a questão da exigência do propósito negocial.

#### 2.2.4. DO TRATAMENTO FISCAL DIFERENCIADO DISPENSADO AOS CONTRIBUINTES OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL.

Por fim, faz-se necessário dispensarmos alguns parágrafos para apresentar propostas de reforma na tributação relativa as empresas optantes pelo regime tributário do Simples Nacional (Microempresas e Empresas de Pequeno Porte).

A extrema necessidade de reforma se justifica quando olhamos para a representatividade destas empresas no cenário econômico nacional, as quais representam 99% dos negócios brasileiros, e contabilizam 30% de tudo o que é produzido no Brasil e responsáveis por 55% dos empregos (<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/outubro/governo-destaca-papel-da-micro-e-pequena-empresa-para-a-economia-do-pais>) .

Não obstante sua representatividade, que encontra respaldo no montante geral das empresas desta natureza, a elas merece ser conferido tratamento diferenciado, vez que o seu porte não lhe garante espaço e competitividade no mercado frente aos grandes conglomerados

empresariais. Por tal razão que a própria Constituição Federal, em atenção ao Princípio da Isonomia, trouxe tal disposição no seu art. 179<sup>10</sup>.

Ocorre que, ao observarmos a prática do dia a dia de tais empresas, verifica-se que o simples nacional vem se tornando cada vez mais complicado, com inúmeras exceções ao recolhimento único de tributos, a exemplo do ICMS nas operações submetidas a substituição tributária ou sujeitas ao regime de antecipação do imposto<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

<sup>11</sup> Confere-se art. 13, §1º, XIII, “a” da LC 123, com redação da LC 147: “a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d’água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiar; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de

E, o que é ainda pior, embora a legislação sujeite o contribuinte a recolhimentos de ICMS fora do regime único, não permite a tomada de créditos própria da fórmula de apuração normal do tributo, como previsto no art. 23 do Estatuto das ME e EPP, causando injustiça fiscal e onerosidade excessiva ao pequeno empresário.

Assim, ciente que tais exceções não são estranhas à vida empresarial no cenário atual, pelo contrário demonstram situações bastante corriqueiras é que se sugere, em atenção aos Princípios Constitucionais da Isonomia, da Capacidade Contributiva, da Livre Concorrência e da Ordem Econômica, que seja realizada emenda que objetive que, de fato, o recolhimento do simples nacional seja simplificado, através de recolhimento único dos tributos.

Destarte, sugere-se a inserção, por meio de alteração às PEC's 45 e 110, para dar nova redação a alínea “d” do inciso III do art. 146:

“d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, mediante regime unificado e simplificado de apuração dos tributos incidentes sobre as atividades do contribuinte, como, a título exemplificativo, os tributos previstos nos arts. 149, 153, I a IV; 154, I; art. 155, II; 156, III; 195, I e §§; 239, sendo vedado, quando da opção ao regime, a exigência desses tributos fora deste regime”

### 3. DA CONCLUSÃO

Ante todo o exposto, a fim de contribuir com o debate da reforma tributária, apresenta-se a presente petição, requerendo que:

---

roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) (Produção de efeito)

1. não seja aprovado o PL 3.887/2020<sup>12</sup>, que representa aumento da carga tributária, sobretudo para o setor de serviços, apresentando, ainda, proposta que a tabela do IRPF seja reajustada anualmente por índice que reflita a inflação do período;

2. as PEC's 45 e 110 sejam emendadas para que seja incluído no texto constitucional, conforme sugestão de texto constante da fundamentação jurídica:

2.1. observância dos princípios da legalidade e anterioridade para obrigação acessória;

2.2. vedação a criminalização da dívida tributária;

2.3. liberdade para exercer planejamento tributário dentro da lei;

2.4. reforma do simples nacional.

Belém, 04 de maio de 2021.

**BRENO LOBATO CARDOSO<sup>13</sup>**

Presidente da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará

**THIAGO PEREIRA CARVALHO<sup>14</sup>**

Presidente da Comissão de Acompanhamento da Reforma Tributária da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará

# Assine também a petição pública em: <http://peticaopublica.com.br/pview.aspx?pi=BR119149>

---

<sup>12</sup> Levando-se em conta redação proposta até 24/05/2021.

<sup>13</sup> Advogado, mestre em direitos humanos e tributação pela UFPA; MBA em direito tributário pela FGV, presidente da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará, Procurador da Junta Comercial do Estado do Pará e sócio de Leite Cardoso e Melo Advogados.

<sup>14</sup> Advogado, especialista em direito processual e material tributário e presidente da comissão de direito tributário da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Pará.

# A HOLDING FAMILIAR E SEUS ASPECTOS SUCESSÓRIOS E TRIBUTÁRIOS

*Eldonclei Lira de Abreu Passos*<sup>1</sup>

*Rogério Vidal Gandra da Silva Martins*<sup>2</sup>

*Roberta de Amorim Dutra*<sup>3</sup>

## INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por *objetivo esclarecer alguns aspectos sucessórios e tributários de uma Holding Familiar no ordenamento jurídico brasileiro.*

A aplicação de tal instrumento societário, que possibilita concentrar todo o patrimônio familiar para facilitar a gerência e controle dos bens, visa evitar maiores custos de tributação na sucessão de administração de bens e empresas, além de descentralização da forma de administração, com o objetivo de gerir de forma unificada determinados grupos de sociedade, visando evitar o ingresso de ações judiciais pela disputa na administração de negócios familiares.

---

<sup>1</sup> Advogado responsável pela Passos Advocacia. Conselheiro da Associação Comercial do Pará.

<sup>2</sup> Advogado sócio da Advocacia Gandra Martins. Especialista em Direito Tributário. Ex-juiz do TIT-SP. Conselheiro do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO/SP.

<sup>3</sup> Advogada, sócia da Advocacia Gandra Martins. Mestranda em Direito Processual Constitucional Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pela USP e pelo CEU-IICS.

A extrema relevância da Holding Familiar se dá não somente para o empresário, mas também para seus herdeiros e o papel do advogado no presente assunto é de vital importância no tocante aos aspectos jurídicos preventivos de tal empresa, gerando, assim, segurança jurídica à família e seus herdeiros.

## **ASPECTOS GERAIS E A LEGISLAÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO SOBRE HOLDING FAMILIAR**

O conceito de holding pode ser definido como a empresa que tem por objetivo específico deter bens e direitos. Dentre os tipos mais utilizados, temos a familiar e a patrimonial.

Em termos conceituais, holding origina-se de “to hold”, que traduzido significa deter, sustentar, segurar.

Nos dizeres de Modesto Carvalhosa<sup>4</sup>, seu objetivo principal é a participação relevante em uma atividade econômica de terceiro, ao invés do exercício de atividade produtiva ou comercial própria.

No presente estudo, trataremos, especificamente, do instituto da holding familiar, que tem por objetivo principal concentrar numa única empresa os diversos investimentos em outros negócios e empresas, para viabilizar a discussão e solução de conflitos societários e familiares, alinhando diretrizes operacionais.

Referida empresa tem por escopo deixar de fora o patrimônio particular dos sócios, que podem ser alocados a outra sociedade. Por meio da criação da holding familiar, cada familiar deixa de ser sócio ou acionista de sua empresa operacional e transfere sua participação para a holding. É por meio dela que se centralizará as formas e estratégias de direção empresarial, evitando, assim, que os conflitos familiares se dissipem entre as diversas empresas da família.

---

<sup>4</sup> CARVALHOSA, Modesto. Comentários à Lei de Sociedades Anônimas, São Paulo: Saraiva: tomo II, p. 15.

O seu ato constitutivo deve prever regras específicas para direito de preferência, tomada de decisão, eleição de administradores e outros assuntos operacionais, nada impedindo que ocorra acordo de sócios, a fim de auxiliar sua gestão.

Um dos benefícios da holding familiar é a transferência das cotas e/ou ações por meio das gerações, sem afetar em nada o campo operacional da empresa.

Outro instrumento bastante interessante para o planejamento sucessório é o protocolo familiar, que tem por objetivo fixar premissas e nortear o comportamento da família na condução dos negócios.

Referidas empresas podem ser formadas na forma de sociedade limitada, EIRELI, sociedade por ações ou até mesmo pelo simples.

Para tanto, a desmitificação dos contratos empresariais só irá acontecer à luz do caso concreto, tendo algumas especificidades tratadas pela legislação brasileira.

Sendo assim, o ponto de partida para a criação de uma Holding Familiar se dá com o avanço dos negócios e das tecnologias.

Nesse aspecto, o Brasil tornou-se uma nação bem atrativa para investimentos nessa área, dando possibilidades ao empresário investir principalmente na administração de seus negócios e seus bens.

A holding familiar é o veículo empresarial mais adequado para pessoas físicas que possuem bens pessoais (imóveis, participações societárias, dentre outros) e desejam realizar um planejamento tributário e sucessório, a partir das vantagens que a tributação diferenciada para esse tipo societário, principalmente no tocante aos rendimentos de bens particulares da pessoa física, como aluguéis, lucros e dividendos, juros e transferência de bens.

Cumprir destacar que além do aspecto sucessório, a holding pode ser um veículo de proteção patrimonial, a medida em que pode evitar algumas restrições legais, como a penhora de bens em casos de execução de sócios, haja vista que todo o ativo se encontrará em nome da holding.

A previsão legal do objeto societário da Holding Familiar é a Lei 6404/76 - Lei das Sociedades Anônimas, que em seu artigo 2º, §3º prevê:

Artigo 2º. Pode ser objeto da companhia qualquer empresa de fim lucrativo, não contrário à lei, à ordem pública e aos bons costumes.

[...]

§3º. A companhia pode ter objeto participar de outras sociedades; ainda que não prevista no estatuto, a participação é como meio de realizar o objeto social, ou para beneficiar-se de incentivos fiscais.

A Holding Familiar Sociedade Anônima tem sua previsão, no §2º, do artigo 243, “*in verbis*”:

Artigo 243. [...]

§2º. Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Caso opte por esse tipo de sociedade, importante se faz ressaltar que deverá obedecer a todos os preceitos contidos na Lei das S.A. no que se refere a publicação de balanço, escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e obrigatoriedade de auditoria independente.

Podemos citar, dentre as vantagens de utilização de tal sociedade, o isolamento das dívidas das afiliadas, a expansão dos negócios rentáveis, a centralização do poder econômico do acionista controlador na holding, o maior controle acionário, com recursos reduzidos, principalmente se considerarmos as várias atividades corporativas que podem ser unificadas, os menores custos, a flexibilidade e agilidade nas transferências e alocações de recursos dentro do grupo, uniformidade administrativa, a maior facilidade na transmissão de heranças, entre outros proveitos.

Já a Holding Familiar limitada não tem previsão legal específica, sendo utilizado pelos operadores, por analogia, os artigos 1052 a 1087 do CC, que trata da sociedade limitada. Neste diapasão, para o caput do artigo 1052 do CC:



Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital.

Nos casos de omissões, aplicam-se as disposições relativas as sociedades simples, previstas nos artigos 997 a 1038 do CC.

Nesse tipo societário seus membros respondem à cota integralizada no capital social, por meio de participações societárias e outros bens.

Destaca-se ainda, que nesse tipo societário a alienação de suas cotas para terceiros, pode se dar em caso de inexistir oposição de 25% do capital social.

## **ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A FORMA DE SUCESSÃO NAS EMPRESAS BRASILEIRAS E O TRATAMENTO DO PLANEJAMENTO SUCESSÓRIO VIA HOLDING**

O Serviço Brasileiro de Apoio as Micros e Pequenas Empresas – SEBRAE realizou um estudo específico sobre a sucessão nas empresas familiares, no qual foram destacados os pontos críticos deste tema, quais sejam:

- “Quem será o novo responsável pelo comando da empresa?
- Quando acontecerá a transição?
- Como será o processo de sucessão?
- Quem pode e quem não pode fazer parte da empresa?
- Qual é o limite para a admissão de membros na empresa?
- Como será exercida a autoridade?
- Que preparação será necessária para o projeto de transição?
- O que será feito, se o processo sucessório não for bem-sucedido?
- Quem pode ter cotas da empresa?
- Como serão avaliados e pagos os membros da família?
- O que acontecerá em caso de divórcio ou falecimento?

Que responsabilidades há em relação à comunidade?

Que responsabilidades há em relação aos funcionários mais antigos?

Que responsabilidades há em relação aos outros membros da família?”<sup>5</sup>

Das questões levantadas, percebe-se a necessidade de um planejamento sucessório útil e eficaz, pois a gestão empresarial quando da sucessão é um tema muito delicado a ser tratado pelas famílias, dado o momento difícil de perda de um ente querido, fato este que leva a muitas disputas e atritos de cunho emocional e patrimonial, principalmente quando os conflitos envolvem legatários, sucessão legítima, cessão de direitos, disposições testamentárias, dentre outros.

Nesta linha de raciocínio, a constituição de uma *holding* familiar afigura-se como um importante instrumento de planejamento patrimonial sucessório, desde que utilizada de forma devida, pois por meio dela se possibilita a divisão do patrimônio familiar, com regras pré-determinadas, como a existência de previsão de determinadas cláusulas que evitem a dilapidação do patrimônio familiar, tais como incomunicabilidade, impenhorabilidade, inalienabilidade e também, expressa definição dos bens que pertencerão a cada um dos herdeiros da empresa, que vale dizer, por meio da criação de uma *holding* familiar, pode-se encontrar algumas facilidades após a morte do administrador controlador da empresa, principalmente com relação à herança, sucessão acionária, sucessão profissional e outras questões, pois tal instituto pode ter o condão de substituir um testamento e até um inventário, de maneira mais produtiva e eficiente no campo dos negócios.

Dessa maneira, fica latente a importância do planejamento sucessório para a criação da Holding Familiar, aplicando-se o que

---

<sup>5</sup> **Negócios Familiares: entenda como eles funcionam.** Sucessão de poder. Disponível :< [sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/as-caracteristicas-de-negocios-familiares,48e89e665b182410VgnVCM100000b272010aRCD](http://sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/as-caracteristicas-de-negocios-familiares,48e89e665b182410VgnVCM100000b272010aRCD)>. Acesso: 19/02/2022.

há de melhor no ordenamento jurídico brasileiro para o desenvolvimento e evolução de grandes negócios, para obtenção de excelentes resultados tributários, dada a gerencia eficaz, que será maior e, assim sendo, melhores serão os resultados da reorganização, decorrendo como sub-produto desta reestruturação, que, repetimos, mais uma vez, objetiva evitar futuros conflitos, dar maior eficiência empresarial e reorganizar patrimônios individualizados.

## **ASPECTOS TRIBUTÁRIOS**

A tributação da holding patrimonial é bem simples e apresenta benefícios no tocante ao recolhimento de tributos.

A holding deve adotar um dos regimes de tributação previstos em nossa legislação. Lucro presumido, real ou até o Simples Nacional. Quanto a este último, ressalte-se que a adoção só é permitida caso a mesma não tenha por objeto o loteamento e incorporação de imóveis ou o recebimento de aluguel de imóveis próprios.

Na maioria dos casos, se utiliza o regime sobre o lucro presumido e sobre ele traçaremos algumas considerações com a descrição dos tributos incidentes na prática.

Iniciaremos com o imposto de renda, que sobre as receitas auferidas pela locação, venda e alienação de imóveis apresenta grandes vantagens.

O regime de tributação para a holding familiar será o lucro presumido, tendo como base 32% sobre a receita bruta.

Nas receitas oriundas de locações, haverá a incidência de IRPJ com alíquota de 15%, aplicada na base de cálculo de 32% sobre a receita bruta apurada. Dessa forma, o custo tributário final será de 4,8%.

Assim, na atividade de locação de imóveis, os rendimentos serão tributados pela alíquota de 11,33%. Já, sobre as receitas de aluguéis auferidos por pessoas físicas, deverá ser observada a tabela progressiva, que poderá chegar a 27,5%.

Caso a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, ultrapasse o limite, - que seria o valor resultante da multiplicação de R\$

20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração – incidirá alíquota adicional de 10% somente sobre o montante que ultrapassar o limite legal estabelecido.

No tocante à CSLL, pelo regime do lucro presumido, a alíquota seria de 9% aplicada sobre a base de cálculo de 32%. Considerando que a CSLL incidirá a alíquota de 9% sobre a base de cálculo de 32%, o custo tributário final a ser suportado pelo contribuinte será sobre 2,88%.

Se ocorrer a venda de um imóvel, a holding patrimonial terá um custo tributário final de 5,93%, acrescidos de um adicional de aproximadamente 6,73% sobre o valor total da alienação, e não sobre o ganho de capital, como ocorre na tributação da pessoa física.

Por fim, importante se faz ressaltar que após a integralização dos imóveis no capital social da empresa, deve ser realizada uma classificação contábil, a fim de ser apurado se os imóveis serão locados ou serão objeto de futuras alienações, a fim de se evitar futuros questionamentos por parte da autoridade fazendária.

No tocante a carga tributária do PIS e da COFINS destacamos que a mesma incide sobre a alíquota fixada em 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS, incidentes sobre a receita bruta.

Se houver atividade de locação de imóveis, seus rendimentos auferidos serão tributados pela alíquota de 11,33%. Se a receita das locações for auferido por pessoa física, deverá ser observada a tabela progressiva do imposto de renda, que poderá chegar ao limite de 27,5%.

Quando ocorrer doação de cotas ou ações de empresas, haverá a incidência do ITCMD sobre o patrimônio líquido da empresa. Se a referida empresa for capitalizada mediante conferência de bens imóveis pelo valor constante da declaração de ajuste anual e se este for menor que o valor de mercado ou de referência do imóvel, poderá ser utilizado.

Na integralização do capital social é hipótese abrangida pela imunidade constitucional, prevista no artigo 156, §2º, I da CF, salvo se a atividade preponderante for a compra e venda destes bens e direitos, locação de imóveis ou arrendamento mercantil.

No tocante ao ISS, cabe destacar que não incidirá sobre as receitas oriundas de locação de imóveis próprios.

Não se pode olvidar que caso ocorra qualquer forma de simulação praticada pela holding familiar, há expressa disposição legal para atuação do fisco. Dentre elas se destaca o artigo 116 § único do CTN, que dispõe:

Art. 116 – Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II – tratando-se da situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável.

Parágrafo único – A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Dessa forma, a holding é justificada no campo tributário pela própria natureza e tradição das relações existentes entre as sócias, mantendo-se o controle direto de cada uma das “holdings” em relação a cada uma das atividades negociais, agora segregadas em empresas distintas.

## **UM BREVE COTEJO DAS LEGISLAÇÕES ESTADUAIS DE SÃO PAULO E DO PARÁ QUE VERSAM SOBRE O ITCMD**

No capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, o legislador constitucional, determinou a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para legislar sobre o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD, nos termos do que estabelece o artigo 155 da CF:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

(...)

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I – relativamente a **bens imóveis e respectivos direitos**, compete ao Estado da **situação do bem**, ou ao Distrito Federal;

II – relativamente a **bens móveis, títulos e créditos**, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou **tiver domicílio o doador**, ou ao Distrito Federal;

III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; (...)

IV – terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal”.

Referidas competências foram delimitadas de forma exaustiva pelo legislador constitucional. Podemos afirmar, então, que toda e qualquer regra ou estabelecimento de critérios de conexão adotados pelos entes competentes que sejam divergentes daqueles contidos nas regras do artigo 155, I § 1º, I, II, III e IV da CF podem ser maculadas de vício de inconstitucionalidade.

Nos termos do que determina o inciso IV do citado artigo, o Senado Federal editou a Resolução 09/92, de 05.05.1992, por meio da qual fixou a alíquota máxima de 8% a ser aplicada ao referido tributo, inclusive, de forma progressiva em função do quinhão de recebimento de cada herdeiro.

As legislações estaduais terão suas peculiaridades pela política fiscal local de cada ente federativo, por meio da qual cada Assembleia Legislativa estabelece os critérios de fixação de sua base de cálculo, hipóteses de incidência e estabelece as condições em que incidirá isenção do imposto.

Os contribuintes do imposto sempre serão os herdeiros e legatários, independentemente de ser pessoa física ou jurídica.

Considerando o “Estado de domicílio” dos Autores do presente artigo (São Paulo e Pará), faremos uma análise simplificada e comparativo das diferenças na forma de instituição do imposto de transmissão *causa mortis* e doação nos referidos entes federativos.

No Estado de São Paulo, a legislação que disciplinou o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação – ITCMD, pela primeira vez, foi a Lei 9591/66, regulamentada pelo Decreto 47672/67 e teve aplicação para as relações ocorridas entre os anos de 1967 a 2000. Posteriormente, sofreu criteriosa modificação, quando da instituição da Lei nº 10.705/2000, modificada pela Lei 10.992/2001 e regulamentada pelos Decretos 45.837/2001 e 46.655/2002, Portaria CAT 32/2020, SFP-SIMA 01/2019, SFP-SJC 01/2019 e SFP-SJC 02/2019.

Atualmente o imposto é cobrado mediante alíquota fixa de 4%, muito embora esteja em tramitação o PL 250/2020, que prevê a variação de alíquota no percentual de 0 a 8%.

A legislação paulista prevê a incidência do referido imposto pela transmissão de propriedade ou de domínio útil de bens imóveis e sobre a transmissão de propriedade de bens móveis, títulos ou direitos em geral, inclusive, os que se encontrem em outro Estado ou Distrito Federal e, ainda, quando o doador ou de cujus residir ou tiver domicílio no exterior.

Merece aplausos o legislador paulista ao prever isenção para os casos de transmissão por causa mortis de : (a) imóvel de residência, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassar 5.000 UFESP<sup>6</sup> e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel; b) imóvel cujo valor não ultrapassar 2.500 UFESP<sup>6</sup> s, desde que seja o único transmitido; c) ferramenta e equipamento agrícola de uso manual, roupas, aparelho de uso doméstico e demais bens móveis de pequeno valor que guarneçam os imóveis referidos nas alíneas anteriores, cujo valor total não ultrapassar 1.500 UFESP; d) depósitos bancários e aplicações financeiras, cujo valor total não ultrapassar 1.000 UFESP; e) de quantia devida pelo empregador ao empregado, por Institutos

---

<sup>6</sup> 01 UFESP = R\$ 31,97 para o ano de 2022.

de Seguro Social e Previdência, oficiais ou privados, verbas e prestações de caráter alimentar decorrentes de decisão judicial em processo próprio e o montante de contas individuais do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e do Fundo de Participações PIS-PASEP, não recebido em vida pelo respectivo titular; f) na extinção do usufruto, quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor.

Para os casos de transmissão por doação, previu o legislador paulista isenção para: a) doações cujo valor não ultrapassar 2.500 UFESPs; b) bem imóvel vinculado a programa de habitação de interesse social; c) bem imóvel para construção de moradia vinculada a programa de habitação popular; d) bem imóvel doado por particular para o Poder Público; d) quaisquer bens ou direitos a entidades cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente.

Poderão ser responsabilizados solidariamente: (i) o tabelião, escrivão e demais serventuários de ofício, em relação aos atos tributáveis praticados por eles ou perante eles, em razão de seu ofício; (ii) a empresa, instituição financeira e bancária e todo aquele a quem couber a responsabilidade do registro ou a prática de ato que implique na transmissão de bem móvel ou imóvel e respectivo direito ou ação; (iii) o doador, o cedente de bem ou direito ou o donatário; (iv) qualquer pessoa física ou jurídica que detiver o bem transmitido ou estiver na sua posse; (v) os pais, pelos tributos devidos pelos seus filhos menores; (vi) os tutores e curadores, pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados; (vii) os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; (viii) o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio.

Já no Estado do Pará, a previsão inicial veio disciplinada pela Lei Estadual nº 5529/1989 e atualmente encontra-se disciplinada pela Lei Estadual 8.868/2019, regulamentada pelo Decreto Estadual 2.150/2006 e pela IN 03/2015.

O §5º da referida lei previu as seguintes hipóteses de incidência do imposto: (a) o ato em que ocorrer a transmissão de propriedade de bem ou direito, por meio de fideicomisso; (b) a partilha de bens da sociedade conjugal e da união estável, sobre o montante que exceder



à meação; (c) a desistência de herança ou legado com determinação do beneficiário; (d) a instituição de usufruto não oneroso; (e) o recebimento de quantia depositada em conta bancária de poupança ou em conta corrente em nome do de cujus; (f) o arquivamento na Junta Comercial, na hipótese de transmissão de quotas de participação em empresas ou do patrimônio de empresário individual e na desincorporação do patrimônio de pessoa jurídica, que implique redução de capital social.

O imposto é cobrado por meio de alíquota progressiva, que estabelecem o percentual de 2 a 6% sobre a base de cálculo do tributo, estabelecidos da seguinte forma:

- (i) Em caso de transmissão causa mortis:
  - a) 2%, quando a base de cálculo for até 15 mil UPF-PA<sup>7</sup> (Unidade Padrão Fiscal no Estado do Pará)
  - b) 3%, quando a base de cálculo variar de 15 a 50 mil UPF-PA (Unidade Padrão Fiscal no Estado do Pará)
  - c) 4% quando a base de cálculo variar de 50 a 150 mil UPF-PA (Unidade Padrão Fiscal no Estado do Pará)
  - d) 5% quando a base de cálculo variar de 150 a 350 mil UPF-PA (Unidade Padrão Fiscal no Estado do Pará)
  - e) 6% quando a base de cálculo for acima de 350 mil UPF-PA (Unidade Padrão Fiscal no Estado do Pará)
  
- (ii) Quando ocorrer doação, o critério se dará da seguinte forma:
  - a) 2% quando a base de cálculo se der até o limite máximo de 60 mil UPF-PA (Unidade Padrão Fiscal no Estado do Pará)
  - b) 3% quando a base de cálculo for acima de 60 mil e alcançar o montante de até 120 mil UPF-PA (Unidade Padrão Fiscal no Estado do Pará)

---

<sup>7</sup> A Unidade Padrão Fiscal no Estado do Pará (UPF-PA) foi fixada em R\$ 4,1297 para o exercício fiscal de 2022.

- c) 4% quando a base de cálculo for acima de 120 mil UPF-PA (Unidade Padrão Fiscal no Estado do Pará).

O legislador paraense previu as seguintes hipóteses de isenção:

- a) Para os casos de transmissão causa mortis, o imóvel destinado exclusivamente à morada do cônjuge supérstite, herdeiros ou legatários, desde que o de cujus, o cônjuge supérstite, o herdeiro e o legatário não possuam outro imóvel; e o imóvel rural com área não superior a vinte e cinco hectares, de cuja exploração do solo dependa o sustento da família dos herdeiros ou do cônjuge supérstite e que tenha cabido por partilha, desde que outro não possua.
- b) Em casos de doação, previu o legislador a não incidência sobre: aparelhos, móveis e utensílios de uso doméstico e de vestuário; imóvel doado à entidades religiosas domiciliadas no Estado do Pará, desde que apliquem o produto de seus trabalhos no Estado e atendam às condições dispostas em regulamento; imóvel urbano, no âmbito de programas de regularização fundiária e de interesse social.

Cumprido destacar que optou o legislador paraense por não conceder isenção para entidades beneficentes e por limite de teto do valor da doação, como ocorre no Estado de São Paulo.

Serão responsáveis solidários pelo recolhimento do imposto: (i) os tabeliães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão de seu ofício; (ii) a empresa, instituições financeiras e bancárias e todo aquele a quem couber a responsabilidade do registro ou a prática do ato que implique na transmissão de bem móvel ou imóvel e respectivos direitos e ações; (iii) o doador na inadimplência do donatário; (iv) qualquer pessoa física ou jurídica que detenha a posse do bem transmitido na forma da lei.

Em caso de planejamento sucessório patrimonial, referido imposto poderá ser evitado, caso se opte pela criação de uma holding

familiar, decisão esta que sempre **deverá ser tomada após criterioso assessoramento jurídico**, cujo condão tem o presente artigo aclarar.

## **CONCLUSÃO**

Dadas as dificuldades de perpetuação da continuidade de uma relação empresarial familiar entre gerações, se faz necessário sempre estudar a viabilidade ou não de constituição de uma holding familiar.

Por meio dela, é possível se mensurar os custos e objetivos sociais, bem como as características patrimoniais dos sócios, além de um plano de contingência que garanta a transmissão dos bens de forma legal aos herdeiros, sem maiores transtornos à sociedade empresarial e ao núcleo familiar, sendo um instrumento eficaz de planejamento tributário e sucessório, desde que pautada na estrita legalidade, evitando-se a evasão fiscal.



# **TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS LEIS FEDERAL (LEI 13.988/20) E AS DOS ESTADOS DE SÃO PAULO (LEI 17.293/20) E DO PARÁ (LEI 9.260/21).**

*João Reinaldo Cruz Arêas*<sup>1</sup>

*Orientadora: Maria Stela Campos da Silva*<sup>2</sup>

## **RESUMO**

A transação tributária é uma forma alternativa de resolução de conflitos que tem em sua essência a condição de as partes aceitarem concessões mútuas a fim de findar um conflito pré-existente. O objetivo principal do artigo é uma análise das Leis nº13.988/2020 da União, Lei 17.293/2020 do Estado de São Paulo, e da Lei 9.260/2021 do Estado do Pará, acerca do cumprimento de suas finalidades. A pesquisa se pautou em análise legislativa e doutrinária, além de uma comparação entre as leis acima aduzidas; assim como um estudo acerca

---

<sup>1</sup> Estudante do décimo período de Direito pela Universidade Federal do Pará. Aprovado no XXXII Exame da Ordem dos Advogados do Brasil em setembro/2021.

<sup>2</sup> Doutora em Direito pela Universidade Federal do Pará. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Especialista pela Universidade Federal de Pernambuco. Graduada em Direito pela Universidade Federal do Pará. Professora da graduação e pós-graduação em Direito (mestrado e doutorado acadêmico - PPGD - Programa de Pós-Graduação em Direito; e mestrado profissional - PPGDDA - Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia) da Universidade Federal do Pará. Advogada.

de dados estatísticos produzidos por diferentes entidades, levando à conclusão de que a transação tributária é uma solução para dirimir os conflitos tributários, pois as concessões mútuas aproximam o fisco do contribuinte, fortalecem a segurança jurídica e reduzindo a litigiosidade tributária.

## 1. INTRODUÇÃO.

O instituto da transação em matéria tributária encontra-se previsto nos artigos 156, III, e 171 do CTN como uma modalidade de extinção do crédito tributário. Para sua aplicação, é necessária sua normatização por meio de lei específica.

A excessiva morosidade do Judiciário brasileiro, mormente em relação às execuções fiscais, tornou esse terreno de difícil enfrentamento, sobretudo devido ao custo financeiro do próprio Poder Judiciário e das dificuldades inerentes à Fazenda Pública, que muitas vezes devido ao déficit nesse contingente, acaba não possuindo mão de obra suficiente para lidar com tantos processos. Existe ainda por parte do sujeito passivo uma resistência ao adimplemento das obrigações tributárias, especialmente devido à falta de diálogo entre fisco e contribuinte, o que acaba resultando em uma falta de efetividade do Estado em matéria de arrecadação.

Diante do exposto, a temática se mostra essencial no direito pátrio, mormente devido aos altos índices de morosidade judiciária, assim como o falho sistema de execuções fiscais. Assim, os entes públicos aos poucos começam a introduzir em seus ordenamentos jurídicos as leis que disciplinam a transação tributária, como exemplo e objeto de estudo do presente estudo, a Lei nº 13.988/2020 da União, a Lei nº Lei 17.293/2020 do Estado de São Paulo e a Lei nº Lei 9.260/2021 do Estado do Pará.

Neste artigo, em um primeiro momento será analisado o atual panorama do contencioso tributário brasileiro, posteriormente serão examinadas noções básicas acerca da transação tributária, devido ao volume de jurisprudência envolvendo o tema, tendo como metodologia

de pesquisa essencialmente análise doutrinária e legislativas, para fins de comparações normativas.

À luz de tais noções serão examinadas as leis da União, do Estado de São Paulo e do Estado do Pará. Por fim, será feita uma *análise dos efeitos da transação tributária nos entes examinados, e se o instituto cumpre com suas finalidades*.

## **2. CENÁRIO ATUAL DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

É cediço que o Brasil possui um volume processual muito acima do que a própria justiça consegue sustentar, tanto na celeridade quanto na razoabilidade, fatores esses que em muito influenciam para manutenção da morosidade judicial já enraizada no país. No âmbito tributário, esse modelo de resolução de conflito mostra-se cada vez mais sem as condições necessárias para que tanto o contribuinte quanto o Fisco possam extinguir seus conflitos.

De acordo com o CNJ, em publicação denominada “Justiça em Números”, no ano de 2020, o Poder Judiciário finalizou o ano de 2019 com aproximadamente 77 milhões de processos em tramitação, dentre os quais, mais da metade (55,8%) são referentes à fase executória. As execuções fiscais envolvem uma parte considerável desse montante, pois representam a maior parte das execuções (70% do estoque em execução e 39% do total de casos pendentes). O mesmo estudo demonstra que a taxa de congestionamento representa uma média percentual de 71,2% e nas execuções fiscais esse valor sobe para 86,9%.<sup>3</sup>

Cumpra destacar, ainda, estudo realizado pelo ETCO em parceria com a empresa de consultoria EY, que demonstrou que o tempo médio total de tramitação no contencioso tributário federal é de quase 19 anos. Dado interessante demonstrado no referido estudo é

---

<sup>3</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). *Justiça em Números 2020* - Brasília: CNJ, 2020

em relação ao estoque do crédito tributário contencioso auferido no valor de R\$ 3,4 trilhões.<sup>4</sup>

Em relação ao tema, os Municípios estão mais avançados que os Estados. Em estudo realizado em 2018 pela FGV de São Paulo, foi apontado que apenas 22,22% dos Estados haviam editado leis de transação tributária. Nos Municípios com mais de 500 mil habitantes, esse número aumenta para 61,70%.<sup>5</sup>

### 3. NOÇÕES BÁSICAS ACERCA DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A transação tributária, pode ser definida como “autêntico acordo entre a Fazenda Pública e os devedores, em que estas partes renunciam ao questionamento de seus eventuais direitos relativos ao tributo” (MELO, 2012, p. 322).

O STF entende que a transação tributária não se confunde com benefício fiscal<sup>6</sup>, no caso em questão, a Cômte sustentou que não são aplicáveis à transação tributária o estabelecido nos artigos 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, “g”, ambos da CF/88. Também, segundo Boeing (2020), não se aplica à transação tributária as disposições do artigo 14 da LRF. De acordo com a autora, tal dispositivo se aplica à remissão e à anistia, e ambos não se confundem com a transação tributária.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). *Desafios do contencioso tributário brasileiro*. 2019

<sup>5</sup> MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; FUNAGOSHI, Cristina Mari. **A realidade da transação tributária no Brasil**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil-19042018>>.

<sup>6</sup> ADI 2.405, Relator Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, julgado em 20/09/2019, DJe-215, de 03/10/2019.

<sup>7</sup> Nessa linha o Enunciado nº 25 do VII Encontro Nacional de Procuradorias Fiscais (2019): “O crédito tributário é passível de autocomposição e pode ser objeto de negócio jurídico processual, inclusive antes do ajuizamento da execução fiscal, desde que não importe em sua renúncia.”



A transação é bilateral, consensual e onerosa. Trata-se de um acordo simples entre as partes, onde ambas devem renunciar a algumas de suas vontades. Caso uma cláusula seja considerada nula, todas as demais também serão, pois não é possível aumentar o limite de tais cláusulas (VENOSA, 2006).

Na seara tributária, o instituto da transação também vem sendo debatido na doutrina como uma forma de alternativa para a solução dos litígios tributários, nessa linha, Machado (2007, p. 57): “a Fazenda estaria abrindo mão do seu direito de insistir na cobrança de um e o contribuinte estaria abrindo mão do seu direito de questionar a exigência do outro. Isto justifica a inclusão da transação como causa de extinção do crédito tributário”.

O intuito é evitar que o contribuinte e o fisco sejam lados opostos em um litígio e possam evitar tal conflito, para assim, atingir seu objetivo, quais sejam, a igualdade, a capacidade contributiva, efetividade e, caso o litígio já esteja estabelecido, a duração razoável do processo, a dignidade da pessoa humana e o devido processo legal (FERRAZ, 2018).

Para uma parte da doutrina a transação tributária é um ato administrativo, pois tal na esfera do direito público, logo o princípio da indisponibilidade do direito público seria óbice para a efetividade do instituto, nessa linha Torres (2006).

Outra parte da doutrina entende que uma das vertentes do Estado contemporâneo é justamente a consensualidade administrativa, que deve, sobretudo, atuar na busca de maior eficiência do Poder Público:

É preciso destacar que a indisponibilidade do direito não significa a indisponibilidade da ação: pode se estar diante de um interesse que deve ser cumprido independentemente de demanda judicial. A intervenção jurisdicional não é imprescindível em toda e qualquer relação de direito público (RODRIGUES, 2014, p. 388).

A teoria do ato administrativo participativo tenta elucidar o tema para convergir a transação tributária com ato administrativo. Assim, o ato irá ocorrer devido a uma vontade mútua das partes, porém, como deriva de lei, não pode ter discricionariedade para estabelecer

parâmetros próprios daquele ato em si, ou seja, o ato é participativo pois o contribuinte e o fisco irão dar início ao processo de produção para posteriormente existir o ato (DACOMO, 2008).

Em contrapartida, parte da doutrina classifica a transação tributária como contrato fiscal, tal fundamento seria base para se afastar a indisponibilidade do interesse público. Nessa linha:

A transação administrativo-tributária é contrato de direito público que possibilita, mediante a existência de controvérsia (efetiva ou potencial), a fixação acordada do montante do crédito tributário (transação administrativa preventiva de fixação), anteriormente ao lançamento, bem como a extinção das obrigações tributárias controversas (ou do crédito tributário) por meio do perdão de multas (ou de parte das multas), ou mesmo do afastamento do tributo [...] (BATISTA JÚNIOR, 2007, p. 418-419).

Inequívoco afirmar que na transação tributária existem características de contrato, pois tanto o fisco quanto o contribuinte, ao aderirem ao instituto, serão beneficiadas ambas as partes.

Paulsen (2009, p. 325) ensina que “a relação tributária é uma relação jurídica de cunho obrigacional, cujo objeto é prestar dinheiro”. Assim, qualquer das formas de extinção do crédito tributário libera o devedor do cumprimento da obrigação, visto expirado o direito do credor em relação ao crédito anteriormente existente (CARVALHO, 2012).

O artigo 156 do CTN passa a ideia de que a simples assinatura do termo daria por extinto o crédito tributário, contudo, parte da doutrina não sustenta essa ideia:

Ora, dizer que a transação ‘extingue’ o crédito tributário nada tem a ver com o ‘pagamento’ desta eventualmente decorrente. Decerto que tal menção no rol das causas extintivas das obrigações tributárias só tem cabimento se entendermos a transação no contexto da extinção da pretensão tributária sobre o quando foi concedido pela Administração tributária com respeito às concessões (recíprocas) dos contribuintes (TÓRRES, 2008, p.69)

Ainda há doutrina que defende que apenas em relação a parte que a Fazenda desistiu de transacionar opera a extinção do crédito tributário, nessa linha, Machado (2008, p. 118), para quem “a transação extingue o crédito tributário na parte em que a Fazenda abriu mão, concedeu. E pode ocorrer que um crédito tributário seja, por inteiro, dispensado pela Fazenda, contra o pagamento de outro crédito tributário também em questionamento”.

Em contrapartida, há doutrina sustentando que o efeito imediato da transação é a extinção do crédito tributário, tendo em vista que a partir das concessões mútuas se inicia uma nova obrigação, assim, “há a inserção de uma nova norma individual e concreta no ordenamento jurídico, que estabelece novo liame obrigacional entre os transatores” (PARISI, 2016, p. 125).

Para a instituição da transação tributária é necessário que haja autorização legal. Como o tributo é criado por lei, resultado da expressa anuência da coletividade, fica claro que apenas outra manifestação desse gênero seja apta a anuir concessões a tal tributo (OLIVEIRA, 2015). Parte da doutrina segue a corrente que defende a necessidade de lei específica, visto que “a lei só pode autorizar a transação de modo específico, cabendo advertir que em face do princípio da legalidade, não é admissível que a autoridade administrativa possa utilizar critérios gerais e absolutamente discricionários [...]” (SARAIVA FILHO, 2008, p. 64).

De outro turno, há os defensores de que a lei deve ser genérica, principalmente devido ao fato de que, se houvesse a necessidade de uma lei diferente para cada hipótese de transação, tornaria dificultosa a instauração do instituto (OLIVEIRA, 2015).

Outro pressuposto essencial para a efetivação da transação tributária são as concessões bilaterais das partes, que devem ser recíprocas, pois, conforme a lição de Coêlho (2012, p. 740): “se apenas uma parte cede, não há transação, senão que ato unilateral capaz de comover ou demover outra parte”.

Parte da doutrina entende que o legislador cometeu um erro de grafia na noção de determinação do litígio, pois semanticamente o entendimento mais correto seria de *terminação* do litígio. Junqueira

(2008, p. 98) segue essa corrente: “há um erro de grafia no citado artigo, que coloca a expressão ‘determinação de litígio’, o que é desprovido de lógica e, portanto, sempre se entendeu que se trata, na verdade, de utilização da transação tributária para ‘terminação de litígio.’”

Em contrapartida, outra corrente entende que o termo *determinação do litígio* vai além e não se limita ao encerramento do litígio, pois a transação existe para pacificar conflitos, onde as concessões recíprocas irão comprovar um fato jurídico. Mickelberg (2018).

Outra divergência importante existe acerca do termo *litígio*. Oliveira (2010, p. 636) entende que “só se pode cogitar de transação em havendo processo contencioso de natureza judicial”. Outra parte da doutrina, entretanto, admite que tal questão no âmbito apenas judicial seria prescindível, podendo ocorrer tanto na fase administrativa quanto em uma posterior fase judicial. Essa é a opinião majoritária, sustentada por Grillo (2012) e Costa (2012), entre outros.

Quanto à vinculação da transação, na visão de Batista (2007), é possível a transação de forma preventiva, pois tal modalidade teria possibilidade de ocorrer quando a Administração realiza um acordo com o intuito de satisfazer o lançamento já acordado.

Contudo, existe corrente majoritária que não admite a transação de forma preventiva, visto que “o CTN não incluiu a transação preventiva em tal dispositivo, pois que tratou desse instituto como modalidade de extinção de crédito tributário, em que se pressupõe a existência de lançamento já constituído [...]” (OLIVEIRA, 2015, p. 116).

De acordo com Oliveira (2020), o princípio da supremacia do interesse público pode ser dividido em primário e secundário. O primeiro se relaciona diretamente com as necessidades coletivas e sua necessidade de efetivação através da atuação estatal por via de atividades administrativas. O segundo tem como objetivo os interesses do Estado enquanto pessoa jurídica dotada de direitos e obrigações, aqui o foco principal é o erário, ou seja, a atividade econômica e financeira como instrumentos para a satisfação do interesse público primário.

Esse princípio tem como objetivo a finalidade pública primária, ou seja, os interesses da coletividade, pois “somente os fatos praticados

em observância ao interesse coletivo (interesse público primário) gozam dos atributos de supremacia em relação aos interesses particulares e devem observância ao princípio da indisponibilidade do interesse público [...]” (OLIVEIRA, 2015, p. 77).

Ocorre que a função precípua do administrador público é a efetividade do interesse público, ainda que por diferentes meios, pois tais mecanismos, por serem mais céleres, têm a possibilidade de promover ao interesse público a tutela mais adequada (RODRIGUES, 2021).

Seguindo esta linha, Parisi (2016) entende que a mitigação do princípio possui duas vertentes. De um lado faz com o que a Fazenda renuncie a uma parcela do crédito a ser recebido ao passo que possibilita o recebimento de um crédito, ainda que seja um valor abaixo daquele existente antes da transação.

O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 253.885-0/MG seguiu o mesmo tom, mitigando o princípio da indisponibilidade do serviço público, para entusiasmar as relações extrajudiciais tributárias:

Ementa: “Poder Público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. Todavia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à ultimação deste interesse. Assim, tendo o acórdão recorrido concluído pela não onerosidade do acordo celebrado, decidir de forma diversa implicaria o reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado nesta instância recursal (Súm. 279/STF). Recurso extraordinário conhecido.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> RE 253.885, Relatora Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, julgado em 4-6-2002, *DJ* 21-6-2002.

Assim, é mais vantajoso a mitigação do princípio, pois, ainda que receba valores menores do que aqueles devidos em primeiro plano, os receberá de forma mais célere ao passo que, ao ajuizar uma eventual execução fiscal, tem-se a demora excessiva do contencioso tributário e a chance de não satisfazer o crédito tributário.

O princípio da legalidade no aspecto tributário possui duas perspectivas: formal e material. Formal por exigir que a instituição e majoração de tributos seja feita por meio de lei formal. No aspecto material, o princípio exige lei para que se defina os pormenores básicos para a exação do tributo. Importante ressaltar que o princípio não é absoluto, pois o próprio constituinte o mitigou em situações em que o princípio não é aplicado, e isso não se trata de exceção à legalidade tributária, mas sim uma mitigação.<sup>9</sup>

Outros princípios de suma importância são os da proporcionalidade e razoabilidade. O instituto da transação deve ser pautado em tais princípios. Em primeiro lugar, a finalidade precípua do Estado em âmbito tributário é a arrecadação, ou seja, o recebimento do crédito fiscal, como a transação é instituto previsto em lei, é meio eficaz para tal objetivo estatal, ademais, sempre deve-se buscar a efetivação dos direitos fundamentais por meio da participação do contribuinte na negociação, o que garante maior igualdade entre as partes.

O princípio da eficiência também tem grande importância na seara tributária, na lição de Meirelles (2004), tem como ponto fulcral a atuação do agente público e suas atribuições, devendo estas serem realizadas com presteza, perfeição e rendimento profissional. Oliveira (2015, p. 85) assevera ainda, que a transação está em harmonia com o princípio da eficiência, pois, “por se tratar de mecanismo de auto-composição, permite uma participação mais efetiva do administrado, como consequência da preconizada soberania popular”.

---

<sup>9</sup> Por exemplo: alteração das alíquotas dos impostos regulatórios de mercado; na redução e no reestabelecimento das alíquotas do ICMS-combustível, com fulcro no artigo 155, §4º, IV, c, da Constituição Federal e na redução e no reestabelecimento das alíquotas da CIDE-combustível, com fundamento no artigo 177, §4º, I, b, da Constituição Federal.

## **4. LEIS BRASILEIRAS DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA OBJETO DO PRESENTE ESTUDO**

### **4.1. Análise da Lei nº 13.988/2020, da União**

A lei nº 13.988/2020 dispõe acerca dos “requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.” (artigo 1º).

Assim, a lei incide no âmbito da União, suas autarquias e fundações, tanto sobre os créditos tributários quanto os não tributários.

A lei prevê três tipos de transação, quais sejam: i) transação na cobrança da dívida ativa; ii) transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e; iii) transação no contencioso de pequeno valor.

Na transação na cobrança de dívida ativa, o acordo pode ocorrer por adesão ou proposta individual, nos outros tipos, apenas adesão, nesta última, ao aceitar os termos, o sujeito passivo automaticamente adere aos termos condicionais que a União descreve no edital. A transação individual pode ocorrer diretamente de proposta da União a um devedor particular ou pelo próprio sujeito passivo. A portaria nº 9.917/2020 da PGFN acabou por restringir em algumas hipóteses a transação individual, no valor igual ou inferior a 15 milhões em relação aos débitos inscritos em dívida ativa da União e débitos inscritos em dívida ativa do FGTS no valor igual ou inferior a 1 milhão, casos em que serão realizadas exclusivamente por adesão.

A anuência à transação tributária, na forma do artigo 3º da lei, está sujeita à assunção de compromissos do devedor e como uma inovação positiva da lei, tem-se o artigo 5º, III, que dispõe ser vedada a transação que envolva devedor contumaz, definido em lei específica, assim como a redução de multas de natureza penal.

A lei também previu as hipóteses de rescisão da transação (artigo 4º), e ponto importante é que não é possível a rescisão fora dos termos da lei ou do acordo firmado. De acordo com Boeing (2020), p.

117-222): “O acordo jamais poderá ser afastado em razão do arrependimento de qualquer das partes, o conhecimento de fatos até então desconhecidos, da formulação de nova tese jurídica ou da alteração da orientação jurisprudencial.”

O artigo 29 da lei trata da relação dos agentes públicos e a transação tributária, dispondo que é necessário que haja dolo ou fraude por parte do agente público para que a responsabilização seja viável. Parte da doutrina sustenta que a responsabilidade penal nem sempre por ocorrer:

É equivocado pensar que, em razão do disposto no § 6º do artigo 37 da Constituição Federal, a responsabilização do servidor público é sempre possível na modalidade culposa. A norma constitucional trata da responsabilidade das pessoas jurídicas de direito público por danos causados a terceiros. Isso nada tem a ver com os casos em que se pretende responsabilizar diretamente o agente público (BOEING, 2020, p. 177-222).

#### 4.1.1. Transação na cobrança da dívida ativa

Tal modalidade pode ocorrer por adesão ou mediante proposta individual do devedor ou da União. Apenas nessa modalidade pode envolver transação de créditos não tributários e a ocorrência de propostas individuais.

Com exceção dos créditos de competência da Procuradoria-Geral da União, que não possuem natureza tributária, é imprescindível que os créditos estejam inscritos em dívida ativa. O artigo 11 da referida lei dispõe alguns benefícios que cumulativamente ou não, podem constar no acordo: i) a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação; ii) o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e iii) o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

Ainda o parágrafo 2º do mesmo artigo 11 dispõe acerca das vedações em relação a essa modalidade transação, assim, é vedada a transação que: i) reduza o montante principal do crédito, assim compreendido seu valor originário, excluídos os acréscimos de que



trata o inciso I do caput deste artigo; ii) implique redução superior a 50% do valor total dos créditos a serem transacionados; iii) conceda prazo de quitação dos créditos superior a 84 meses; e iv) envolva créditos não inscritos em dívida ativa da União, exceto aqueles sob responsabilidade da Procuradoria-Geral da União.

Nesta modalidade, todos os créditos em dívida ativa podem ser transacionados, contudo, apenas em relação aos créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação será possível a concessão de desconto por parte da Administração.

Em relação a classificação dos créditos, a portaria 9.917/2020 da PGFN, em seu artigo 23, agrupou os créditos em ordem decrescente de recuperabilidade, sendo: Créditos tipo A: créditos com alta perspectiva de recuperação; Créditos tipo B: créditos com média perspectiva de recuperação; Créditos tipo C: créditos considerados de difícil recuperação; Créditos tipo D: créditos considerados irrecuperáveis.

A lei, no seu artigo 11, §5º instituiu algumas situações em que os créditos já são considerados e irrecuperáveis ou de difícil recuperação, incluindo em tais situações os créditos devidos por: i) empresas em processo de recuperação judicial; ii) liquidação judicial; iii) liquidação extrajudicial; ou iv) falência. Ademais, é permitido que o Procurador-Geral da Fazenda Nacional determine critérios para a aferição do grau de recuperabilidade das dívidas.

Por sua vez, o artigo 24 da portaria 9.917/2020 da PGFN enumera as situações em que alguns créditos são considerados irrecuperáveis em circunstâncias ligadas ao próprio crédito ou ao sujeito passivo, não importando a capacidade de pagamento.

Na situação em que o devedor não possa cumprir com o pagamento integral nos 5 anos, os prazos e descontos serão graduados de acordo com a possibilidade do cumprimento dos débitos, na forma do artigo 20, parágrafo único da referida portaria. De acordo com Boeing (2020), esse critério é inspirado no instituto do *Offer in Compromise*<sup>10</sup> do direito estadunidense.

---

<sup>10</sup> Nos Estados Unidos o contribuinte pode propor a transação ao Fisco, oferecendo o pagamento em dinheiro por valor inferior ao

De acordo com o artigo 17, §2º da Lei 13.988/2020, as concessões limitadas ao desconto de 50% do crédito, com prazo máximo de quitação 84 meses. Não obstante as concessões e descontos sejam aplicados quanto às parcelas acessórias, o limite 50% é apreciado com fulcro no montante total do crédito.

Tais limites aumentam em 70% e 145 meses quando se trata de transação tributária com pessoa natural, microempresa, empresa de pequeno porte, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas, organizações da sociedade civil de que trata a Lei n. 13.019/2014 e instituições de ensino. Em 10/01/2022, foi publicada a Portaria PGFN/ME nº 214, que regulamenta a transação tributária para as empresas do Simples Nacional (Microempresas e Empresas de Pequeno Porte). Um dos objetivos da norma é viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira potencialmente provocada pelos efeitos do coronavírus (COVID-19).

A Lei 13.988/2020 autoriza o Procurador-Geral da Fazenda Nacional a condicionar a transação ao pagamento de entrada, à apresentação de garantia e à manutenção das garantias já existentes. Ainda, é permitido a utilização de créditos líquidos e certos do sujeito passivo em oposição à União, desde que reconhecidos em decisão transitada em julgado, além disso, a possibilidade do uso de precatórios como forma de concessão por parte do fisco e ainda, o uso de precatórios de terceiros.

---

do débito originário, em três hipóteses: a) quando não tiver bens e renda suficientes para o pagamento da totalidade da dívida, caso em que a proposta deve estar baseada no que a Receita (*Internal Revenue Service*) considera que é a sua real capacidade de pagamento (*doubt as to collectability*); b) quando tiver dúvida legítima acerca da existência do débito ou do respectivo montante, que pode decorrer, por exemplo, de possível erro na interpretação da lei ou na análise dos fatos (*doubt as to liability*); c) por razões de equidade ou de política pública, relacionadas a circunstâncias excepcionais (*effective tax administration*). BOEING: **Enfim, uma esperança para a transação tributária**: uma breve análise da Lei n. 13.988/2020, 2020.

#### 4.1.2 Transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica

Na forma do artigo 16, § 3º, essa modalidade trata de questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa. Tal definição foi incluída pelo Congresso Nacional a fim de “dar mais segurança jurídica ao instituto da transação” e “evitar que a celebração desse tipo de transação tributária resolvesse casos muito particularizados ou redundasse em regime tributário especial para o contribuinte que a realizasse”<sup>11</sup>.

A modalidade foi regulamentada pela Portaria 247/2020 do Ministério da Fazenda, oferecendo “condições mais favoráveis de pagamento nos casos em que, por um lado, o próprio direito da Fazenda é duvidoso e, por outro, a inadimplência dos contribuintes pode decorrer da complexidade da legislação ou de razoável discordância em relação aos critérios jurídicos aplicados pelo Fisco” (BOEING, 2020, p. 177-222).

A transação ocorre exclusivamente pela via eletrônica e apenas pode ser proposta pelo Ministro de Estado da Economia, com fulcro em manifestação da PGFN e da RFB. A modalidade será aberta a todos os contribuintes que se encontram nas condições estabelecidas no edital. Na forma do artigo 16, § 2º, a proposta deve versar sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou a responsáveis delimitados.

O contribuinte que aderir a esse modelo deve se conformar para o futuro, ou seja, a modalidade visa resolver o litígio referentes a créditos passados, contudo, essa eficácia prospectiva não prospera nos casos previstos no artigo 927 do CPC ou nas situações dispostas no artigo 19 da Lei nº 10.522/2002. Dessa forma, se a questão já foi decidida com relativa segurança jurídica pelo Poder Judiciário, não é o caso de transação (BOEING, 2020).

Uma diferença entre esta modalidade e a anterior se refere ao fato que nesta não ocorre aumento dos limites para pessoa natural,

---

<sup>11</sup> BRASIL. Congresso Nacional. Parecer (CN) n. 1, de 2020. Diário do Congresso Nacional n. 4 de 2020. Publicado em 20/02/2020. Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/103084?sequencia=158>>.

microempresa, empresa de pequeno porte e as demais instituições abarcadas, ainda, nesta modalidade existe a possibilidade da incidência do desconto não apenas em relação aos valores acessórios, mas também ao montante principal da dívida.

#### 4.1.3 Transação no contencioso tributário de pequeno valor

O artigo 32, I e II da Portaria 247/2020 dispõe que se considera contencioso tributário de pequeno valor, para fins de transação por adesão, aquele cuja inscrição em dívida ativa ou lançamento fiscal em discussão, compreendido principal e multa, não supere, por processo administrativo ou judicial individualmente considerados, sessenta salários-mínimos e que tenha como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte.

A lei criou um microsistema tributário, que possui maior flexibilidade, simplicidade procedimental e dispõe que seja permitido outras formas de resolução alternativa de conflitos. Ponto importante se refere a impossibilidade de recurso junto ao CARF. O julgamento administrativo em última instância será realizado por órgão colegiado da Receita Federal. Tal regramento não está imune a críticas, “já que os órgãos de julgamento da Receita são compostos apenas por auditores fiscais, sem a paridade entre fisco e contribuinte que ocorre no CARF” (BOEING, 2020, p. 177-222).

Na modalidade em estudo, a transação é permitida tanto no âmbito judicial como administrativo e deve ocorrer por adesão, exclusivamente. Conforme o artigo 24, *caput* e parágrafo único da Lei 13.988/2020, é necessário que o devedor seja pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte e que esteja pendente de impugnação, de recurso ou de reclamação administrativa ou no processo de cobrança da dívida ativa da União.

## 4.2 Análise da Lei nº 17.293/2020, do Estado de São Paulo

O Estado de São Paulo, também no ano de 2020, promulgou a Lei 17.293/2020, que, entre outros aspectos, trata da transação tributária

no Estado, e posteriormente, por meio da Resolução PGE-27/20 e Portaria SUBG CTF-20/20, foi regulamentada a referida lei. Conforme expressamente previsto na lei, a transação terá como objeto tanto a obrigação tributária como a não tributária e poderá ser por meio de adesão ou por proposta individual, de iniciativa do devedor (artigo 43). Por meio da adesão, existe um limite máximo de R\$ 10 milhões, acima desse valor, apenas a transação por proposta individual será possível.

Os créditos que vierem a ser transacionados são classificados por meio de critérios dispostos expressamente no artigo 4º da Portaria SUBG CTF-20/20. Com base em tais critérios, a mesma portaria dividiu os créditos em “*rating A*” (recuperabilidade máxima), “*rating B*” (média), “*rating C*” (difícil) e “*rating D*” (irrecuperáveis). Na lei federal, o *rating* é uniforme, na legislação do Estado de São Paulo, o *rating* será diferenciado de acordo com o tributo que vier a ser transacionado.

Importante ressaltar que a transação tributária no Estado de São Paulo ainda se difere da União em outros quatro principais pontos.

Primeiro, enquanto na União é possível três tipos de transação (na cobrança da dívida ativa; no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e no contencioso de pequeno valor), no Estado de São Paulo só existe a previsão de transação para débitos inscritos na dívida ativa.

Em segundo, o Estado de São Paulo admite a concessão de descontos também para os créditos classificados como “A” e “B”, ao contrário da lei federal que só admite transação da dívida ativa referente aos créditos de classificação “C” e “D”.

Em terceiro, é permitido o uso de valores depositados em juízo para diminuir o montante da dívida que será transacionada.

Por fim, a legislação do Estado de São Paulo acaba por definir o devedor contumaz, ainda que não use tal expressão na lei, diferente da legislação federal, que o prevê, mas não o define.

### 4.3. Análise da Lei nº 9.260/2021, do Estado do Pará

A Lei 9.260/2021 dispõe acerca “dos requisitos e as condições para que o Estado do Pará, as suas autarquias e fundações, e

os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária (artigo 1º)”. O disposto na lei aplica-se: i) aos créditos tributários sob a administração da Secretaria de Estado da Fazenda. ii) à dívida ativa e aos tributos cujas cobrança e representação incumbam à PGE-PA, nos termos da LC 41/2002, e iii) no que couber, à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas estaduais.

É de competência do Secretário de Estado da Fazenda e do Procurador-Geral do Estado a autorização para a transação envolvendo créditos tributários e não tributários, além disso, a dívida inscrita não ajuizada poderá ser incluída em transação de dívida ajuizada, a requerimento do devedor ou por meio de proposta da autoridade competente (artigo 7º *caput* e parágrafo único).

A transação de natureza tributária será realizada nos termos do artigo 171 do CTN e aqui existe particularidade da legislação paraense, que dispõe expressamente que, em relação à transação de créditos de natureza não tributária, aplica-se de forma subsidiária, no que couber e não lhe for incompatível, o disposto nos artigos 840 a 850 do Código Civil.

São duas as modalidades de transação estabelecidas na Lei 9.260/2021: adesão ou proposta individual, de iniciativa do devedor ou da autoridade competente (artigo 2º, I e II). Na primeira, é possível a transação de crédito de pequeno valor, com procedimento simplificado, regulamentado pelo Decreto 1.795/2021 no artigo 12, sendo dispensável nesse caso o pagamento de parcela inicial e/ou o oferecimento de garantias. Para a adoção do procedimento simplificado, serão considerados os débitos iguais ou inferiores a 60 mil Unidades Padrão Fiscal do Estado do Pará (UPF-PA).

A Lei do Estado do Pará é intermediária nesse ponto em relação a lei da União e do Estado de São Paulo, visto que na União existem três tipos de transação (na cobrança da dívida ativa; no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e no contencioso de pequeno valor), e no Estado de São Paulo é possível somente a transação de débitos inscritos na dívida ativa.

No Pará, conforme dispõe o artigo 5º e seus incisos, a transação poderá contemplar créditos tributários e não tributários derivados de relevante e disseminada controvérsia judicial, após manifestação conclusiva da PGE, classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação e ainda, admite-se inclusive outras hipóteses, desde que devidamente fundamentadas, por decisão conjunta da PGE e da SEFA.

Outras duas peculiaridades da lei do Estado do Pará é que não existe previsão ao devedor contumaz, e que na hipótese de créditos relativos ao ICMS, a transação deverá observar as condições gerais estabelecidas em convênio celebrado no âmbito da CONFAZ (artigo 6º, § 3º).

O Decreto 1.795/2021, nos artigos 26 a 28, estabelece quais os parâmetros que deverão ser considerados a fim de realizar a transação por adesão ou individual. A partir de informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas pelo devedor é que será mensurada a situação econômica do sujeito passivo, onde será estimado se o devedor tem condição de sanar a dívida no prazo de 5 anos, sem descontos. Não sendo o devedor capaz de liquidar integralmente todo o passivo, os prazos e descontos serão graduados de acordo com a condição de capacidade de pagamento dos débitos.

A transação individual proposta por autoridade competente está disposta nos artigos 13 a 16 do Decreto 1.795/2021, tal modalidade poderá alcançar débitos que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos na forma prevista em lei e é aplicável aos débitos inscritos ou não em dívida ativa cujo valor consolidado por devedor seja superior a 60 mil UPF-PA e também, em relação a devedores falidos, em recuperação judicial ou extrajudicial, em liquidação judicial ou extrajudicial ou em intervenção extrajudicial (artigo 13, I, II e parágrafo único). Se devedor quiser apresentar contraproposta à proposta da autoridade competente, deverá observar os mesmos procedimentos para apresentação de proposta de transação individual pelo devedor.

A transação individual proposta pelo devedor está disposta nos artigos 17 a 19 do Decreto 1.795/2021, os devedores deverão apresentar plano de recuperação fiscal com a descrição dos meios para a extinção dos créditos tributários inscritos em Dívida Ativa. Empós, a proposta de transação individual será apresentada pelo devedor na PGE.

A lei, no seu artigo 8º, também estabelece os benefícios que a Lei 9.260/2021 poderá contemplar, quais sejam: i) concessão de desconto das multas e juros de mora relativos a créditos de natureza tributária e não tributária a serem transacionados, ii) oferecimento de prazos e formas de pagamento diferenciados, especialmente para empresas em recuperação judicial; e/ou iii) oferecimento, aceitação, substituição ou alienação de quaisquer modalidades de garantias e constrições previstas em lei.

O artigo 6º do Decreto 1.795/2021 dispõe acerca das hipóteses de vedação, ocorrendo nos casos em que a transação: i) dispense o tributo devido; ii) importe em crédito para o devedor dos débitos transacionados; iii) alcance fatos geradores ocorridos em data anterior à prevista em regulamento ou edital e iv) implique redução superior a 80% do valor total da multa e juros incidentes sobre os créditos a serem transacionados.

Por fim, o artigo 9º da Lei 9.260/2021 lista as hipóteses que implicam na rescisão da transação.

## **5. PANORAMA ATUAL DA UTILIZAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA UNIÃO, NO ESTADO DE SÃO PAULO E NO ESTADO DO PARÁ**

### **5.1. União**

A Lei 13.988/2020 da União foi promulgada no contexto da pandemia do coronavírus (COVID-19). O desemprego foi um fator importante nesse período de crise. Segundo o IBGE, a taxa de desemprego no país estava na ordem de 12,9 milhões de pessoas<sup>12</sup> no fim do ano de 2021, o número, que já é elevado, foi ainda maior, chegando

---

<sup>12</sup> Desemprego cai para 12,1% no trimestre encerrado em outubro. Disponível em <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/32622-desemprego-cai-para-12-1-no-trimestre-encerrado-em-outubro>>



a atingir o recorde de 14,8 milhões de pessoas<sup>13</sup> desempregadas. Não obstante existam outros fatores que contribuíram para essa triste estatística, é inegável que a pandemia em si foi um desses fatores.

Na esfera federal, o instituto da transação tributária foi responsável por milhares de acordos. No ano de 2020, vários acordos foram propostos pela Administração Pública Federal, em março de 2020, a PGFN instituiu a transação extraordinária<sup>14</sup>, possibilitando condições especiais para débitos inscritos em DAU.

No mês de junho de 2020, foi instituída a transação excepcional<sup>15</sup>. Nesse caso, a PGFN concedeu a possibilidade de diferentes espécies de parcelamento de acordo com a capacidade de pagamento dos devedores. A transação excepcional foi ainda estendida por mais dois tipos de contribuintes, em agosto, para as empresas do Simples Nacional<sup>16</sup> e posteriormente em setembro, para os produtores rurais e agricultores familiares.<sup>17</sup> Paralelamente às transações expostas, de responsabilidade da PGFN, também vigorava, a cargo da RFB, a transação dedicada aos contribuintes com débitos de pequeno valor em contencioso administrativo tributário, assim considerados aqueles que não superam o valor correspondente a 60 salários-mínimos.

Foram firmados 261 mil acordos, envolvendo R\$ 81,9 bilhões em débitos relativos aos débitos inscritos em dívida ativa. Desse montante, R\$ 60 bilhões eram créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, valores que, se não fosse o instituto da transação, poderiam jamais ter sido arrecadados pela União. Também foram firmados 2.665

---

<sup>13</sup> **Desemprego fica em 14,6% no trimestre até maio e atinge 14,8 milhões de pessoas.** Disponível em <<https://censos.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/31255-desemprego-fica-em-14-6-no-trimestre-ate-maio-e-atinge-14-8-milhoes-de-pessoas>>

<sup>14</sup> Portaria PGFN nº 7.820, de 18 de março de 2020, atualizada pelas Portarias PGFN nº 9.924, de 14 de abril de 2020, e nº 18.176, de 30 de julho de 2020.

<sup>15</sup> Portaria PGFN nº 14.402, de 16 de junho de 2020.

<sup>16</sup> Portaria PGFN nº 18.731, de 6 de agosto de 2020.

<sup>17</sup> Portaria PGFN nº 21.561, de 30 de setembro de 2020.

acordos, arrecadando quase R\$ 37,5 milhões em débitos em relação ao contencioso administrativo de pequeno valor.<sup>18</sup>

Apesar da difícil mensuração, na pandemia, as transações tributárias demonstraram um expressivo e positivo impacto no emprego formal e na recuperação rápida neste momento de diminuição da pandemia. Caso não fossem adotadas as transações tributárias, o desemprego na pandemia poderia ser até duas vezes maior que o registrado<sup>19</sup>.

## 5.2. Estado de São Paulo

O Estado de São Paulo, por meio da sua Procuradoria Geral, estabeleceu até o momento seis editais<sup>20</sup> de adesão. Os editais 01 e 02 tratam de Empresas, Microempresas ou Empresas de Pequeno Porte, em recuperação judicial, e que tenham débitos de ICMS, inscritos em dívida ativa até 10/02/2021, no valor de até R\$ 10.000.000,00, desde que não sejam devedores contumazes.

Os editais 03 e 04 tratam de Empresas dos Setores do Comércio e Restaurantes e Bares, Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, exclusivamente para débitos de ICMS cujo fato gerador tenha ocorrido entre 01/01/2020 e 31/12/2020, desde que não sejam devedores contumazes.

O edital 05 trata de pessoas físicas, exclusivamente para débitos de IPVA com fato gerador até 01/2020. O parcelamento poderá ser feito em até 24 vezes e não haverá entrada para a primeira parcela.

---

<sup>18</sup> Nota Informativa - **Transação Tributária no Enfrentamento da Pandemia**. Disponível em <<https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-conteudos/publicacoes/conjuntura-economica/estudos-economicos/2021/ni-transacao-tributaria-no-enfrentamento-da-pandemia.pdf>>

<sup>19</sup> Nota Técnica - **Transação Tributária e o Enfrentamento da Pandemia: Efeitos sobre o Emprego**. Disponível em <<https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/notas-tecnicas/2021/nt-transacao-tributaria-e-o-enfrentamento-da-pandemia.pdf/view>>

<sup>20</sup> Disponível em: <<https://www.dividaativa.pge.sp.gov.br/transacao/pages/legislacao/editais.jsf?param=25>>

Por fim, o edital 06 tem por objeto a extinção de processos judiciais, cobranças administrativas e quitação de obrigações do ICM/ICMS inscritas em dívida ativa, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31/8/2021, classificadas pelo *rating* D, nos termos da Resolução PGE nº 27 de 19/11/2020/2020.

A primeira transação individual foi concluída em julho de 2021. No caso, uma empresa do setor de eletrônicos e suprimentos de informática protocolou em dezembro de 2020 um pedido de transação individual no valor de R\$ 81 milhões, posteriormente, em maio de 2021, foi feito um segundo pedido adicionando mais R\$ 51 milhões. Na ocasião, foi proporcionado um desconto de cerca de R\$ 13 milhões, além de concessões processuais em execuções fiscais e ação penal em curso.<sup>21</sup>

### 5.3. Estado do Pará

As normas de transação no Estado do Pará ainda são muito incipientes, tanto a lei quanto o decreto que a regulamenta são de agosto de 2021. Portanto, na data do presente artigo, ainda não existe no Estado do Pará editais de adesão ou propostas individuais findadas.

O que está mais avançado agora no Estado do Pará é a chamada autoregularização, mas esta não se inclui muito propriamente nos conceitos de transação, tendo em vista ocorrer antes do lançamento e/ou auto de infração ser lavrado.<sup>22</sup>

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Um dos maiores problemas do contencioso brasileiro é refletido no alto número da carga processual presente no Judiciário, gerando

---

<sup>21</sup> Concluída a primeira transação tributária individual do estado de SP. ConJur. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2021-jul-22/concluida-primeira-transacao-tributaria-individual-estado-sp>>

<sup>22</sup> <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=417482>. Acesso em 17/01/2022.

ainda pouca efetividade na arrecadação advinda da cobrança judicial de créditos tributários

Acerca da problemática, o instituto da transação é uma opção próspera como meio alternativo para a resolução de litígios tributários, onde as partes devem, por consentimento próprio, devem renunciar a alguma vantagem, pois assim tanto o fisco como o contribuinte são beneficiados, o fisco arrecadando de forma mais célere e o contribuinte regularizando sua situação fiscal.

A lei federal se encontra mais consolidada e com mais acordos celebrados, sendo assim, um modelo a ser seguido pelos outros entes, visto que como aduzido, um valor significativo foi recuperado por meio do instituto. A lei do Estado de São Paulo, ainda que permita apenas a transação na Dívida Ativa, possui vários editais de adesão e um acordo individual significativo consumado.

Analisando um panorama da instituição da transação tributária e se o instituto está cumprindo suas finalidades, os dados da União, devido ao fato da abrangência e amplitude, são mais sólidos e por isso a ênfase do estudo foi nestes dados. De acordo com a pesquisa, milhares de acordos foram feitos pela União no ano de 2020 durante o período pandêmico.

Dos R\$ 81,9 bilhões em débitos relativos aos débitos inscritos em dívida ativa sob responsabilidade da PGFN, R\$ 60 bilhões eram créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, mostrando que a transação tributária foi extremamente produtiva em seu objetivo, tornando viável para o Estado arrecadar valores que dificilmente conseguiriam obter por outra via.

Outrossim, em relação ao desemprego, as transações tributárias se mostraram eficazes, visto que, não fosse as transações tributárias, o volume de desemprego seria até duas vezes maior.

Além disso, tal instrumento visa sobretudo a boa-fé do contribuinte e do fisco com fulcro no objetivo de cada vez mais se efetivar o Estado Democrático de Direito, assim, é importante o diálogo e aproximação do fisco e contribuinte, mormente em um país com uma legislação tributária muitas vezes prolixa e confusa até mesmo aos olhos de especialistas.

Em suma, é clara a importância de meios alternativos de conflitos no âmbito do direito tributário, a transação tributária é uma forma justa e célere, que proporciona tanto ao fisco quanto ao contribuinte uma solução mais rápida para o litígio tributário, com isso, ambas as partes são beneficiadas, além da coletividade, pois como mostrado, créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação foram arrecadados por meio da transação tributária, valores esses que certamente são importantes para que o Estado possa retornar para a população políticas públicas como saúde, segurança, educação, alimentação, entre outros, ou seja, dar efetividade aos meios que tornam mais digna a vida dos cidadãos.

## REFERÊNCIAS

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BOEING, Ana Paula Sabetzki. **Enfim, uma esperança para a transação tributária**: uma breve análise da Lei n. 13.988/2020. Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná, Curitiba, n.11, pp. 177-222, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo. Forense, 2012, p. 740.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). *Justiça em Números 2020* - Brasília: CNJ, 2020. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/08/rel-justica-em-numeros2020.pdf>>.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 282.

DACOMO, Natalia de Nardi. **Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária**. 2008. 307 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8153/1/Natalia%20De%20Nardi%20Dacomo.pdf>>. Acesso em: 20 dez. 2021

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 132p. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, São Paulo, 2018.

GRILLO, Fabio Artigas. **Transação e Justiça Tributária**. Tese (doutorado). Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2012, p. 285.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). *Desafios do contencioso tributário brasileiro*. 2019. Disponível em: <<https://www.etc.org.br/es/2020/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>>.

JUNQUEIRA, Helena Marques. **Transação Tributária**. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009, p. 98).

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)**, Belo Horizonte: Fórum, ano 5, n. 28, p. 57, jul./ago. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: GUIMARÃES, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho Vasco Branco. **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 118

MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; FUNAGOSHI, Cristina Mari. **A realidade da transação tributária no Brasil**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil-19042018>>. Acesso em: 20 dez. 2021.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 29 Ed. Malheiros, 2004.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa no processo tributário**. Salvador. Editora Juspodivm, 2018. p. 581-582 e 591.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**, p. 322.

MICKELBERG, Michelle Camini. **Transação em matéria tributária: fundamentos para uma regulamentação em âmbito federal**. 2018. 201 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. p. 149. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/21691>. Acesso em: 22 dez. 2021.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional: Comentários doutrina e jurisprudência**. São Paulo. Saraiva, 2010, p. 636.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

OLIVEIRA, Rafael Carvalho Rezende. **Curso de Direito Administrativo**. 8. ed. Rio de Janeiro: Método, 2020. p. 47

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. 2016. 167 f. Tese (Doutorado) – Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016. p. 119.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. 1.454p.

RODRIGUES, Marco Antonio. **Curso de Processo Administrativo e Judicial Tributário**. Salvador: Editora Juspodivm, 2021. p. 365.

RODRIGUES, Marco Antonio dos Santos; ALVAREZ, Pedro de Moraes Perri. **Arbitragem e a Fazenda Pública**. Revista Eletrônica de Direito Processual, v. 14. p. 388, 2014.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.). **Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008. p. 64

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 298-299.

TÔRRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.) **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso**. São Paulo: Fórum, 2008. p69

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 281.





# POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DA ARBITRAGEM, NO BRASIL, COMO MEIO ADEQUADO E APROPRIADO DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS

*Reginaldo Angelo dos Santos<sup>1</sup>*

## RESUMO

Tema que vem ganhando destaque nos debates no Brasil, quando se avalia o grau de litigiosidade das demandas tributárias no país, é a implantação da arbitragem tributária como forma de ampliação do acesso à justiça e meio adequado, apropriado e célere de solução de conflitos, a exemplo do que ocorre em Portugal, onde o regime, implementado em 2011, vem sendo considerado modelo para estudos visando sua implementação em diversas jurisdições. Inicialmente, no Brasil, vigorou um regime de arbitragem privada,

---

<sup>1</sup> Advogado Tributarista em São Paulo, Mestrando Acadêmico em Direito, área de concentração: “Soluções Alternativas (ou Adequadas) de Controvérsias Empresariais”, pela Escola Paulista de Direito (EPD). Formação em Arbitragem Tributária em Lisboa, em parceria com a Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (FGVLAW) e a LEXdebata. Especialista em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas (FGVLAW). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Extensão Universitária em Direito Tributário pelo IBDT/USP. Membro efetivo do Grupo de Pesquisa “Métodos Alternativos (ou Adequados) de Solução de Disputas em Matéria Tributária”, do Núcleo de Mestrado Profissional de Direito Tributário da FGV/SP.

instituído através da lei nº 9.307/96, tendo posteriormente a lei nº 13.129/2015 inserido parágrafo ao art. 1º da referida lei, para permitir a sua aplicação pela administração pública direta e indireta, visando dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis. Há relativo consenso, porém, que a referida lei não é suficiente para a regulação da arbitragem no Direito Tributário. Neste sentido, o tema a ser desenvolvido neste artigo é a possibilidade de utilização da arbitragem, no Brasil, como meio adequado e apropriado de solução de controvérsias tributárias, considerando sua característica de método heterocompositivo e parte de um sistema multiportas de solução de disputas tributárias.

## 1. INTRODUÇÃO

Como método heterocompositivo de solução de conflitos, na arbitragem, as partes não chegam a um acordo, mas têm a solução do conflito imposta pelo árbitro (ou pelo tribunal arbitral) e, por terem optado pela solução mediante arbitragem, submeter-se-ão ao quanto decidido pelo(s) terceiro(s) nomeado(s).

Diferentemente, no chamado método autocompositivo, a solução do conflito é alcançada de comum acordo entre as partes, sendo estas tão somente assistidas por terceiro que, no entanto, não decidirá a questão, uma vez previamente acordada a solução pelos próprios interessados. É o que ocorre, geralmente, na mediação e conciliação, onde o conflito se encerra nos termos acordados pelas partes, sem que haja a delegação da solução a terceiro não integrante da relação jurídica conflituosa.

Tal distinção justifica a classificação da arbitragem tributária como parte de um sistema multiportas de solução de litígios fiscais, de forma a disponibilizar ao sujeito passivo mais uma alternativa, célere e técnica, para pôr fim a conflitos em matéria tributária que, atualmente, são decididas unicamente no âmbito da própria administração pública, através de seus órgãos julgadores singulares e coletivos (Delegacias de Julgamento e Tribunais Administrativos) e pelo Judiciário.

A questão da utilização de outros métodos adequados e apropriados de solução de conflitos, porém, envolve uma série de discussões, razão pela qual vem sendo objeto de debates em diversas frentes, envolvendo acadêmicos, doutrinadores, administração pública, operadores do direito, legislativo e o próprio judiciário, de forma a construir uma solução adequada ao evidente problema ocasionado pelo excesso de contencioso no país, extremamente congestionado nas instâncias administrativas e judiciais, ocasionando, nos assuntos tributários, custos, incertezas e insegurança jurídica tanto para os particulares quanto para a Fazenda Pública.

Em 17/11/2020, o Presidente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Conselho da Justiça Federal (CJF), ministro Humberto Martins, chamou a atenção para a sobrecarga do Judiciário diante da “cultura da litigância”. O ministro citou dados do último relatório Justiça em Números, segundo os quais, em 2019, tramitou no Brasil um “número excessivamente hercúleo” de mais de 112 milhões de ações judiciais. Fonte: STJ | acesso em 28/01/2021.

Sem a pretensão de esgotar o tema, este é o contexto a ser abordado neste artigo, iniciando, no tópico seguinte, com breves considerações sobre o Regime da arbitragem tributária em Portugal, pioneiro na adoção deste sistema multiportas, passando, nos tópicos seguintes, a relacionar aspectos relevantes e específicos inerentes a eventual implantação do regime no Brasil. *É possível a implantação do regime de arbitragem tributária no nosso país?*

## **2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O REGIME DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL**

Como mencionado ao final do tópico anterior, Portugal é pioneiro na adoção da Arbitragem Tributária. Era o ano de 2011, e Portugal tinha cerca de 43 mil processos pendentes. Notadamente, este fato impulsionou a criação da arbitragem tributária no país,

aliado ao fato de Portugal estar sob a intervenção do Fundo Monetário Internacional (FMI), sendo que, uma das recomendações do referido Fundo, teria sido a implementação da arbitragem fiscal. Isso porque, na visão do FMI, a criação do regime poderia acelerar a recuperação, pelo Estado, de valores que estariam pendentes. O que o Fundo Monetário Internacional não esperava, porém, é que boa parte dos milhões de Euros em discussão acabou sendo vencida pelos contribuintes.

Pois bem, apesar da recomendação do FMI, a verdade é que, naquele momento, Portugal já tinha um projeto de arbitragem tributária. Isso porque, após um longo período de discussão, na Lei do Orçamento do Estado para 2010, em seu art. 124º, o Governo foi autorizado a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, sendo a referida lei o marco legal para edição do Decreto Lei nº 10/2011, que criou o instituto no país. É evidente que a quantidade de processos, elevada para os padrões portugueses, foi o principal fator a impulsionar a criação do regime, mas o crescimento dos litígios fiscais e a especialização dos julgadores na matéria, que só seria alcançada com o regime de arbitragem fiscal, também foi um dos grandes propulsores para a implantação do instituto.

Denominado de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), o preâmbulo do Decreto Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro, destaca que a introdução no ordenamento jurídico português da arbitragem em matéria tributária, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, visa três objetivos principais: por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

Prossegue a introdução ao Decreto Lei afirmando que a arbitragem constitui uma forma de resolução de um litígio através de um terceiro neutro e imparcial – o árbitro –, escolhido pelas partes ou designado pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD),

e cuja decisão tem o mesmo valor jurídico que as sentenças judiciais. Neste sentido, e em cumprimento dos seus três objetivos principais, a arbitragem tributária é adotada pelo decreto-lei com contornos que procuram assegurar o seu bom funcionamento.

O item 2 Artigo 4.º do DL 10/2011 estabelece que os tribunais arbitrais em Portugal funcionam no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). O CAAD é um centro de arbitragem institucionalizada e caráter especializado, criado pelo Despacho n.º 5097/2009, de 27 de janeiro, do Secretário de Estado da Justiça, alterado pelo Despacho n.º 5880/2018, de 1 de junho, da Secretária de Estado da Justiça. No CAAD podem ser resolvidos litígios de Direito público nas áreas administrativa e também tributária. Na área tributária, o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, prevê a possibilidade de resolução, pela via arbitral, de litígios que importem a apreciação da legalidade de atos tributários. A Autoridade Tributária e Aduaneira pré vinculou-se à arbitragem tributária sob a égide do CAAD, o que significa a previsão de um verdadeiro direito de acesso à arbitragem por parte dos contribuintes em processos até dez milhões de euros.

Ainda de acordo com o preâmbulo do RJAT em Portugal, em primeiro lugar, tendo em vista conferir à arbitragem tributária a necessária celeridade processual, é adotado um processo sem formalidades especiais, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo, e é estabelecido um limite temporal de seis meses para emitir a decisão arbitral, com possibilidade de prorrogação que nunca excederá os seis meses.

Em segundo lugar, são competentes para proferir a decisão arbitral os tribunais arbitrais que funcionam sob a organização do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). Trata-se do único centro de arbitragem a funcionar sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais que, de resto, é competente para nomear o presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Ao Conselho Deontológico do CAAD compete, entre o mais, participar na elaboração da lista de árbitros em obediência a parâmetros previamente fixados e norteados por requisitos de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público a exigir, em elevado grau, quer logo na seleção dos árbitros, quer na posterior designação dos árbitros que irão integrar os tribunais arbitrais a constituir. (CAAD – Revista Arbitragem Tributária nº 1 – 2014, p. 7. Coordenação: VILLA-LOBOS, Nuno e PEREIRA, Tânia Carvalhais).

Nos casos em que o contribuinte opte por designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará sempre com um coletivo de três árbitros, cabendo a cada parte a designação de um deles e aos árbitros assim designados a designação do terceiro, que exerce as funções de árbitro-presidente. Caso o contribuinte não pretenda designar um árbitro, o tribunal arbitral funcionará com um árbitro singular nos casos em que o valor do pedido não ultrapasse duas vezes o valor da alçada do Tribunal Central Administrativo, ou seja, (euro) 60 000, e com um coletivo de três árbitros nos restantes casos, cabendo a sua designação, em ambas as situações, ao Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa.

Em terceiro lugar, fixam-se com rigor quais as matérias sobre as quais se pode pronunciar o tribunal arbitral. Assim, encontram-se abrangidas pela competência dos tribunais arbitrais a apreciação da declaração de ilegalidade de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e os de pagamento por conta, a declaração de ilegalidade de atos de determinação da matéria tributável, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais e, bem assim, a apreciação de qualquer questão, de fato ou de direito, relativa ao projeto de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão anteriormente referida.

Em quarto lugar, acolhe-se como regra geral a irrecorribilidade da decisão proferida pelos tribunais arbitrais. Esta regra não prejudica a possibilidade de recurso para o Tribunal Constitucional, nos casos em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique uma norma cuja

constitucionalidade tenha sido suscitada, bem como o recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando a decisão arbitral esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.

A decisão arbitral poderá ainda ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo com fundamento na não especificação dos fundamentos de fato e de direito que justificam a decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão, na pronúncia indevida ou na omissão de pronúncia ou na violação dos princípios do contraditório e da igualdade das partes. Nos casos em que o tribunal arbitral seja a última instância de decisão de litígios tributários, a decisão é suscetível de reenvio prejudicial em cumprimento do § 3 do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

Em quinto lugar, fixam-se as regras sobre quem pode exercer as funções de árbitro na arbitragem tributária. Neste âmbito, prevê-se a possibilidade de nomeação de árbitros licenciados em Economia ou Gestão nas questões de maior complexidade e que exijam um conhecimento específico de área não jurídica, devendo nesses casos o árbitro-presidente ser sempre um jurista com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário.

Em sexto lugar, prevê-se a possibilidade de os contribuintes submeterem aos tribunais arbitrais a apreciação dos atos tributários que se encontrem pendentes de decisão há mais de dois anos (regra de transição), com um incentivo, que corresponde à dispensa de pagamento de custas judiciais.

Finalmente, note-se que a instituição da arbitragem não significa uma desjudicialização do processo tributário, na medida em que é vedado o recurso à equidade, devendo os árbitros julgar de acordo com o direito constituído. Foram ouvidos o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, o Conselho Superior de Magistratura e a Ordem dos Advogados. Foi promovida a audição da Procuradoria-Geral da República.

Importante destacar que a vinculação da autoridade fiscal à arbitragem tributária e ao CAAD, em Portugal, se deu através da

Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março, do Ministério das Finanças e da Administração Pública daquele país. Segundo a citada Portaria, nos termos do artigo 4.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, os tribunais arbitrais funcionam no CAAD — Centro de Arbitragem Administrativa, dependendo a vinculação da administração tributária à jurisdição destes tribunais de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça.

Com a presente portaria, a administração tributária vincula -se também à jurisdição do CAAD nos termos do n.º 1 do artigo 4.º do Decreto -Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, associando -se a este mecanismo de resolução alternativa de litígios e nos termos e condições estabelecidos, atendendo à especificidade e valor das matérias em causa.

Importa destacar, ainda, que as normas que regem a Arbitragem Tributária em Portugal determinaram expressamente as matérias sujeitas ao regime, uma vez que vinculou à jurisdição dos tribunais que funcionam no CAAD os seguintes serviços do Ministério das Finanças e da Administração Pública: a) A Direção -Geral dos Impostos (DGCI); e b) A Direção -Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC). Outra definição relevante, no regime português, é que a vinculação dos serviços e organismos aos tribunais arbitrais está limitada a litígios de valor não superior a € 10 000 000 (dez milhões de Euros).

Considerando que, com exceção dos Estados Unidos da América, há poucos países com experiências no domínio da arbitragem tributária, este artigo reportará a outras características do regime português à medida que discorre sobre os demais tópicos deste regime, apenas e tão somente para fins de referência, abordando a possibilidade de implementação da arbitragem tributária no Brasil, já a partir do tópico seguinte.

### **3. POSSIBILIDADE DE IMPLEMENTAÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO BRASIL.**

É sentimento comum, para os que operam na área de solução de conflitos no Brasil, um certo esgotamento do sistema, o que requer,



acima de tudo, uma reforma processual ampla. Como uma das causas deste esgotamento, é possível apontar o congestionamento do judiciário e dos órgãos julgadores administrativos, sendo esta, a causa mais trivial.

A razão menos óbvia a contribuir para o esgotamento do sistema está relacionada à própria justiça. Considerando que as instituições do Direito Tributário estão relacionadas a um sistema de justiça material, é papel deste sistema realizar seus próprios valores, dentre os quais, o Estado Democrático de Direito. Este argumento é menos trivial e mais contingencial, tendo como principal objetivo, a garantia constitucional do amplo acesso à justiça.

Camilla Siqueira Xavier destaca que a crise de gerenciamento de processos representa uma crise de acesso à justiça, haja vista que com o excesso de demandas, associada com a inabilidade para chegar ao resultado útil do procedimento, muitas vezes, imprimem decisões insatisfatórias para ambas as partes (tanto para o Fisco quanto para o Contribuinte).

Assim, métodos como a arbitragem e a mediação tributárias representariam um alargamento no diálogo e a promoção da democracia participativa que assola o mundo pós-moderno, uma vez que possibilita a densificação do resultado útil do processo através de um mecanismo mais especializado.

Sob o aspecto formal, registre-se, desde já, que as considerações aqui apresentadas são “lege ferenda”, uma vez que ainda não há, no Brasil, qualquer legislação que permita a utilização da arbitragem tributária.

Nos últimos 10 anos, alterações legislativas no país instituíram uma série de normas para resolução de disputas no âmbito cível, notadamente para a promoção da conciliação, mediação, negociação e arbitragem, mesmo com o Poder Público. Os marcos desta rápida trajetória são, em 2010, a Resolução nº 125 do Conselho Nacional de Justiça e, já em 2015, as três leis federais que estruturaram este sistema: a lei que reformou a Lei de Arbitragem (Lei 13.129), a lei de Mediação (Lei 13.140) e o próprio Código de Processo Civil (Lei 13.105).

Nosso sistema tributário, entretanto, é inteiramente regulado pela Constituição Federal, que entre outras disposições, delega competência à lei complementar para estabelecer normas gerais de direito

tributário. Este papel é exercido pelo Código Tributário Nacional, lei ordinária nº 5.172/66, recepcionada com status de lei complementar pela Constituição Federal de 1988.

Este aspecto, formal, impede que as normas atualmente existentes, que tratam de outros métodos adequados e apropriados de solução de conflitos, possam ser aplicadas ao Direito Tributário. Vejamos questões específicas a fundamentar esta posição.

Podem ser apontados alguns artigos-chave do Código Tributário Nacional que seriam impactados por eventual implantação de um regime de arbitragem tributária no Brasil, sendo necessário, portanto, sua alteração, para que comportem o instituto sem violar a Constituição Federal. Sem a pretensão de esgotar o debate, serão enumerados a seguir os artigos do código que estariam sujeitos a alteração.

O primeiro deles é o art. 151, para estabelecer que suspende a exigibilidade do crédito tributário o compromisso arbitral, manifestado pelo sujeito passivo (em prazo a ser definido), em caso de qualquer ato sujeito a impugnação ou intimação de qualquer lançamento efetuado pela autoridade administrativa. Para além disso, caberia alteração no art. 156, para estabelecer que extingue o crédito tributário a sentença arbitral.

No mesmo sentido, cabe o debate acerca da alteração do art. 174, para estabelecer que a prescrição será interrompida pela manifestação de vontade do procedimento arbitral pelo sujeito passivo (em prazo a ser definido) na ciência de despacho, notificação ou intimação de qualquer lançamento efetuado pela autoridade administrativa.

Por fim, caberia avaliar ainda alteração nos seguintes artigos do código: (i) art. 165, para estabelecer que a sentença arbitral assegurará ao contribuinte o direito à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade de seu pagamento; (ii) art. 168, para prever que o direito à restituição extingue-se no prazo de 5 anos, contados da data em que se tornar definitiva a sentença arbitral e; (iii) art. 170-A, para prever a possibilidade de compensação pelo sujeito passivo também mediante sentença arbitral.

Como conclusão deste item, sob o aspecto formal, é perfeitamente possível a implementação da arbitragem tributária no Brasil. Nosso ordenamento jurídico tributário sugere diversas situações em

que o CTN, na função de lei complementar a estabelecer normas gerais de direito tributário, deveriam ser alteradas para implantação do regime. Em que pese maior dificuldade na aprovação da referida lei, por exigir quórum qualificado, as alterações são necessárias a fim de garantir que o instituto da arbitragem tributária, uma vez instituído no país, não viole a Constituição Federal.

#### **4. SUPERANDO O DOGMA DA INDISPONIBILIDADE DA RECEITA TRIBUTÁRIA**

Em Portugal, a admissibilidade do regime de arbitragem tributária foi questionada durante muito tempo, tendo em vista interpretação equivocada da Constituição e da Lei Geral Tributária daquele país, que prevê a indisponibilidade do crédito tributário.

Como assinalam Nuno de Villa-Lobos e Tania Carvalhais Pereira, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários não está explicitamente enunciado na Constituição daquele país, embora sejam um corolário dos princípios da igualdade e da legalidade.

Concluem os autores que, nos termos da Lei Geral Tributária Portuguesa, o crédito tributário é indisponível, porém, podendo fixar-se condições para sua redução ou extinção com respeito ao princípio da igualdade e da legalidade tributária.

No Brasil, segundo Tathiane Piscitelli e Andrea Mascitto, o principal entrave de aplicação do instituto no direito tributário estaria no atendimento de uma condição: o objeto da relação jurídica tributária revela conteúdo patrimonial. No entanto, seria ele um “direito disponível”?

Segundo as autoras:

A indisponibilidade da receita tributária tem por corolário o interesse público vinculado à arrecadação e, assim, à manutenção do Estado e das necessidades públicas por ele atendidas. Como é sabido, esse mesmo debate foi enfrentado em Portugal por ocasião da implementação da arbitragem tributária - a redação do artigo 30, n. 2 da Lei

Geral Tributária prevê, expressamente, a indisponibilidade do crédito tributário, “só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária”. No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, a despeito de a constituição da relação jurídica tributária por ato administrativo vinculado e obrigatório constar não apenas da definição de tributo (artigo 3º, CTN) mas, também, na disciplina do lançamento (artigo 142, CTN), não é possível dizer que o objeto dessa mesma relação seja indisponível. A justificativa para essa afirmação decorre, em primeiro lugar, do texto constitucional. Nos termos do artigo 150, parágrafo 6º da Constituição, os entes da Federação poderão instituir isenções de seus tributos, desde que o façam por lei específica. Isso significa que poderão optar pelo não exercício da competência tributária que lhes foi atribuída e, assim, excluir da incidência tributária determinados fatos ou condutas. Tal opção pode ter motivação política, econômica ou social e o único requisito constitucional para tanto é a previsão do benefício em lei própria.

Neste sentido, o interesse público deve estar voltado aos objetivos que deve alcançar, notadamente seus objetivos sociais, sobretudo aqueles estabelecidos no artigo 3º da Constituição Federal:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Tais objetivos não devem, em nenhuma hipótese, ser confundidos com o interesse da arrecadação, de forma que o próprio ente tributante pode renunciar à receita tributária, visando atender interesses sociais, como ocorre com as isenções, parcelamentos, anistias etc.

Tathiane Piscitelli ainda esclarece com maestria:

Na hipótese de superação dessa lacuna, resta enfrentar a pergunta mais geral: diante da indisponibilidade da receita pública, seria possível cogitar-se arbitragem em direito tributário? A resposta a essa questão está na natureza do método de resolução de conflito com o qual estamos lidando. Conforme destacado linhas acima, trata-se de medida heterocompositiva, cuja sistemática se alinha ao Poder Judiciário: julgadores imparciais colocam fim, de modo impositivo, a um litígio. Não há negociação ou concessão sobre o crédito tributário, mas decisão sobre sua legalidade. Ademais, a indisponibilidade do crédito tributário não se confunde com a indisponibilidade da receita pública. A disciplina, arrecadação e fiscalização de tributos são requisitos da responsabilidade na gestão fiscal dos entes da Federação; nesse sentido, a administração tributária não pode se furtar à cobrança de valores que lhe são devidos, nos termos da lei. Essas afirmações são decorrência direta tanto do Código Tributário Nacional, mais notadamente do art. 142 do diploma, quanto da Lei de Responsabilidade Fiscal (lei complementar nº 101/2000), com destaque para o art. 11. Contudo, não podemos confundir a indisponibilidade da receita tributária do ponto de vista do dever da administração de arrecadar com a possibilidade de discussão judicial ou arbitral sobre a pertinência de um litígio cujo objeto seja o direito tributário. Eventual decisão que afaste o tributo não revelará disposição sobre a receita pública, mas juízo legítimo de legalidade, que encerra o conflito entre o particular e a administração sem que tenha havido nenhuma concessão ou renúncia a receitas tributárias. Por essa razão, superadas as questões legislativas pertinentes, seria plenamente aplicável o instituto para resolver demandas tributárias.

Leonardo Giannetti aponta no sentido de que a indisponibilidade do crédito tributário não é absoluta, citando hipóteses em que este poderá ser reduzido após sua constituição. Vejamos:

De qualquer forma, é fato incontroverso que o montante originalmente exigível pode, excepcionalmente e dentro de certos parâmetros previamente estabelecidos na lei, ser alterado, o que confirma que a indisponibilidade do crédito tributário, apesar de ser a regra, não é absoluta. Portanto, se é possível que a lei preveja hipóteses e situações de transação, anistia, remissão, moratória e parcelamento do crédito tributário, cujo montante será reduzido, cancelado ou diferido em razão de fato posterior à sua constituição, o denominado princípio da indisponibilidade não é óbice à criação, por lei, de outra forma de resolução de conflito na matéria tributária que importará na revisão jurídica (controle da legalidade) do ato administrativo de lançamento fiscal.

Na mesma linha segue Luis Eduardo Schoueri, que apesar de vincular a arbitragem à indisponibilidade do crédito tributário, faz entender que esta (a indisponibilidade) é apenas relativa, pois havendo lei que permita a arbitragem tributária, esta norma será válida.

Assim, superado o dogma da indisponibilidade da receita tributária, o próximo tópico abordará o momento da opção pela arbitragem tributária, a despeito do sistema processual brasileiro admitir discussões do crédito tributário nas esferas administrativa e judicial.

#### **4.1. Momento da opção pela arbitragem tributária no Brasil**

Partindo-se da premissa que os maiores desafios acerca da implantação de um regime de arbitragem tributária no Brasil fossem superados, como já ocorreu com a suposta indisponibilidade da receita tributária, a exemplo de Portugal, e o referido regime fosse efetivamente implantado no país, caberia o debate se, uma vez em vigor o regime e diante de uma exigência decorrente de lançamento de ofício, deveria o sujeito passivo optar pelo regime de arbitragem antes da constituição definitiva do crédito tributário, renunciando às vias administrativa e judicial ou, uma vez optando pela via administrativa, este sujeito passivo poderia, ao término desta discussão e

sobrevindo decisão a ele desfavorável, submeter o pleito à arbitragem, em substituição à discussão na via judicial.

Tomando como base o regime português, verifica-se que a introdução da arbitragem tributária no ordenamento jurídico daquele país, como forma alternativa de resolução de conflitos no domínio fiscal, visa três objetivos principais: por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.

No Brasil, os que defendem que uma exigência oriunda de lançamento de ofício poderia ser impugnada no âmbito administrativo e, posteriormente, submetida à arbitragem, o fazem também sob o argumento da garantia de tutela jurisdicional efetiva, elemento indispensável para concretização do Estado Social e Democrático de Direito e que, sem isto, a arbitragem teria pouquíssima eficácia no que concerne à redução de pendências na esfera judicial, exercendo uma função pouco relevante na realização de justiça tributária, argumentando, ainda, a inconstitucionalidade da violação ao direito de petição do sujeito passivo, uma vez vedada sua opção à via administrativa.

Todavia, a opção pela arbitragem como meio adequado e apropriado ao processo administrativo, com renúncia às demais formas de solução do litígio, não afastaria a garantia de tutela jurisdicional ampla e efetiva ao sujeito passivo, bem como, em nenhum momento vedaria sua opção pela via administrativa ou judicial, tratando-se, numa outra visão, de uma faculdade dentre as alternativas legais postas à sua disposição, na busca da tutela jurisdicional, considerando o propósito e os fins de um regime de arbitragem tributária num sistema tributário propenso ao litígio, como o brasileiro.

Recorrendo novamente ao regime português, têm-se que “o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”, conforme art. 124º, item, da Lei nº 3-B/2010 (grifei). Determina

ainda o art. 13º, nº 4. do Regime Jurídico de Arbitragem Tributária de Portugal (RJAT):

“4 - A apresentação dos pedidos de constituição de tribunal arbitral preclui o direito de, com os mesmos fundamentos, reclamar, impugnar, requerer a revisão, incluindo a da matéria colectável, ou a promoção da revisão oficiosa, ou suscitar pronúncia arbitral sobre os “actos objecto desses pedidos ou sobre os consequentes actos de liquidação, excepto quando o procedimento arbitral termine antes da data da constituição do tribunal arbitral ou o processo arbitral termine sem uma pronúncia sobre o mérito da causa.”

Jorge Lopes de Souza observa que o artigo 13 do RJAT trata de efeito de preclusão de direitos de impugnação durante a pendência de processo arbitral, tendo alcance equivalente à litispendência, mas dando-se sempre preferência ao processo arbitral.

No Brasil, a despeito de ainda não existir um regime de arbitragem tributária, verifica-se questão semelhante no âmbito da Lei de Execução Fiscal, onde o parágrafo único do art. 38 determina que a propositura, pelo contribuinte, da ação judicial prevista no artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

No mesmo sentido, o Parecer Normativo COSIT nº 7/2014, amparado em dispositivos do CTN, da própria LEF, do decreto que regula o processo administrativo fiscal federal e do CPC então vigente, entre outras normas, estabelece que a propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Também o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais editou a Súmula Vinculante nº 1, firmando o posicionamento de que importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto



do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Vejamos ainda trecho do voto do relator no RE nº 234.277-9/RS:

“Sr. Presidente, é bastante interessante porque todos sabemos que o recurso à via administrativa é, sem dúvida alguma, manifestação do velho direito de petição. Por outro lado, não vejo, na linha do que disse o Ministro Cezar Peluso, nesse dispositivo, uma exigência de esgotamento da via jurisdicional. Quase sempre procuro me pautar por um certo pragmatismo, de modo que não vejo como, num país em que se clama pela racionalização da burocracia e dos meios de solução de conflito, num país com as características do nosso, se possa oferecer, se possa propugnar uma solução como essa: de deixar ao contribuinte algo parecido como uma loteria; ele tenta na via administrativa, se não funcionar, ele recorre à judicial. Não obstante eu reconheça a importância do dispositivo constitucional que assegura o direito de petição, não vejo esse dispositivo como algo gritantemente inconstitucional. (...)”

E como afirma de Marcio Souza Guimarães:

No ano de 2001, o STF declarou a Constitucionalidade do mecanismo arbitral no Brasil, adotando entendimento no sentido de que a arbitragem não representa afronta ao direito fundamental de acesso à justiça, mas sim mera faculdade que as partes têm, optando pela renúncia, casuística e expressa, àquele direito, em favor de um meio mais eficaz de resolução da disputa”(...).

Tathiane Piscitelli e Andréa Mascitto, em artigo transcrito na Revista de Arbitragem Tributária do CAAD, em 2018, ponderam que:

(...) “na hipótese de o lançamento tributário já realizado, por sua vez, a arbitragem se revelaria como meio alternativo aos processos administrativo e judicial. Em qualquer

dos casos, a escolha pelo processo arbitral deve resultar na renúncia das outras vias possíveis de resolução de disputa em matéria tributária e a decisão dela resultante é irrecorrível para ambas as partes”.

Como se observa, são diversas as formas, seja através de dispositivos legais e infralegais, manifestações do tribunal constitucional e doutrina, a demonstrar que o direito brasileiro convive de forma harmônica com a renúncia às esferas administrativa e judicial, à medida que as partes têm a faculdade de optar por um outro regime, sendo possível afirmar que, sob a ótica da garantia de tutela jurisdicional efetiva e do Estado Social e Democrático de Direito, não haveria qualquer ofensa em se estabelecer a renúncia às vias administrativa e judicial, quando da opção do sujeito passivo pelo regime da arbitragem, ressalvadas as restrições relativas à matéria arbitrável e ao objeto do litígio.

Por fim, a celeridade buscada pelo sujeito passivo para solução do conflito, ao optar pela arbitragem, ainda que em momento posterior, também não encontra guarida em eventual regime que permitisse percorrer toda a via administrativa e, posteriormente, em caso de derrota, recorrer à arbitragem. Segundo dados publicados na página do CARF na internet em 07/02/2019, o estoque de processos naquela data era de 122.371 casos, destacando que seriam necessários 77 anos para julgar todo o volume.

Ressalta ainda o tribunal administrativo que o tempo de julgamento das Câmaras Superiores é de 1 ano e 2 meses, das Turmas Ordinárias, de 2 anos e 10 meses, e das Turmas Extraordinárias, 6 anos e 1 mês. Ou seja, em qualquer caso, percorrer toda a via administrativa para então optar pela arbitragem, além de contribuir para o esgotamento do já assoberbado sistema de contencioso administrativo federal, tornaria ao final a solução do litígio muito mais demorada que qualquer procedimento arbitral razoável.

Como se observa, são muitas as questões a serem debatidas acerca da implementação de um regime de arbitragem no Brasil, sendo o momento da opção pelo regime, apenas uma delas. Não obstante,

verifica-se um avanço no que se refere à disposição da administração tributária, judiciário, acadêmicos e advogados, em discutir o tema, dada a necessidade de se buscar soluções para o caótico sistema de solução de litígios atualmente em vigor no país.

## 4.2. Síntese dos dois principais projetos de lei de arbitragem tributária

Há dois principais projetos de implantação do regime de arbitragem tributária tramitando no Congresso Nacional, quais sejam: (i) PL 4.257/2019, apresentado em 06/08/2019, de iniciativa do Senador Antonio Anastasia (PSDB/MG), resultado do trabalho realizado pela Procuradoria do Distrito Federal, pela Consultoria do Senado e pela assessoria legislativa do gabinete e (ii) o PL 4.468/2020, apresentado em 03/09/2020, de iniciativa da Senadora Daniella Ribeiro (PP/PB) - A elaboração deste Projeto tem origem na proposta apresentada pelos Professores Heleno Torres, Selma Lemes e da Dra. Priscila Faricelli.

Quanto ao PL 4.257, no dia 28/10/2021, foi recebido pela Comissão de Constituição,

Justiça e Cidadania - CCJ, o relatório do Senador Tasso Jereissati, com parecer favorável pela aprovação na forma de um substitutivo. O Projeto está pronto para a pauta, debate e votação na CCJ. Já o PL 4.468 encontra-se desde 01/10/2021 na Comissão de Assuntos Econômicos do

Senado - CAE, com a relatoria do Senador Antonio Anastasia, para que seja emitido relatório.

O PL 4.257 sugere a arbitragem para devedores inscritos em dívida ativa, sendo que que, atualmente, há um direcionamento claro das Procuradorias, em utilizar a execução fiscal quase que como última alternativa, dando preferência à transação tributária, além da execução seletiva e do Regime Diferenciado de Cobrança do Crédito Tributário em âmbito federal, visando justamente evitar a judicialização do crédito tributário.

Sendo opção do Sujeito passivo, o projeto segue a linha do Direito Potestativo desse sujeito à arbitragem, pois o substitutivo prevê que a administração será notificada sobre o procedimento arbitral e sua manifestação de vontade será formalizada através do Decreto regulamentar do ente tributante, o que atende ao princípio da autonomia das partes.

A preocupação em vincular a Administração Tributária à Arbitragem ao Decreto regulamentador, é o risco de não ser implantada a arbitragem em todo o país, inclusive em âmbito federal, caso não seja editado o referido decreto, ou haver regras que dificultem o amplo acesso à justiça, que é a razão maior da arbitragem tributária. Além disso, por ser um projeto de lei ordinária, ele impede que se proponham as alterações necessárias no CTN.

Segundo o relatório do Senador Tasso Jereissati, se é cabível transação para extinção do crédito tributário, com base no art. 156 do CTN, também é viável esta extinção pela arbitragem autorizada expressamente em lei, afirmando ainda que a arbitragem é, a rigor, uma transação aprimorada.

É fato, porém, que as duas figuras não se confundem, dadas as suas características, uma autocompositiva, visando a extinção do crédito tributário, e outra heterocompositiva, que poderá discutir a própria constituição do crédito, assegura neutralidade e permite maior amplitude na sua aplicação.

O projeto prevê ainda que o regulamento poderá autorizar que os autores das ações judiciais migrem para a arbitragem no prazo de 2 anos da publicação da lei, talvez inspirado no sistema português, mas veda esta opção caso tenha sido proferida sentença nestas ações, a fim de evitar decisões conflitantes. Considerando a situação a que chegou o contencioso fiscal no Brasil, há o risco de o regime já nascer congestionado pela quantidade de processos oriundos do judiciário.

De acordo com o relatório (VASCONCELOS et al., 2021) publicado pelo Núcleo de Tributação do Insper em julho de 2020, no âmbito da linha de pesquisa “Observatório do Contencioso Tributário”, em 2018, o contencioso administrativo e judicial

brasileiro na esfera tributária somou 73% do PIB. Segundo os dados divulgados no relatório, em 2013, a mediana do contencioso administrativo para países da OCDE era 0,28% do PIB e para um grupo de países da América Latina era 0,19% do PIB. Com 16,39% do PIB em processos administrativos federais (número diretamente comparável às estimativas internacionais), no ano de 2018, o contencioso tributário brasileiro permaneceu muito distante dos padrões mundiais.

Em novo relatório (MESSIAS et al., 2020), publicado em dezembro de 2020 e elaborado com base em dados de 2019, foi observado um aumento do referido percentual de 73% para 75% do PIB, correspondentes a R\$ 5,44 trilhões, dos quais R\$ 4,01 trilhões (74% do total) estão envolvidos em disputas nos tribunais federais, estaduais e municipais (para os quais se obteve dados).

Além disso, segundo pesquisa divulgada pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) (LEORATTI, 2019), a conclusão de um processo tributário no Brasil leva em média 18 anos e 11 meses, incluindo as fases administrativa e judicial. No relatório “Tax Certainty – IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers” (FMI; OECD, 2017), a OCDE indica como principais fatores para a insegurança nas relações tributárias: (i) diferenças permanentes ou frequentes entre o entendimento dos legisladores e as orientações da administração tributária; (ii) processos com longa duração; (iii) alto custo do processo, que restringe a garantia de segurança jurídica às empresas de grande porte; e (iv) imprevisibilidade das decisões e deficiência na publicação da jurisprudência.

Por fim, o projeto prevê a aplicação subsidiária da Lei nº 9.307/1996, que trata da arbitragem geral, talvez por não abordar diversos pontos do regime arbitragem, de forma detalhada, como o faz o PL 4.468.

Quanto a este segundo projeto, pode se classificado como restritivo ao não permitir discussão do crédito tributário e determinar a arbitragem apenas a matérias de fato.

Segundo a justificativa dos seus autores, apresentar um projeto mais modesto seria uma forma de evitar questionamento de sua legitimidade por falta de previsão no CTN, que deveria se dar por alteração via lei complementar.

De todo modo, verifica-se certa dificuldade em discutir somente matéria de fato perante a Fazenda Pública, considerando o Princípio da Legalidade a que se submete a Administração, uma vez que as questões de Direito sempre estarão presentes nestas discussões.

Para além disso, limitar um instituto tão importante como a Arbitragem Tributária a possíveis matérias de fato seria subutilizar o instituto. São justificáveis as razões dos autores do anteprojeto, começando de uma forma mais modesta para depois consolidar o instituto, mas é certo que haveria espaço para um escopo mais amplo.

Outro ponto que vale comentar é a vinculação da Administração à arbitragem tributária pelo compromisso arbitral. Esta vinculação poderia ser feita pela via normativa, como propõe o PL 4.257. Novamente citando Portugal, foi necessário um ato Conjunto do Ministério das Finanças e da Justiça para que houvesse esta vinculação, dada a resistência da Administração em aderir ao regime.

O projeto prevê ainda a figura do árbitro desempataador. Ocorre que, por ser um tribunal composto por três árbitros, nos termos do projeto, a conclusão lógica é que não haveria empate. Por que então a previsão dessa figura? Segundo a Professora Selma Lemes, não se trata de um desempataador, e que o nome veio da tradução literal de uma expressão norte americana, importada do direito americano e francês, o “umpair”, e que já existiu no Brasil na Constituição do Império de 1824.

Ainda segundo a coautora do projeto, se trata na verdade de uma figura que servirá para reforçar e dar mais certeza à decisão arbitral, uma segunda opinião que decide o caso e não o desempata, sendo que esta figura não é obrigatória, pois vai depender do compromisso arbitral celebrado entre as partes. Em que pese ser opção das partes, este ponto poderia ser mais bem debatido, pois as razões que levaram à sua inclusão poderiam ser superadas pelos critérios na escolha, especialidade e função jurisdicional exercida pelos árbitros.

Sobre a aplicação subsidiária da lei que trata da transação tributária, ainda segundo a Professora Selma Lemes, esta referência não foi pauta de discussão dos autores, já que foi adicionada depois da apresentação do projeto, e que a ideia talvez seja trazer o exemplo positivo da transação ao instituto da arbitragem. É possível argumentar, de forma contrária, que, uma vez prevista em lei, a aplicação de um regime autocompositivo como subsidiário à arbitragem, que é heterocompositivo, poderia causar confusão entre os dois institutos, prejudicando especialmente a arbitragem, que garante neutralidade à solução do conflito.

Mais do que nunca, é forçoso reconhecer que o país avança no sentido de implantação do instituto. Os dois projetos não são excludentes, pelo contrário, eles se complementam, e devem ser exaltados. Melhor seria incluir a possibilidade da arbitragem tributária para discutir o crédito tributário já constituído, seja mediante lançamento tributário ou auto de infração, e antes da inscrição em dívida ativa, ainda que haja limitação de matéria e valor, como fez Portugal, de forma a utilizar o instituto na sua plenitude.

## **5. CONCLUSÃO**

Como se observa, em que pese os debates terem se intensificado, as discussões legislativas acerca da arbitragem tributária no Brasil ainda são incipientes, podendo ser divididas entre as de caráter preventivo, que discute matérias de fato e técnicas, como o PL 4.468/2020, e as de caráter mais amplo, já com o crédito tributário definitivamente constituído, sem limitação de matéria ou valor, como sugere o PL 4.257/2019.

De qualquer forma, parece adequado o posicionamento de Leonardo Giannetti Varella no sentido de que, ainda que cada ente tributante, dentro de sua própria avaliação política e econômica, decida pela implantação da arbitragem e, mesmo se reconhecendo que a questão possui grande vínculo com os fundamentos da organização social e econômica do Estado, o fato é que o debate acerca da arbitragem vem se fortalecendo, havendo inclusive estímulo à arbitragem

mundo afora, a ponto de alcançar matérias sensíveis, o que inclui o direito tributário.

## REFERÊNCIAS

SEGALLA, Stela Bittar e DOS SANTOS, Reginaldo Angelo: [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/viabilidade-da-implementacao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-05122019](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/viabilidade-da-implementacao-da-arbitragem-tributaria-no-brasil-05122019): Acesso em: 22/02/2022.

BRASIL, Congresso Nacional: Lei nº 9.307/96 e Lei nº 13.129/2015. Disponíveis, respectivamente, em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9307.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9307.htm) e [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm#art1](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm#art1). Acesso em: 22/02/2022.

MENDONÇA, Priscilla Faricelli – Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito da USP – 2013. <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-12022014-135619/pt-br.php>. Acesso em: 22/02/2022.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos – Arbitragem em Direito Público – FGV Projetos \ CAAD p. 241/242. <https://fgvprojetos.fgv.br/publicacao/arbitragem-em-direito-publico> - 2018. Acesso em 22/02/2022.

BRASIL, STJ: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/17112020-Presidente-do-STJ-defende-incentivo-a-metodos-alternativos-para-conflitos-em-meio-a-crise-do-coronaviru.aspx>? Acesso em 22/02/2022.

BRASIL, Congresso Nacional: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicameras/-/ver/pl-4257-2019> e <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicameras/-/ver/pl-4468-2020>. Acesso em 20/02/2022.

PORTUGUAL, Assembleia da República - Lei 3-B, de 28 de abril - Artigo 124.º - <https://dre.pt/dre/detalhe/lei/3-b-2010-609990>. Acesso em 22/02/2022.

PORTUGAL, Diário da República nº 14/2011 - Decreto-Lei nº 10/2011. <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/2011-66008176>. Acesso em 22/02/2022.



PORTUGAL, Ministérios das Finanças e da Administração Pública e da Justiça - Portaria nº 112-A - Art. 1º. <https://files.dre.pt/1s/2011/03/05701/0000200002.pdf>. Acesso em 22/02/2022.

A ARBITRAGEM EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: AVANÇOS E DESAFIOS – em Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 7, n. 8, janeiro/junho, 2019, p. 21-57.

SALLES, Carlos Alberto; LORENCINI, Marco Antonio Garcia Lopes; DA SILVA, Paulo Eduardo Alves, em Curso de Métodos Adequados de Solução de Controvérsias, Introdução, Forense, 3ª ed., RJ, 2019.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça - Justiça em números 2021 / Conselho Nacional de Justiça. – Brasília: CNJ, 2021.

VILLA-LOBOS, Nuno, PEREIRA, Tânia Caravallhais - Guia da Arbitragem Tributária, 2ª edição, 2017.

PAULSEN, Leandro, ÁVILA, René Bergmann e SLIWKA, Ingrid Schroder - Direito Processual Tributário, Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência, 8ª edição, 2014.

VILLA-LOBOS, Nuno, PEREIRA, Tânia Caravallhais (Organizadores) - Arbitragem em Direito Público, FGV Projetos e CAAD, 2018.

BRASIL, CARF, Ministério da Economia: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf>. Acesso em 22/02/2022.

PORTUGAL, CAAD- Arbitragem Tributária I 2018

GIANNETTI, Leonardo Varella, Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2017. Disponível em: [http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_GiannettiLVa\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLVa_1.pdf)

SCHOUERI, Luis Eduardo, Direito Tributário, 2011

INSPER, CNJ, Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro, 5ª ed., 2022.



# GRUPO ECONÔMICO E A SOLIDARIEDADE DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM RAZÃO DO “INTERESSE COMUM”

*Max Vinicius Marialva Ribeiro*<sup>1</sup>

## RESUMO

O presente artigo tem por objetivo analisar a aplicação do instituto da solidariedade de débito tributária em razão do interesse comum na constituição do fato gerador, disposta no art. 124, I do CTN, aplicada às pessoas jurídicas pertencentes a um mesmo grupo econômico, demarcando os seus limites legais. Para tanto, foi realizada uma análise individualizada dos grupos econômicos, conceituando, apresentando a legislação, bem como suas espécies. O mesmo foi feito com o instituto da sujeição passiva tributária. Posteriormente, analisamos a solidariedade tributária de pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico em razão do interesse comum na ocorrência do fato gerador, delimitando o conceito de interesse comum, e ainda, delimitando quando se configura o interesse comum dentro de um grupo econômico e o entendimento do STJ sobre o tema.

---

<sup>1</sup> Advogado. Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Pós-graduando em Direito Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas – FGV.

## INTRODUÇÃO

A organização de pessoas jurídicas por meio de grupos econômicos tem se tornado cada vez mais comum no cenário econômico mundial. Os efeitos desse tipo de associação se revelam vantajosos, tendo em vista que a cooperação entre as empresas no exercício da atividade econômica implica em uma redução dos custos operacionais, potencializando o lucro das empresas envolvidas, gerando maior alcance dentro do mercado que se propõe a explorar.

Entretanto, todos os pontos positivos decorrentes da formação de grupos econômicos são acompanhados de os riscos das empresas integrantes serem alcançadas pelos braços da solidariedade tributária, que cada vez mais têm sido alargados com a interpretação dada pelo Fisco e por parte da jurisprudência acerca do tema.

Dentro do campo de extensão que tem sido aplicado à solidariedade tributária, têm-se visto com frequência diversas decisões judiciais em processos de matéria tributária que decretam a existência de grupo econômico entre determinadas empresas, tornando-as solidariamente obrigadas pelo débito tributário da devedora principal, em razão de existir entre tais empresas, suposto interesse comum, o que daria ensejo à solidariedade tributária com arrimo no art. 124, I do CTN.

Porém, ainda no âmbito das referidas decisões, constata-se que a maioria não se debruça sobre o que de fato configura a existência de um grupo econômico, menos ainda se busca conceituar “interesse comum” para fins de imputação de solidariedade, conseqüentemente, têm-se decisões que extrapolam os limites legais.

Desse modo, o presente artigo objetiva *analisar de forma detalhada cada instituto que compõe a solidariedade por débito fiscal de empresas integrantes de um mesmo grupo econômico em razão do interesse comum*, demarcando os seus limites legais.

## 1. GRUPO ECONÔMICO

### 1.1 Definição do conceito

Inicialmente, é importante fixarmos algumas premissas que serão adotadas para traçar os limites normativos que entendemos existir na legislação aplicável no que concerne à responsabilização tributária de grupos econômicos.

Definir um conceito fechado de grupo econômico não é uma tarefa simplória, tendo em vista que o tema não encontra unanimidade entre aqueles que se dedicam a perscrutar a temática.

A legislação vigente em nosso ordenamento jurídico não apresenta um conceito cerrado de grupo econômico, ficando a cargo do intérprete conceituar o referido instituto.

Isso se dá pelo fato de que os grupos econômicos não surgiram a partir de uma previsão legal, muito pelo contrário, os grupos surgiram de fora para dentro (do ordenamento jurídico). O legislador, atento aos avanços das relações mercantis, constatou o surgimento dos grupos econômicos e a partir daí passou a efetivar sua regulamentação.

Pois bem. Os grupos econômicos são frutos dos avanços das relações mercantis, que com o passar do tempo se tornam cada vez mais organizadas e complexas, visando sempre a potencialização dos resultados obtidos, o domínio no seu mercado de atuação e, a expansão para novos mercados.

Acerca do surgimento dos grupos econômicos, Alexandre Macedo Tavares (2015) ensina que “a sociedade empresária passou de uma concepção atomista para uma estruturação molecular, ou seja, foi abandonada a forma tradicional da sociedade isolada, existente no passado, para que fosse implantado o grupo societário (grupo econômico)”.

Diante disso, começaram a surgir grupos, formados por pessoas jurídicas distintas, com objetos sociais também distintos, porém, organizadas entre si, produzindo em forma de grupo.

Sobre as características dos grupos econômicos é importante nos valermos dos ensinamentos de Maria Rita Ferragut (2020):

“independentemente da espécie, a configuração de um grupo econômico pressupõe a existência de um controle comum exercido sobre todas as sociedades dele integrantes”. Após, finaliza afirmando que,

Portanto, o poder de controle é o elemento essencial e característico dos grupos econômicos, embora cada sociedade individualmente goze de autonomia jurídica. Em consequência, apesar de serem formalmente autônomas, submetem-se a uma direção unitária, exercida por algum de seus membros.

Desta forma, pode-se concluir que a formação de um grupo econômico pressupõe, necessariamente, a associação de pessoas jurídicas independentes e autônomas, mas que, no exercício dessa união, sejam controladas por um dos integrantes do grupo.

## 1.2 Tipos de grupo econômico

Atualmente, os grupos econômicos são divididos em dois tipos, a depender da forma que é efetivado o vínculo entre as pessoas jurídicas integrantes do grupo, bem como dos objetivos que levaram à associação entre as sociedades. Assim, os grupos econômicos são divididos entre: de direito e de fato.

### 1.2.1. Grupo econômico de direito

O grupo econômico de direito é o **único tipo** que tem a sua forma e regramento expressamente previstos na legislação societária brasileira. A Lei 6.404/76, que versa sobre as sociedades anônimas, em seu art. 265, outorga permissão legal para que uma determinada sociedade controladora e suas controladas constituam formalmente um grupo de sociedades, por meio de convenção, tendo por objeto a participação conjunta em atividades ou empreendimentos comuns.

O art. 271 da Lei considera constituído o grupo econômico na data do registro da convenção junto ao órgão de registro competente, sendo que a sociedade controladora deve, obrigatoriamente, ser brasileira (art. 265, §1º).

Além disso, as sociedades integrantes do grupo obedecerão às regras previstas na convenção, entretanto, devem manter a sua personalidade jurídica e patrimônio independentes (art. 266).

Em que pese a independência da personalidade jurídica e do patrimônio das empresas integrantes, estas devem estrita observância às regras da convenção, de modo que os interesses do grupo devem se sobrepôr aos interesses individuais, tendo em vista que se trata de ato formalmente registrado, pela qual todos os signatários se obrigaram a respeitarem as regras e aturem em prol dos objetivos do grupo.

Talvez seja por isso que essa modalidade de grupo é pouco utilizada no Brasil, muito em razão do excesso de exigências e amarras impostas pela legislação.

Conforme se verifica no Painel Mapa de Empresas (BRASIL, 2021), em todo o ano de 2021, foram identificadas apenas 410 (quatrocentos e dez) empresas com essa natureza jurídica, em todo o território nacional.

**É possível constatar que os grupos econômicos de direito não estão no centro do debate da responsabilidade tributária de grupos econômicos, justamente por ser uma modalidade pouco usual, em um total contraponto com os grupos de fato, conforme tópico a seguir.**

### 1.2.2. Grupo econômico de fato

Diferentemente dos grupos de direito, os grupos econômicos de fato norteiam quase que a totalidade dos debates acerca da responsabilidade tributária de grupos econômicos, decorrente da ausência de uma efetiva definição e previsão legal.

Entretanto, essa ausência não é absoluta. Isto porque a Lei 6.404/76, no art. 243 e seguintes, traz a definição e regulamentação de sociedades coligadas, controladoras e controladas. É nesse contexto e a partir de uma interpretação analógica dos referidos dispositivos que surgiu o grupo econômico de fato.

Segundo a referida Lei, consideram-se coligadas as sociedades as quais a investidora tenha uma influência significativa. Já as sociedades controladas são aquelas sobre as quais a sociedade controladora, diretamente ou através de outras controladas, exerce o poder de controle.

Nos termos do §2º do art. 243 da Lei 6.404/76, a sociedade controladora detém, permanentemente, o poder de sócio, sendo-lhe assegurado hegemonia nas deliberações e o poder de eleger a maior parte dos administradores.

Os grupos econômicos de fato encontram também resquícios de uma fundamentação legal no Código Civil Brasileiro de 2002. Os arts. 1.097 a 1.101, assim como a lei das sociedades anônimas, tratam de conceituar sociedades coligadas, controladas e controladoras.

Sobre a regulação prevista no Código Civil, Nórton Luís Benites (2020) leciona que “parece-nos que se regula o controle societário eventualmente existente entre as sociedades empresárias diretamente reguladas pelo Código Civil, ficando o disciplinamento das sociedades anônimas reservado à Lei 6.404/76”.

Em que pese a distinção apontada, as definições dadas pelo Código Civil guardam grande similitude com as definições presentes no bojo da lei de sociedades anônimas. É o que se pode extrair do seu art. 1.099, que define que são coligadas as sociedades que possuam pelo menos 10% de participação no capital uma das outras.

Os conceitos de controladora e controlada, previstos no art. 1.098 são similares aos já apresentados na lei de sociedades anônimas.

A partir das definições de sociedades coligadas, controladas e controladoras, é possível afirmar que às relações comerciais existentes entre esses tipos de sociedade configuram um grupo econômico de fato.

Sobre a definição de grupo econômico de fato, o doutrinador Rubens Requião (2012) nos ensina:

São grupos de fato as sociedades que mantêm, entre si, laços empresariais através de participação acionária, sem necessidade de se organizarem juridicamente. Relacionam-se segundo o regime legal das sociedades isoladas, sob a forma de coligadas, controladoras e controladas, no sentido de não terem necessidade de maior estrutura organizacional.

Ademais, parte da doutrina, como da professora Ferragut (2020), a qual nos filiamos, trata ainda de subdividir os grupos econômicos



de fato em duas espécies: (i) grupo econômicos de fato por relações societárias e (ii) grupo econômico de fato presumido.

Considera-se a existência de grupo econômico de fato por relações societárias quando as relações entre as empresas integrantes decorram da participação no capital uma das outras.

Analisando o entendimento de Ferragut (2020), essa participação pode ocorrer de duas formas distintas: a primeira é quando uma sociedade possui influência sobre a outra, mas não há controle, de modo que sejam consideradas coligadas; a segunda é quando uma das empresas exerça controle sobre a outra, por possuir direitos de sócio. É o que se extrai do trecho abaixo, retirado de uma das obras da autora:

Portanto, para a configuração de grupo econômico de fato por relações societárias é necessário que (i) uma das sociedades tenha influência significativa na outra, sem controlá-la (coligada), ou (ii) uma das empresas seja titular de direitos de sócio sobre as outras que lhe assegure, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais, em especial o de eleger a maioria dos administradores (art. 116, “a”), hipótese em que será considerada sociedade controladora.

Assim, verifica-se que a configuração de um grupo econômico de fato por relações societárias decorre da existência de relação societária entre as empresas integrantes do grupo, que impliquem na coligação entre duas ou mais empresas, ou, no controle de uma sobre as demais.

O segundo tipo é o grupo econômico de fato presumido, o qual se configura com a unicidade de controle das empresas pertencentes ao grupo.

Nesse caso, não há qualquer tipo de coligação entre as sociedades ou controle de uma sobre as outras, ou seja, nos atos constitutivos das pessoas jurídicas não constarão expressamente a relação existente entre elas.

Desse modo, são traçados alguns parâmetros que devem ser levados em conta na análise do caso concreto e, indicarão a existência ou não de grupo econômico de fato presumido entre empresas.

Acerca desses parâmetros, faz-se imprescindível nos valermos dos ensinamentos da professora Ferragut (2020) sobre o assunto:

Como o controle nem sempre é reconhecido pelos seus membros, faz-se necessária a construção de um conjunto probatório indiciário forte, preciso e concordante para sustentar a presunção. Tais indícios consistem, precipuamente, na identificação das seguintes situações:

Formação de quadro societário por parentes ou conhecidos próximos (e não pelas mesmas pessoas, a fim de não qualificar o grupo como sendo de ‘fato por relações societárias’);

- Identidade de administradores;
- Estrutura administrativa compartilhada;
- Identidade de logomarcas e páginas da internet;
- Fatos relatados em reclamações trabalhistas;
- Responsáveis perante instituições financeiras.

A partir da aplicação desses indicativos ao caso concreto é que se pode concluir pela existência ou não de um grupo econômico de fato presumido e, caso seja entendido pela existência do grupo, têm-se como consequência a aplicação de todos os efeitos legais sobre seus integrantes.

## **2. SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA**

Além das premissas fixadas no capítulo anterior, faz-se necessário tecer algumas considerações acerca da sujeição passiva tributária e suas espécies postas no ordenamento jurídico.

A CF/88 ao conferir competência aos entes políticos para instituírem tributos não tratou de determinar o sujeito passivo das exações, muito embora tenha estabelecido limites para a atuação do legislador ordinário.

Desse modo, coube ao legislador infraconstitucional definir o conceito de sujeito passivo, que assim o fez no art. 121 do CTN.

Acerca da definição do conceito de sujeito passivo, Paulo de Barros Carvalho (2019) nos ensina o seguinte:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

Assim, tem-se que o sujeito passivo da obrigação tributária é toda pessoa, física ou jurídica, da qual se exige o cumprimento da prestação objeto da obrigação, seja o pagamento do tributo ou o cumprimento de deveres instrumentais.

Verifica-se, portanto, que a principal característica do sujeito passivo da obrigação tributária é que este é a pessoa obrigada a adimplir a prestação objeto do liame com o Fisco, podendo coincidir ou não com a pessoa que realizou o fato jurídico descrito no antecedente da norma de incidência.

Importante ressaltar ainda que, nos termos do art. 97, III do CTN, o sujeito passivo da obrigação tributária só pode ser definido por lei.

No mesmo sentido, o art. 123 do CTN estabelece que as convenções particulares não se opõem a fazenda pública quanto a responsabilidade para pagamento de tributos.

Portanto, qualquer que seja o acordo celebrado entre particulares em relação a responsabilidade de pagar tributos em uma determinada relação jurídica não possui validade perante o Fisco, a pessoa obrigada ao pagamento do tributo continuará sendo aquela prevista em lei.

Outrossim, a partir da redação do art. 121 do CTN, é **possível extrair que** existem duas espécies de sujeito passivo da obrigação tributária, o contribuinte e o responsável.

Sobre o tema, Robson Maia Lins (2019) assim dispõe:

Observa-se que, por expressa autorização do legislador complementar, poderá a lei instituidora do tributo imputar a obrigação de entregar determinada quantia em dinheiro aos cofres públicos não só à pessoa que realizou o fato descrito hipoteticamente do antecedente da

regra-matriz de incidência (contribuinte), mas também sujeito diverso.

Isto é, o regramento tributário autorizou que em determinadas situações, expressamente previstas e delimitadas em lei, o polo passivo da obrigação tributária seja composto por pessoa que não tenha praticado o fato gerador.

Conforme veremos adiante, a correta classificação do sujeito passivo entre contribuinte ou responsável irá depender da relação que este possui com o fato gerador da obrigação principal.

## 2.1 Espécies de sujeito passivo da obrigação tributária

### 2.1.1. Contribuinte

A diferenciação das espécies de sujeito passivo da obrigação tributária parte de uma análise da relação do sujeito com o fato jurídico tributário.

Nos termos do inciso I, do art. 121, do CTN, a figura do contribuinte pressupõe, necessariamente, relação pessoal e direta com o fato jurídico que desencadeia o nascimento da obrigação tributária.

Em sua doutrina Ferragut (2020) dispõe que o contribuinte é construído a partir do preenchimento de dois requisitos, vejamos:

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente.

Portanto, verifica-se que para ser considerado contribuinte, demanda que, simultaneamente, o sujeito tenha relação pessoal e direta com o fato gerador e, ainda, seja a pessoa obrigada a adimplir a obrigação.

No mesmo sentido, Robson Maia Lins (2019) define contribuinte como “todo aquele que mantiver vínculo direto com o fato

jurídico que dá ensejo à obrigação tributária, todo aquele que realiza o fato jurídico tributário”.

Imperioso distinguir a obrigatoriedade de adimplir com a obrigação tributária, com o fato de suportar o ônus econômico da exação. Isso porque, em alguns casos, no plano real dos acontecimentos, o ônus da tributação é suportado por pessoa diversa daquela que realizou o fato gerador.

Em muitos casos, o ônus tributário é repassado ao consumidor final, no entanto, a pessoa física ou jurídica, que realizou o fato jurídico, é quem está obrigada a repassar os valores aos cofres do fisco.

Desse modo, criou-se por parte da doutrina a classificação do contribuinte em duas espécies, o contribuinte de direito e o contribuinte de fato.

Para os adeptos dessa corrente, o contribuinte de direito é o sujeito que embora tenha realizado o fato gerador e esteja obrigado ao adimplemento da obrigação, não suporta o ônus econômico do pagamento. Em contrapartida, seria contribuinte de fato a pessoa que suporta o ônus financeiro da exação.

A nosso sentir, essa classificação não encontra amparo no ordenamento jurídico brasileiro.

Conforme disposto acima, a figura do contribuinte demanda o preenchimento de dois requisitos, a prática do fato gerador e ser a pessoa obrigada ao cumprimento da obrigação.

A contrário senso, a pessoa do contribuinte de fato não preenche nenhum dos dois requisitos, tendo em vista que a sua única participação na obrigação tributária é suportar o encargo financeiro. O dito contribuinte de fato não pratica o fato gerador, tampouco figura o polo passivo da obrigação tributária, de modo que esteja obrigado ao pagamento do tributo.

Logo, o referido sujeito não pode ser classificado como contribuinte, uma vez que não preenche os requisitos para tanto.

Corroborando com esse entendimento, Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 654) assevera que “(ii) pelo prisma jurídico, o ‘contribuinte de fato’ também não é contribuinte”.

Assentamos então que o contribuinte apresentado pelo CTN não comporta essa classificação, de modo que só podemos chamar

de contribuinte – pura e simplesmente – o sujeito realizador do fato gerador e obrigado ao pagamento do tributo, simultaneamente.

### 2.1.2. Responsável

Conforme delimitado, o CTN estabeleceu que além da pessoa que realizou o fato descrito na hipótese da regra matriz de incidência tributária e está obrigada ao adimplemento da prestação da obrigação tributária (contribuinte), o polo passivo da obrigação tributária pode ser ocupado por um terceiro, que não praticou o fato jurídico, mas possui relação indireta com o fato ou com o contribuinte.

Esse terceiro, que não praticou o fato gerador, mas possui uma relação indireta, seja com o fato ou com o contribuinte, que dá ensejo à sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária, é chamado de responsável.

Antes de adentrarmos na figura do responsável, faz-se necessários tecer alguns comentários acerca da responsabilidade tributária.

A responsabilidade tributária de terceiros está prevista no art. 128 do CTN.

Nos ensinamentos de Ferragut (2020), responsabilidade tributária:

É a ocorrência de um fato qualquer, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário.

Assim, podemos inferir que a responsabilidade tributária decorre de expressa previsão legal, na qual um terceiro, que não praticou o fato jurídico tributário, porém, em razão de um ato lícito ou ilícito, é **colocado na condição de obrigado a adimplir a prestação da obrigação**.

Conforme advertido na doutrina acima colacionada, a relação jurídica de responsabilidade pressupõe a existência de um fato jurídico tributário.

Leandro Paulsen (2020) preceitua que “a par da norma tributária que estabelece a obrigação do contribuinte, teremos, ainda, uma norma específica impondo a responsabilidade tributária de outra pessoa”.

Dito isso, instaurada a relação jurídica de responsabilidade tributária, nasce a figura do responsável, a segunda espécie de sujeito passivo prevista no art. 121 do CTN.

Em concordância com a disposição do inciso III do art. 97 do CTN, o qual determina que somente lei pode dispor sobre a sujeição passiva tributária, o inciso II do art. 121 do CTN, reforça que a obrigação do responsável só se instaura em razão de expressa previsão de lei.

Consoante explicitado no tópico em que tratamos do contribuinte, o sujeito assume essa condição se, e somente se, cumulativamente, for a pessoa responsável pelo pagamento do tributo e possuir relação pessoal e direta com o fato gerador.

Caso a lei disponha que uma terceira pessoa, diferente da que realizou o fato jurídico tributário, será obrigada ao adimplemento da obrigação, temos a figura do responsável tributário.

Nos dizeres de Robson Maia Lins (2019), “o responsável, por sua vez, é sempre terceira pessoa, que mantém relação indireta com esse fato ou com o seu realizador, e que passa a ter o dever de pagar o tributo pelo fato de ter descumprido uma norma que instituía um dever.”

Desta forma, constata-se, novamente, que as duas espécies de sujeito passivo previstas na legislação são assim classificadas conforme a sua relação com o fato jurídico tributário.

Relativamente à relação do responsável com o fato descrito na hipótese da regra matriz de incidência tributária, Robson Maia Lins (2019) afirma que “poderá ser responsável tributário, portanto, toda pessoa que mantém uma relação indireta com o fato impositivo, mas que não executa esse fato”.

É possível afirmar que, para fins de sujeição passiva tributária, quando o sujeito passivo não cumprir os requisitos necessários para receber o título de contribuinte, este será classificado como responsável.

## **2.2 A solidariedade tributária prevista no art. 124, I, do CTN e o conceito de “interesse comum”**

O art. 124 do Código Tributário elenca em sua redação os sujeitos que são solidariamente obrigados ao cumprimento da obrigação

tributária, sendo eles, as pessoas que tenham interesse comum na realização do fato descrito na hipótese da regra matriz de incidência tributária e, as pessoas expressamente apontadas pela lei. O seu parágrafo único dispõe ainda que a referida solidariedade não goza de benefício de ordem.

No presente artigo iremos nos limitar à uma análise mais detalhada da prescrição normativa contida no inciso I do art. 124, tendo em vista que é em nome desta determinação legal que tem ocorrido a responsabilização tributária de empresas pertencentes à um mesmo grupo econômico.

Antes de adentrarmos no instituto da solidariedade tributária propriamente dita, faz-se necessário entender o significado da locução “interesse comum” disposta na redação do art. 124, I do CTN.

Nos ensinamentos de Ferragut (2020):

Há interesse comum quando os direitos e deveres forem compartilhados entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada, subjacente ao fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto da situação

Nesse sentido, é preciso que todos os devedores compartilhem a situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária (principal ou acessória, nos termos do art. 113 do CTN), de forma que o interesse decorra de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante, que interfira em sua esfera de direito e deveres e o legitime a postular em juízo em defesa do seu interesse. Com isso, a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra.

No mesmo sentido é o entendimento de Fabiana Del Padre Tomé (2015), vejamos:

Explicitando o conteúdo da referida representação: “sujeito passivo 1” e “sujeito passivo 2” apresentam-se como contribuintes, por terem praticado o fato referido na hipótese de incidência tributária. Possuem, em vista disso, “interesse comum no fato gerador da obrigação principal”, conforme



prescrito pelo art. 124, I, do CTN. Nesse caso, há sujeição passiva solidária da obrigação de pagar o tributo, decorrente da aplicação da regra matriz de incidência tributária.

Portanto, nos filiando a esse entendimento, é possível concluir que o “interesse comum” se instaura quando duas ou mais pessoas praticam o fato jurídico tributário descrito no antecedente da norma de incidência, assim, integrando o mesmo polo da obrigação.

Conforme bem advertido por Paulo de Barros Carvalho (2019) o simples interesse comum não dá ensejo à solidariedade tributária, em especial nas situações em que o fato jurídico tributário decorre de relações privadas, na qual existem sujeitos com interesse no fato, porém, em posições antagônicas. Desse modo, é indispensável para a instalação da solidariedade que os sujeitos estejam no mesmo polo da relação.

É importante frisar que a locução “interesse comum” não deve ser compreendida isoladamente, conforme disposto pelo CTN, ocorre a solidariedade quando verificado o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Tal ressalva é muito importante para estabelecer que o único interesse comum que dá ensejo à solidariedade tributária aqui analisada, é o interesse comum no fato descrito na hipótese de incidência tributária e, ainda, limitando-se à obrigação principal.

Isso acaba por afastar qualquer pretensão de aplicação de solidariedade em razão do cometimento de um ato ilícito. Afasta também a solidariedade de sujeitos que possuam interesses econômicos em comum, quando este interesse não ocorre na realização do fato gerador da obrigação principal, não se instala a solidariedade.

Conforme se verifica, esse também é o entendimento de Ferragut (2020):

Assim, ao associar “interesse comum” ao enunciado “situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra de solidariedade, dentre eles o decorrente de atos

ilícitos (situação que não constitui o fato gerador). É necessário que se trate de interesse no fato ou na relação jurídica que constitui o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, razão pela qual a norma não deve ser interpretada considerando apenas a primeira parte do enunciado.

Ainda no mesmo sentido, Fabiana Del Padre Tomé, brilhantemente, dispõe que:

O inciso I, por seu turno, ao estipular o “interesse comum” como requisito suficiente para instalar-se o vínculo da solidariedade passiva, parece dispensar qualquer suporte legislativo. Conclusão dessa natureza não encontra respaldo no ordenamento brasileiro, pois, como demonstrado, nenhum débito tributário pode surgir sem prévia disposição legal. Para que se tenha a possibilidade de atribuição de solidariedade passiva tributária, o sujeito imputado deve, imprescindivelmente, ter desempenhado o fato previsto em lei, qual seja o fato jurídico tributário (cujos critério se encontram na hipótese da regra matriz de incidência tributária).

Não basta, portanto, que se verifique a existência de algum interesse de caráter econômico. Necessário se faz que esse interesse comum seja jurídico (...)

Isso significa que os sujeitos, para serem considerados com “interesse comum” no fato gerador da obrigação tributária, encontram-se no mesmo polo da relação de direito privado configuradora do critério material da exação. (TOMÉ, 2015, p. 614-615)

Determinado que o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” significa a realização do fato gerador, cumpre salientar que, em concordância com as premissas fixadas nos tópicos anteriores, verifica-se que a solidariedade tributária prevista no inciso I do art. 124 do CTN trata da figura do contribuinte.

Conforme delimitado nos tópicos em que tratamos separadamente das espécies de sujeito passivo tributário, restou consignado

que o sujeito será o contribuinte quando, cumulativamente, realizar o fato gerador e for a pessoa obrigada ao adimplemento da obrigação.

Sendo assim, outra não poderia ser a conclusão de que o a regra disciplinada no art. 124, I do CTN regulamenta a solidariedade de débito tributário entre contribuintes, ou seja, pessoas que praticaram o fato jurídico tributário e estão obrigadas ao pagamento do tributo.

Em concordância com o entendimento proferido, Leandro Paulsen (2020) dispõe que **“têm interesse comum aqueles que figuram conjuntamente como contribuintes”**.

Assentar a referida compreensão é de suma importância, tendo em vista que há na doutrina quem defenda que a previsão legislativa do art. 124, I do CTN se trata de uma norma de responsabilidade, por incluir um terceiro no polo passivo da obrigação tributária.

Entretanto, conforme visto, não há qualquer inclusão de terceiro no polo passivo, o que ocorre é tão somente a regulamentação da forma como os contribuintes se relacionam em relação ao débito tributário (BARBASSA, 2015).

Robustecendo esse ponto de vista, Leandro Paulsen leciona o seguinte:

Não é forma de inclusão de terceiro, mas grau de responsabilidade dos coobrigados. “4. A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplinou a matéria em seção própria, estranha ao capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. (PAULSEN, 2017, p. 4042)

Fixadas tais premissas, passemos a análise do instituto da solidariedade tributária explicitada no art. 124, I do CTN como um todo.

A solidariedade está definida no art. 264 do Código Civil, o qual dispõe que quando um dos polos da relação jurídica obrigacional for ocupado por mais de uma pessoa, haverá solidariedade.

No âmbito tributário não é diferente. O dispositivo legal em análise no presente tópico trata da solidariedade passiva da obrigação tributária, determinando que as pessoas que tenham interesse comum na realização do fato jurídico tributário são igualmente obrigadas ao adimplemento da obrigação.

Ainda sobre a definição de solidariedade tributária, Fabiana Del Padre Tomé (2015, p. 610) leciona que “no direito tributário, o instituto da solidariedade é um mecanismo jurídico que confere maior eficácia administrativa do Estado, no que diz respeito aos procedimentos dirigidos à satisfação dos seus créditos”.

O referido diploma legal, consoante delimitado pelo conceito de solidariedade, trata de situações em que a obrigação comporte mais de um contribuinte, tendo em vista que o fato descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária foi realizado por mais de um sujeito.

Um exemplo clássico e didático acerca da temática é o caso dos dois irmãos coproprietários de um mesmo imóvel. Consoante descrito no art. 32 do CTN, um dos fatos tributários ensejadores da incidência do Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU, é a propriedade de bem imóvel localizado na zona urbana do Município.

No exemplo posto, ambos sujeitos praticam o fato gerador descrito na hipótese de incidência do tributo, logo, ambos são obrigados ao seu adimplemento. O que a disposição do art. 124, I do CTN faz, é determinar que ambos são solidariamente obrigados pagamento do tributo.

Isso quer dizer que o Fisco pode exigir o tributo de qualquer um dos contribuintes o valor integral do débito, sem qualquer benefício de ordem, conforme preceitua o parágrafo único do mencionado dispositivo legal.

Por fim, importante mencionar ainda os efeitos da solidariedade tributária, esculpido no bojo da redação do art. 125 do CTN.

Consoante se verifica, os incisos do art. 125 elencam os efeitos da solidariedade entre os sujeitos coobrigados. Dentre eles podemos destacar o pagamento, que se efetuado por um dos sujeitos, desobriga os demais.

Além disso, a isenção ou remissão do crédito concedida à um deles, se estende a todos os demais e, ainda, a interrupção da prescrição, reconhecida a favor ou contra um dos sujeitos, favorece ou prejudica todos os solidários.

### **3. A SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS COM FUNDAMENTO NO ART. 124, I DO CTN**

#### **3.1 Grupo econômico e o interesse comum**

A partir de todas as premissas fixadas nos capítulos anteriores, acerca dos grupos econômicos e da sujeição passiva tributária, em especial a definição do conceito de “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, possuímos elementos suficientes analisar se essa proposição, disposta no art. 124, I do CTN, é condição permissiva para a inclusão de empresas pertencentes à um mesmo grupo econômico no polo passivo da obrigação tributária.

Consoante assentado no tópico 1.2, os grupos econômicos são divididos em duas espécies, grupo econômico de direito e grupo econômico de fato. Os grupos de fato são subdivididos ainda em grupo econômico de fato por relações societárias e grupo econômico de fato presumido.

Independente da espécie, os grupos econômicos têm em comum o fato de se associarem em prol de um objetivo em comum, na grande pluralidade dos casos, esse interesse é econômico, como por exemplo a potencialização do lucro mediante a redução de custos, alcance de novos mercados, a consolidação dentro do seu próprio mercado, etc.

Assim, verifica-se que o interesse comum presumido nas relações estabelecidas nos grupos econômicos é o interesse econômico, sem que as pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo não deixem de manter a sua personalidade e patrimônio autônomos.

Logo, têm-se que o interesse comum presumidamente existente entre os grupos econômicos, é diferente do interesse comum esculpido na redação do art. 124, I do CTN, que dá ensejo a solidariedade tributária.

Segundo a doutrina de Alexandre Macedo Tavares (2015), o interesse comum pode ser classificado como econômico e jurídico. O interesse comum econômico é aquele norteia as relações de grupos econômicos, uma vez que a busca por proveito econômico é o principal objetivo das empresas que decidem se associar em forma de grupo. Já o interesse comum jurídico é o previsto no CTN, catalizador da solidariedade tributária.

Conquanto a expressão “interesse comum” encarte um conceito indeterminado, imperativo proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do art. 124, I, do CTN. Assim, o interesse comum das pessoas não pode ser interpretado como sinônimo de simples reflexo do interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, pressupondo-se, pois, interesse jurídico, que guarda correlação à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo.

Da mesma forma, Fabia Del Padre Tomé nos ensina que:

Tem-se grupo econômico de empresas quando as sociedades, mediante acordo firmado entre elas, se comprometam a envidar esforços para a concretização de seus objetivos sociais (art. 265 da Lei nº 6.404/76). Há, nesse caso, interesse comum quanto aos aspectos econômicos: são empresas distintas, com personalidades jurídicas autônomas, mas que são economicamente afetadas umas pelas ações das outras. Assim é que o resultado econômico de uma, benéfico ou prejudicial, conforme haja lucro ou prejuízo, pode trazer implicações financeiras para as demais (controlada/controladora). Esse interesse econômico, porém, não desencadeia a responsabilidade solidária de pessoas distintas. (TOMÉ, 2015, p. 617)

Assim, o simples fato de pessoas jurídicas distintas integrarem um mesmo grupo econômico, não dá ensejo à solidariedade tributária em razão do interesse comum.

Com a recente alteração introduzida pela Lei nº 13.874/19, a chamada lei de liberdade econômica, o art. 50 do Código Civil teve introduzido em sua redação o §4º, o qual dispõe expressamente que a simples existência de um grupo econômico não é condição suficiente para a desconsideração da personalidade jurídica.

Em que pese a disposição legal trate do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, mesmo entendimento deve ser aplicado a solidariedade tributária em razão do interesse comum, isso se dá pelo fato de que sujeição passiva tributária não se presume, pelo contrário, somente decorre de lei.

Nada obstante, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico não estão isentas de serem solidariamente obrigadas ao pagamento do tributo, mas neste caso, o interesse comum não pode ser presumido, é preciso que reste devidamente comprovando que duas ou mais empresas concorreram na prática do fato jurídico da obrigação principal.

Esse é o entendimento de Robson Maia Lins, que em sua doutrina assim dispõe:

A vagueza da expressão “interesse comum”, entretanto, já foi objeto de numerosas manifestações por parte da doutrina e de nossas cortes. Em tais ocasiões, têm as autoridades reiterado o entendimento de que o interesse comum apto a ensejar a solidariedade tributária somente pode significar o fato de duas ou mais pessoas ocuparem, simultaneamente, o mesmo polo de uma relação jurídica bilateral.

Sendo assim, percebe-se que a só prova de que existe grupo econômico “de fato” entre as pessoas é condição insuficiente para que se documente o interesse comum nos termos em que tal conceito é reconhecido pela práxis forense.

Para que houvesse a devida responsabilização com fundamento em tal dispositivo, indispensável que fossem produzidas provas que registrassem a presença efetiva das pessoas arroladas no mesmo polo da relação jurídica que dá causa ao tributo, de seu fato gerador. É certo que a reunião de tal acerto probatório é difícil, mas isso não pode servir de

pretexto para que presunções sejam utilizadas de modo a imputar a responsabilidade a terceiros sem que esteja devidamente documentada sua participação no mesmo polo do negócio jurídico que deu azo ao tributo que exige.

Para além da prova, é indispensável ter em mente que tal redirecionamento somete poderia estar circunscrito aos lançamentos jurídicos-tributários nos quais fique documentada a condição do interesse comum na realização do fato gerador.

(...)

A conclusão quanto a esse argumento é certa: não basta registar que há grupo econômico “de fato” entre empresas. Indispensável à aplicação do art. 124, I, do CTN, que se documente a concomitância, no mesmo polo do negócio jurídico que deu origem ao tributo, das pessoas envolvidas. (LINS, 2019, capítulo 3)

Importante frisar que muito embora o respeitável doutrinador trate a previsão legal do inciso I do art. 124 do CTN como hipótese de responsabilização de terceiro, o que não concordamos, o objetivo central do trecho destacado é demonstrar que para que ocorra o interesse comum previsto na legislação tributária, é necessário que os sujeitos tenham praticado o fato gerador da obrigação principal e que isso seja devidamente comprovado para cada situação em que se tente impor a solidariedade aos demais sujeitos integrantes de um mesmo grupo econômico.

Na mesma linha de raciocínio, Ferragut (2020) leciona o seguinte:

Conforme já tivemos oportunidade de analisar (Capítulo III), “interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário” deve ser entendido como aquele derivado de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitime a postular em juízo em defesa do seu interesse. Por isso, o artigo tem como pressuposto de aplicação um fato necessariamente lícito.



O interesse comum com repercussão tributária nem sempre está presente entre as sociedades componentes de um mesmo grupo econômico.

(...)

Para que haja o interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN, as sociedades precisam ocupar o mesmo polo da relação jurídica que fez surgir a obrigação tributária.

Assim, têm-se que o interesse econômico em comum é inerente à própria figura do grupo econômico, tendo em vista que a busca por vantagens econômicas é o ponto central da criação desse tipo de associação entre empresas. Porém, conforme visto, esse interesse não é condição suficiente para desencadear a solidariedade tributária.

Desse modo, é possível concluir que o interesse comum capaz de desencadear a solidariedade por débito tributário não se presume pela mera existência de um grupo econômico, para que haja a solidariedade tributária, deve-se comprovar que as empresas integrantes do grupo, de fato ocuparam o mesmo polo da relação jurídica que deu origem ao fato gerador da obrigação principal.

### **3.2 O redirecionamento da obrigação tributária para empresas que compõe um grupo econômico fundamentado no “interesse comum” na jurisprudência do STJ**

Estabelecido que a disposição do inciso I, do art. 124, do CTN, não é fundamentação capaz de provocar o redirecionamento da obrigação tributária para empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico sob a justificativa de existência de interesse comum pela mera formação de grupo, passemos a análise do redirecionamento dentro da jurisprudência pátria, mais especificamente quando já há execução fiscal ajuizada contra a devedora principal e o Fisco não consegue satisfazer o seu crédito.

Conforme veremos a seguir, a jurisprudência nacional tem, em muitos casos, utilizado o referido dispositivo legal como hipótese

de responsabilidade tributária, redirecionando execuções fiscais para as demais empresas integrantes do grupo econômico integrado pela devedora principal, em razão da mera existência de um grupo, sem qualquer comprovação de que as demais pessoas jurídicas tenham interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributável.

É importante ressaltar que, o STJ ao ser confrontado acerca da temática, tem, por diversas vezes, proferido entendimento de que o art. 124, I, do CTN não dá ensejo a responsabilização tributária pela ordinária existência de um grupo econômico, é o que se verifica no julgamento do REsp 884.845/SC, de relatoria do Ministro Luiz Fux (REsp 884.845/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009).

No referido julgado, o caso concreto se trata de uma empresa que foi incluída no polo passivo da execução fiscal, com fundamento no art. 124, I do CTN, por formar um grupo econômico com a devedora principal, entretanto, sem ter qualquer participação com o fato gerador.

Ao proferir o voto vencedor, fixou o entendimento de que o “interesse comum” previsto no diploma legal e capaz de desencadear a solidariedade tributária é aquele empregado na prática do fato gerador, afastando, ainda, a possibilidade do interesse econômico dar ensejo à solidariedade.

No mesmo sentido, a Ministra Relatora Denise Arruda, quando do julgamento do REsp 834.044/RS, fixa, no voto vencedor, que a participação nos resultados econômicos pelas empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico não implica no interesse comum disposto no inciso I, do art. 124 do CTN, portanto, não existindo a solidariedade tributária quando não verificada a efetiva participação no fato gerador.

Portanto, para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada

ou do mesmo grupo econômico. (REsp 834.044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008)

No referido julgado, o Recurso interposto pelo Fisco foi desprovido, mantendo a exclusão da empresa que compõe um grupo econômico com a devedora principal do polo passivo da execução (REsp 834.044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008)

Ainda nesse sentido, nos termos dos julgados colacionados abaixo, verifica-se que o entendimento exposto nos julgados acima é sedimentado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. (REsp 1079203/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/03/2009, DJe 02/04/2009)

Observa-se que o STJ também adota em seus posicionamentos a distinção entre interesse econômico e o interesse jurídico, dispondo que o interesse econômico, não é suficiente para ensejar a responsabilidade, para tanto, é condição *sine qua non*, a existência do interesse jurídico, ou seja, atuação efetiva no fato descrito na hipótese da RMIT.

A corte superior dispõe ainda que a mera existência de grupo econômico não configura a existência do interesse comum exigido no art. 124, I, do CTN, portanto, por si só, não autoriza a instauração da solidariedade tributária, em consonância com o entendimento adotado no presente artigo.

## CONCLUSÃO

O presente artigo buscou traçar os limites legais da solidariedade tributária em razão do interesse comum, prevista no art. 124, I, do CTN.

Para alcançar esse objetivo, definimos o conceito de grupo econômico como a associação de pessoas jurídicas autônomas e independentes entre si, entretanto, no âmbito dessa união, uma das pessoas jurídicas exerce o controle sobre as demais.

Discorremos, também, acerca das duas espécies de grupo econômico, o grupo econômico de fato e o de direito, constando que em que pese os grupos econômicos de direito sejam os que efetivamente encontram regulação em nosso ordenamento jurídico, a modalidade mais usual é o grupo econômico de fato.

Posteriormente examinamos o instituto da sujeição passiva tributária, ocasião em que definimos que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo.

Conforme visto, existem duas espécies de sujeito passivo tributário, o contribuinte e o responsável. A definição da espécie adequada ao caso concreto depende de uma análise da relação do sujeito passivo com o fato jurídico previsto na hipótese da norma de incidência tributária, o fato gerador.

Caso o sujeito tenha praticado o fato gerador e seja a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, será considerado contribuinte. Entretanto, caso o sujeito seja a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, porém, não tenha realizado o fato descrito no antecedente da norma tributária, mas com ele possua relação indireta, será considerado responsável.

Fixadas as referidas premissas, pudemos analisar a solidariedade tributária esculpida no art. 124, I, do CTN, aplicável aos sujeitos que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Entendemos que ocorre o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador” quando duas ou mais pessoas, simultaneamente, realizam o fato jurídico tributário ensejador do nascimento da obrigação.

E, ainda, que conforme descrito na norma de solidariedade, o interesse comum que faz nascer a obrigação solidária é o empreendido no fato que constitua a obrigação principal, logo, outros interesses comuns que os sujeito porventura venham a ter, inclusive a prática de ilícitos, não tem o condão de invocar a solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN.

Definimos a espécie do sujeito passivo descrito no inciso I do art. 124, o qual entendemos se tratar do contribuinte, uma vez que este,

ainda que em concurso com outro sujeito, praticou o fato gerador e, igualmente, está obrigado ao adimplemento da obrigação tributária.

Assim, têm-se que a referida regra dispõe sobre os casos em que o fato gerador é praticado por mais de uma pessoa, que estão no mesmo polo da relação jurídica que faz nascer a obrigação tributária, estando, portanto, igualmente obrigadas ao pagamento do tributo.

Concluímos que o simples fato de duas ou mais integrarem um grupo econômico não se presume a existência de interesse comum entre elas, pelo menos não o interesse comum capaz de desencadear a solidariedade tributária estampada no art. 124, I do CTN.

Para que haja a aplicação da solidariedade acima descrita, faz-se necessário prova inequívoca de que os sujeitos praticaram, conjuntamente, o fato gerador da obrigação principal.

Corroborando com as conclusões expostas, verificamos que o mesmo entendimento é aplicado pelo Superior Tribunal de Justiça, que, quando confrontado acerca da temática, decidiu pela não aplicação da solidariedade tributária em análise pela simples existência de um grupo econômico entre pessoas jurídicas distintas.

## REFERÊNCIAS

**BARBASSA**, Sarah Mila. Responsabilidade tributária de empresas que compõem o mesmo grupo econômico. Dissertação Mestrado. Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. 2015.

**BENITES**, Nórton Luís. Responsabilidade tributária de grupos econômicos. – São Paulo: Almedina, 2020.

**BRASIL**. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 14 de abril de 2021.

**BRASIL**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 18 de fevereiro de 2021.

**BRASIL.** Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 21 de março de 2021.

**BRASIL.** Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm)>. Acesso em: 21 de março de 2021.

**BRASIL.** Painel Mapa de Empresas. Publicado em 17 de abril de 2021. Atualizado em 20 de abril de 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/governodigital/pt-br/mapa-de-empresas/painel-mapa-de-empresas>>. Acesso em: 06 de maio de 2021.

**BRASIL.** Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial n. 834.044/RS. Relatora: Ministra Denise Arruda. Julgado em 11 de novembro de 2008. Publicado no DJe em: 15 de dezembro de 2008.

**BRASIL.** Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial n. 884.845/SC. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em: 05 de fevereiro de 2009. Publicado no DJe em: 18 de fevereiro de 2009.

**BRASIL.** Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial n. 1079203/SC. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Julgado em 03 de março de 2009. Publicado no DJe em: 02 de abril de 2009.

**CARVALHO,** Paulo de Barros. Curso de direito tributário – 30 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

**CARVALHO,** Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método – 7 ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018.

**FERRAGUT,** Maria Rita. Responsabilidade tributária – 4. ed., rev., atual. e ampl. – São Paulo: Noeses, 2020.

**LINS,** Robson Maia. Curso de direito tributário brasileiro – 1 ed. – São Paulo: Noeses, 2019. E-book Kindle.

**PAULSEN,** Leandro. Constituição e código tributários comentados à luz da doutrina e da jurisprudência – 18 ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

**PAULSEN,** Leandro. Curso de direito tributário completo. – 11 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. E-book Kindle.

**REQUIAO,** Rubens. Curso de direito comercial, 2º volume – 29 ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2012.

**TAVARES**, Alexandre Macedo. O alcance da expressão “interesse comum” (CTN, art. 124, I) para fins de imputação de responsabilidade tributária solidária às sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, v. 232, p. 20-27, jan. 2015.

**TOMÉ**, Fabiana Del Padre. Análise da responsabilidade tributária entre empresas pertencentes a um “grupo econômico”. *Grupos Econômicos. Pesquisas tributárias série CEU, nº 03*, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, co-edição Centro de Extensão Universitária e LEX Magister, Porto Alegre, pág. 607. 2015.





# APLICAÇÃO DA EQUIDADE SOB AS MULTAS FISCAIS: ANÁLISE DA QUALIFICADORA DA MULTA DE 150% DA LEI 9.430/1996

*Gabrielle Couto Ramalho*<sup>1</sup>

*Fernando Gomes Favacho*<sup>2</sup>

## RESUMO

O texto trata da aplicação da equidade como um meio de adequação da norma tributária, visando promover a dosimetria da pena nas sanções tributárias pecuniárias, tendo como foco a multa qualificada. Objetiva-se demonstrar que, para se alcançar a individualização da pena na multa qualificada, deve-se utilizar a equidade como meio de adequação da norma ao caso concreto, garantindo a devida dosimetria da pena. Adota-se como método a indução a partir dos julgados – em especial do Supremo Tribunal Federal, sem descurar da análise da literatura jurídica. Como resultado de nossa análise da qualificadora da multa de 150% da Lei 9.430/1996, conclui-se que este percentual é apenas o limite – o qual poderá ser diminuído, conforme as provas elencadas nos autos.

---

<sup>1</sup> Advogada. gabicr9@gmail.com.

<sup>2</sup> Conselheiro do CARF. fernando@favachofranco.com.

## 1. INTRODUÇÃO

O estudo trata da equidade como meio de efetivar a individualização da pena em face da aplicação de multas fiscais, especialmente da multa qualificada. Traz-se o liame que delimita o efeito confiscatório das multas aplicadas ao contribuinte, tendo em vista a perda na tradução do parâmetro geral e abstrato para o caso concreto – especialmente em face da multa qualificada, tanto pela exigência de comprovação de sua qualificadora, qual seja, o dolo, quanto pelo valor elevado da alíquota: 150%. *Como garantir a individualização da pena a fim de evitar o efeito confiscatório?*

Tal embate reside no RE 736.090/SC, do Superior Tribunal Federal, com repercussão geral, e discute se há ou não efeito confiscatório na aplicação da multa de 120% pela Receita Federal, além da impossibilidade de o Poder Judiciário atuar como legislador positivo.

A pesquisa traz análise acerca da aplicação da equidade como um método de interpretação da norma tributária, visando promover a dosimetria da pena nas sanções tributárias pecuniárias, tendo como foco a multa qualificada. Em que se pese a construção do STF no sentido de analisar somente se há ou não efeito confiscatório na imposição de multa qualificada, neste estudo será abordada a seguinte hipótese: não há como respeitar a equidade definindo um único parâmetro geral e abstrato para o percentual imposto, em face das diversas circunstâncias qualificadoras do dolo.

Em um primeiro momento, será discorrido sobre a interpretação no Direito Tributário, adotando a equidade como meio de adequação da norma abstrata ao caso concreto. Em um segundo, será abordado quais os direitos e garantias inerentes ao contribuinte que freiam a atividade punitiva do Estado, apresentando as multas fiscais, analisando sua natureza e as discussões presentes na Corte Suprema. Em um terceiro, apresentada a forma de aplicação da vedação ao confisco nas multas fiscais, bem como suas consequências práticas. Em um quarto, será identificada a forma de constituição e diferenciação entre multa de ofício e multa qualificada previstas na

Lei 9.430/1996, bem como será analisado o ponto diferencial entre as duas: o dolo como um elemento subjetivo em face das práticas previstas na Lei 4.502/1964. Por fim, será proposta a utilização da equidade como meio de efetuar a dosimetria da pena, ensejando a aplicação das atenuantes sugeridas a fim de que se alcance a individualização da pena.

## 2. O CASO CONCRETO E A EQUIDADE

A fim de que se alcance um rigor científico na análise do direito, é preciso a eleição de métodos que conduzam o seu aplicador a fazer uma análise crítica, tanto de um plano abstrato, quanto de um plano concreto.

O estudo da hermenêutica passa a ser, então, um dos pilares do rigor científico, vez que se trata de um ramo da Teoria Geral do Direito, buscando bases racionais para a interpretação, desenvolvendo métodos e princípios. Para Carlos Maximiliano (1980, p. 1), denomina-se Hermenêutica o “Estudo e sistematização dos processos aplicáveis para determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito”.

As espécies normativas não possuem uma clareza desejável, isto porque a função e competência do magistrado difere da do legislador no sentido de que este último visa generalizar, já o primeiro visa aplicar instrumentos jurídicos específicos para atender às particularidades do caso concreto, construindo um significado para o dispositivo. Humberto Ávila (2019, p. 53) aduz que:

Pode-se afirmar que o intérprete não só constrói, mas como *reconstrói* sentido, tendo em vista a existência de significados incorporados ao uso linguístico e construídos na comunidade do discurso (...). Daí se dizer que *interpretar é construir a partir de algo*, por isso significa *reconstruir*: a uma, porque utiliza como ponto de partida os textos normativos, que oferecem limites à construção de sentidos; a duas, porque manipula a linguagem, à qual são incorporados *núcleos de sentidos*. (grifo do autor)

Nota-se a importância do rigor técnico para com o texto normativo, cujo sentido será entendido por intermédio da linguagem<sup>3</sup>. Resta, ao aplicador do direito, utilizar os métodos mais adequados para cada caso em concreto, construindo e reconstruindo o sentido da norma<sup>4</sup> durante seu ato de interpretação.

Conforme prega a corrente monofásica, defendida por Gadamer e Lenio Streck, o conhecimento, a interpretação e a aplicação da norma constituem um processo unitário, realizado de maneira simultânea e interdependente. O Código Tributário Nacional, nesse sentido, utiliza os instrumentos hermenêuticos de maneira falha (*vide* arts. 107 a 112) ao separar o momento de interpretação e integração da norma, pois ao traçar diversas diretrizes, limita a liberdade criativa do intérprete, principalmente porque há uma distância grande entre a norma abstrata e o caso concreto.

A consequência disso, segundo Humberto Ávila (2019, p. 66), é de que: “muitas vezes o caráter absoluto da regra é completamente modificado depois da consideração de todas as circunstâncias do caso”. É por este motivo que a equidade, prevista no artigo 108, IV, do CTN, merece destaque.

A equidade pode ser encarada como atributo do direito, ou ainda, como um instrumento de resolução de conflito, vez que é conferida tanto na formulação da norma jurídica<sup>5</sup>(pelo legislador),

---

<sup>3</sup> Como bem elucida Samuel Fonteles (2020, p. 21): “Toda palavra já carrega consigo um significado denotativo (dicionário) ou conotativo (linguagem coloquial). Não há uma palavra oca, inteiramente vazia [...]. Dessa forma, o intérprete, em princípio, parte do significado que é atribuído às palavras do texto interpretado (significado antecipado), mas, ao longo deste processo interpretativo, atribui sentido à norma. Trata-se de uma espécie de acréscimo, como se cada qual desse sal contribuição à obra final (v.g. legislador + juiz).”

<sup>4</sup> Para Humberto Ávila (2019, p. 54): “o Poder Judiciário e a Ciência do Direito reconstroem significados, mas enfrentam limites cuja desconsideração cria um descompasso entre a previsão constitucional e o direito constitucional concretizado.”

<sup>5</sup> O legislador dificilmente atingirá perfeição em suas deliberações, pois reflete uma média de casos reais, não podendo abarcar todos os cenários na

quanto na aplicação (pela autoridade competente). Para Aristóteles (2002, p. 160), em “Ética a Nicômaco” a equidade representa a capacidade operativa de correção da lei frente ao caso concreto, vez que contém uma função social de retificação da lei, funcionando como uma adequação aos casos não previstos da norma abstrata, instrumento pelo qual a generalidade e abstração da lei passa a ter caráter específico, e ainda complementa:

Quando, portanto, a lei estabelece uma regra geral e, posteriormente, surge um caso que apresenta uma exceção à regra, será, então, correto (onde a expressão do legislador – em função de ser ela absoluta – é lacunar e errônea) retificar o defeito (preencher a lacuna) decidindo como o próprio legislador teria ele mesmo decidido se estivesse presente na ocasião em particular e teria promulgado se tivesse sido conhecedor do caso em questão.

É essencial destreza do aplicador do direito para identificar o momento e como se deve utilizar a equidade, pois na prática dificilmente está nítido o liame que enseja o uso do equitativo, requerendo uma percepção mais aguçada por parte do intérprete ao moldar a generalidade legislada ao caso concreto. Gadamer (2014, p. 419) explica que “Aristóteles mostra que toda lei é geral e não pode conter em si a realidade prática em toda a sua concreção, na medida em que se encontra numa tensão necessária com relação ao concreto da ação.”

A realidade prática é algo que possui grande enfoque ao se tratar de equidade, pois é somente sob a ótica do caso concreto em que se poderá avaliar todas as peculiaridades para, então, moldar a lei da maneira mais adequada, provendo-lhe uma condição mais humanitária. Para Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 105), a equidade consiste em

Aplicar o direito, sopesar refletidamente seus valores e os da sociedade em que vive, observar os fatos sociais e

---

prática. Em face da generalidade, a lei pode vir a ser deficiente para o caso concreto, e é daí que surge a importância de se estabelecer o equitativo.

examinar-lhes as proporções na sua grandeza real, abrangendo os rigores da lei e imprimindo-lhes ares de maior suavidade e dimensão humanitária.

No Código Tributário Nacional, ela é mencionada em dois artigos: 108, IV e artigo 172, IV. No primeiro, ela é colocada como uma forma de integração da norma tributária (equidade integrativa<sup>6</sup>) e, no segundo, é posta como uma forma de remissão do crédito tributário – total ou parcial, (equidade corretiva<sup>7</sup>). A equidade corretiva ganha um destaque em sua aplicação prática por meio do artigo 140, parágrafo único, do CPC<sup>8</sup>, o qual possibilita a utilização da equidade quando autorizada por lei (tal como no CTN).

O CTN, em seu artigo 108<sup>9</sup>, limita a liberdade criativa do intérprete. Isto porque, além de limitar os métodos a serem adotados no momento de integração da norma, determina uma ordem sucessiva de aplicação, buscando elenca-los como meros instrumentos de superação de lacunas. Segundo Geraldo Ataliba (1975):

A lei pode ditar critérios de interpretação. Com isto, ela estará limitando ou ampliando o alcance de outras normas jurídicas; estará limitando a liberdade criativa do intérprete. (Entre a norma abstrata e o fato concreto há uma distância que é o campo de liberdade e portanto de possibilidade de criação, de participação do intérprete).

---

<sup>6</sup> É quando, mediante um vazio ou uma lacuna na lei, o juiz se valerá dela para resolver o caso como se legislador fosse.

<sup>7</sup> É quando, diante de um caso concreto, a aplicação da norma gera injustiça, momento em que a equidade funcionará como meio de corrigir a injustiça, adequando a norma ao caso concreto.

<sup>8</sup> Art. 140. O juiz não se exime de decidir sob a alegação de lacuna ou obscuridade do ordenamento jurídico. Parágrafo único. O juiz só decidirá por equidade nos casos previstos em lei. (BRASIL, 2015, online)

<sup>9</sup> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. (BRASIL, 1966, online)

O nítido impasse técnico previsto no CTN só ressalta ainda mais a importância do aplicador do direito, o qual, seguindo o rigor técnico-científico necessário, em seu ato de interpretar<sup>10</sup> não só pode se valer do instituto da equidade no direito tributário, como deve, vez que este dever advém de disposição legal expressa. A consequência prática da adoção da equidade é que, por meio deste método de interpretação, o aplicador do direito conseguirá assegurar princípios, tais como o não confisco, da isonomia, e da capacidade contributiva.

Além disso, em casos envolvendo multa fiscal, a equidade consistirá na adaptação do direito sancionador, assegurando a aplicação de princípios do direito penal, tais como o princípio da individualização da pena; *in dubio pro contribuinte*; proporcionalidade, dentre outros.

### 3 A CLASSIFICAÇÃO E NOMENCLATURA DAS MULTAS FISCAIS

A legalidade estrita, como característica inerente ao direito tributário, possui base no artigo 150, I da Constituição Federal, combinada com o artigo 97, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece o conteúdo que deve ser trabalhado no tipo normativo adequado: lei ordinária. Por consequência, mediante o cometimento de infrações, a fixação de multa só poderá ser feita mediante lei, conforme inciso V<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> Como bem elucida João Carlos de Lima Junior (2018, p. 25), a aplicação de uma norma perante um caso concreto requer, necessariamente, o intermédio do homem: “Aplicar o direito consiste em fazer incidir uma norma dada pelo ordenamento em um caso concreto; é o enquadramento do fato em norma jurídica. Aplicação é o mesmo que incidência, pois a norma não possui vida autônoma e vontade própria para autoaplicar-se, mendiga a intervenção do homem para fazer incidir-la e, assim, produzir efeitos”

<sup>11</sup> Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: (...) V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas (BRASIL, 1966, online)

As sanções tributárias fazem parte do chamado Direito Sancionador, o qual exige uma análise do elemento subjetivo da conduta para ater-se ao seu caráter pedagógico. De acordo com Maria Ângela Padilha (2015, p. 163), a classificação das sanções tributárias podem ser divididas da seguinte maneira:

Decorrentes do descumprimento da obrigação de pagar tributo ou da inobservância dos deveres instrumentais, adotando como critério classificador o seu *caráter pecuniário*, dividindo-as, com isso, nas seguintes subclasses: a das sanções tributárias pecuniárias (multas) e das sanções tributárias não pecuniárias (conhecidas como sanções restritivas de direito ou interventivas). (grifo do autor)

É mister salientar que não há uma uniformidade legislativa e doutrinária quanto a nomenclatura das multas tributárias (sanções pecuniárias). Para o presente trabalho, adota-se a seguinte:

ESPÉCIES DE MULTAS TRIBUTÁRIAS	
Multa Moratória	Hipótese: não pagar no prazo. Decorre do pagamento em atraso do tributo. Ocorre de maneira automática, não necessita de lançamento, basta o tributo não ser pago no prazo de vencimento.  <b>Exemplo:</b> artigo 61, caput e §2º da Lei 9.430/1996.  <b>Limite percentual:</b> 20%, conforme julgamento do Recurso Extraordinário 582.461 com Repercussão Geral <sup>12</sup> , <b>Tema 214 do STF.</b>
Multa de Ofício	Hipótese: fazer o (auto) lançamento errado, obrigando o Fisco a lançar. Devem ser constituídas por lançamento, momento em que a autoridade competente, ao verificar a infração, aplica a multa e notifica o contribuinte para se defender ou pagar.

<sup>12</sup> STF, Pleno, RE 582.461, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 18.05.2011, publicado em DJe 18.08.2011.



Multa de Ofício	<p><b>Exemplo:</b> artigo 44, I da Lei 9.430/1996.</p> <p><b>Limite percentual:</b> controvertido, entretanto, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento no Recurso Extraordinário 727.872, o ministro Roberto Barroso<sup>13</sup>, após investigar a jurisprudência da Corte, concluiu que a multa punitiva não poderia ultrapassar 100%.</p>
Multa Qualificada	<p>Decorre de infrações com maior grau de reprovabilidade. É uma modalidade da multa de ofício, requerendo o dolo como elemento subjetivo. Ocorre em casos de sonegação, fraude ou conluio.</p> <p><b>Exemplo:</b> artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/1996.</p> <p><b>Limite percentual:</b> controvertido, pendente de julgamento do Recurso Extraordinário 736.090<sup>14</sup>, com Repercussão Geral, tratando sobre a qualificação da multa em 150% pela Receita Federal, <b>Tema 863 do STF</b>.</p>
Multa Isolada	<p>Decorre do descumprimento de uma obrigação acessória, é desacompanhada da exigência de tributo.</p> <p><b>Exemplo:</b> artigo 44, II da Lei 9.430/1996.</p> <p><b>Limite percentual:</b> controvertido, pendente do julgamento do Recurso Extraordinário 640.452, com Repercussão Geral<sup>15</sup>, <b>Tema 487 do STF</b></p>

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 727.872/RS<sup>16</sup>,

<sup>13</sup> STF, Primeira Turma, AI 727872 AgR, rel. Min. Roberto Barroso, j. 28.04.2015, publicado em DJe 18.05.2015.

<sup>14</sup> STF, Pleno, RE 736.090 RG, rel. Min. Luiz Fux, j. 29.10.2015, publicado em DJe 27.11.2015.

<sup>15</sup> STF, Pleno, RE 640.452 RG, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.10.2011, publicado em DJe 07.12.2011.

<sup>16</sup> STF, Primeira Turma, AI 727872 AgR, rel. Min. Roberto Barroso, j. 28.04.2015, publicado em DJe 18.05.2015.

o Ministro Relator Roberto Barroso conceitua e diferencia as espécies de multas tributárias em nosso sistema jurídico de outra maneira:

No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido<sup>17</sup>. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação.”

Por óbvio se reconhece que há várias maneiras de se classificar as multas, bastando adotar critérios diferentes. Adota-se no trabalho que as sanções tributárias possuem as seguintes naturezas: a) *preventiva* (pois visa coibir a prática de infrações) e b) *punitiva* (pois visa reprimir a prática ilícita).

#### **4 MULTA DE OFÍCIO E MULTA QUALIFICADA PREVISTAS NA LEI 9.430/1996**

O lançamento<sup>18</sup> previsto no artigo 142 do CTN<sup>19</sup> é o meio para a constituição do crédito tributário, formalizando sua

<sup>17</sup> Em caso de supressão, ou ainda, sonegação, é aplicada a denominada Multa Qualificada, em face da conduta ser uma qualificadora, tendo a necessidade, ainda, de se comprovar o dolo – garantia advinda dos princípios do Direito Penal.

<sup>18</sup> Como bem explica Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 556): “Em que momento se passa a falar em crédito tributário, e não mais em obrigação tributária? Quando a Administração toma conhecimento de sua existência e o quantifica. Este momento é o do lançamento. A ele se refere o artigo 14 do CTN (...)”

<sup>19</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento

existência e liquidez. Conforme própria redação do artigo 142 do CTN, o lançamento poderá “propor a aplicação da penalidade cabível”, todavia, a proposição de aplicar penalidade pressupõe a adoção de um procedimento que assegure os direitos e garantias do contribuinte em face do Direito Sancionador decorrente da atividade punitiva do Estado. Leandro Paulsen (2017, p. 1.067) ensina que:

A referência à proposição da aplicação da penalidade pressupõe um procedimento sancionador específico, com oitiva prévia do infrator, o que, contudo, não ocorre. A autoridade fiscal não propõe e, sim, aplica, se for o caso, a penalidade prevista em lei, ficando a defesa, para impugnação posterior. Há de se dizer, contudo, que a impugnação tem efeito suspensivo da exigibilidade, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Com efeito, a impropriedade da redação do artigo 142 do CTN confere ao lançamento a função de impor penalidades (e não propor), o que, por si só, fere o devido processo legal. Dentre as modalidades de lançamento, tem-se o por homologação, cuja maior parte dos tributos está sujeita, na qual o contribuinte deverá verificar a ocorrência do fato gerador, calculando e pagando no prazo o montante devido, cabendo ao sujeito ativo apenas conferir a apuração. Quando a autoridade competente comprova a omissão ou inexatidão dos valores, os rejeita e efetua o lançamento de ofício. É neste momento em que a multa será aplicada, conforme a conduta do contribuinte. Adotaremos como parâmetro as penalidades previstas no artigo 44 da Lei 9.430/1996:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

---

administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (BRASIL, online, 1966)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

O inciso I trata sobre a multa de ofício, a qual incide, concomitantemente, tanto pela falta de pagamento, quanto pela falta de declaração<sup>20</sup>. Já o parágrafo 1º exige o comportamento previsto no critério material da multa de ofício, revestido de dolo, configurando a sonegação, fraude ou conluio. Consequentemente, o ponto diferencial entre as duas é a incidência do dolo na conduta, como um elemento subjetivo de vontade. A multa qualificada e a multa agravada são modalidades da multa de ofício, entretanto, com situações que ensejam a qualificação<sup>21</sup> ou agravamento<sup>22</sup> da penalidade. Para a aplicação

<sup>20</sup> Como bem ilustra João Lima (2018, p. 98): “as declarações a que se refere o texto do art. 44 são aquelas que possuem o caráter de confissão de dívida, portanto, por si sós, culminam na constituição do crédito tributário sem requisição de esforço por parte do Estado. Dos deveres instrumentais citados há pouco, são constitutivas do crédito tributário a Decomp, a DCTFe a GFIP.” Por consequência, só haverá o lançamento de ofício se não houver sido constituído o crédito tributário, ou seja, se a declaração apresentada foi incompleta ou omissão ou porque o tributo ainda não foi objeto de confissão de dívida pela não apresentação da declaração.

<sup>21</sup> A qualificação será subjetiva, requerendo a configuração e comprovação do dolo, cuja punibilidade será proporcional à culpabilidade.

<sup>22</sup> As circunstâncias agravantes, de maneira expressa, encontram respaldo no art. 68, § 1º da Lei nº 4.502/64: Art. 68. A autoridade fixará a pena de multa partindo da pena básica estabelecida para a infração, como se atenuantes houvesse, só a majorando em razão das circunstâncias agravantes ou qualificativas provadas no processo. § 1º São circunstâncias agravantes: I - a reincidência; II - o fato de o impôsto, não lançado ou lançado a menos, referir-se a produto cuja tributação e classificação fiscal já tenham sido

da multa qualificada, é imprescindível a análise pormenorizada das circunstâncias de fato e de direito que conduziram a Administração Pública a imputar prática ilícita ao contribuinte, necessitando da devida comprovação do alegado, Edmar Oliveira de Andrade Filho (2003, p. 121) adverte que:

(...) é necessária a produção de provas inequívocas de que tenha ocorrido pelo menos uma das condutas referidas nos arts. 71, 72 ou 73 da Lei nº 4.502/64. A indicação, pura e simples, do preceito normativo citado, sem a correspondente prova, sem a sua qualificação e individualização da conduta, implica cerceamento do direito de defesa e torna ilegítima a aplicação da multa qualificada.

A qualificação da conduta se dá pela prática de sonegação, fraude e conluio, hipóteses presentes no art. 44, §1º, da Lei 9.430/1996 c/c art. 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, enquanto que o agravamento se dá pelo artigo 68, § 1º, da Lei 4.502/1964. Desse modo, o ponto crucial para a aplicação da multa qualificada gira em torno do dolo, o qual é um requisito para caracterização do critério material adotado na prática de sonegação, fraude e conluio<sup>23</sup>, o que exige, por si só, um grande rigor interpretativo. Não obstante, o ônus da prova, no momento de apuração do ilícito e prática de conduta dolosa, não cabe ao contribuinte, mas sim ao fisco.

Isso decorre do fato de que o dolo possui diversas teorias, pois além de se fazer presente nos mais variados ramos do direito (tal como

---

objeto de decisão passada em julgado, proferida em consulta formulada pelo infrator; III - a inobservância de instruções dos agentes fiscalizadores sobre a obrigação violada, anotada nos livros e documentos fiscais do sujeito passivo; IV - qualquer circunstância que demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe em agravar as suas conseqüências ou em retardar o seu conhecimento pela autoridade fazendária. (BRASIL, 1964, online).

<sup>23</sup> Práticas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64.

o direito civil, penal e tributário), há peculiaridades próprias deste instituto. Ainda assim, é seguro dizer que ramo que se debruça de maneira mais intensa sobre o tema é o Direito Penal. Para Guilherme de Souza Nucci (2014, p. 181), entende-se como dolo:

a) é a vontade consciente de praticar a conduta típica (visão finalística – é o denominado dolo natural); b) é a vontade consciente de praticar a conduta típica, acompanhada da consciência de que se realiza um ato ilícito (visão causalística – é o denominado dolo normativo); c) é a vontade consciente de praticar a conduta típica, compreendendo o desvalor que a conduta representa (é o denominado dolo axiológico, exposto por Miguel Reale Júnior, Antijuridicidade concreta, p. 42).

Não há, na seara tributária, a adoção de uma teoria oficial quanto ao dolo. Todavia, é possível perceber um elemento em comum com as teorias citadas: a vontade e consciência do agente, caracterizando um elemento subjetivo do tipo. Para João Carlos de Lima Junior (2018, p. 180), dentre as teorias existentes, a que mais se encaixa ao sistema tributário é a do dolo axiológico:

Entre as teorias existentes em relação ao dolo, a meu ver, a que mais enaltece a segurança jurídica, diante do complexo e incerto subsistema tributário, é a que exige que a vontade de praticar a conduta típica acompanhe a compreensão por parte do sujeito de que a conduta representa desvalor. É o dolo axiológico.

O autor explica ainda que a adoção do dolo axiológico decorre do menosprezo de valores embutidos na legislação tributária, necessários para fomentar a capacidade de custeio do Estado, tais como: a ordem pública, o convívio social, a federação, a segurança jurídica etc.

Passemos então à análise do critério material, adotado pela Lei nº 4.502/64, acerca da sonegação<sup>24</sup>, fraude<sup>25</sup> e conluio<sup>26</sup>, cuja penalidade pelas práticas pode ser aplicada de maneira cumulativa<sup>27</sup>.

PRÁTICAS INFRATIVAS DA LEI Nº 4.502/1964	
<b>SONEGAÇÃO</b>	Com previsão no art. 71, visa <b>impedir</b> que o Fisco tenha conhecimento dos fatos geradores (exemplo: não emissão de nota fiscal)
<b>FRAUDE</b>	Com previsão no art. 72, visa <b>enganar</b> o Fisco, modificando os dados pertinentes ao fato gerador – para reduzir o montante do tributo devido, tentando impedir ou modificar sua ocorrência, por meio de ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação. Obtém vantagem patrimonial de maneira ilegítima à custa de receitas tributárias (exemplo: emissão de nota fiscal sem a escrituração nos livros contábeis)

<sup>24</sup> Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. (BRASIL, 1964, online)

<sup>25</sup> Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (BRASIL, 1964, online)

<sup>26</sup> Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (BRASIL, 1964, online)

<sup>27</sup> Art . 74. Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas ou quando ocorrerem as hipóteses previstas no art. 85 e em seu parágrafo. (BRASIL, 1964, online)

PRÁTICAS INFRATIVAS DA LEI Nº 4.502/1964	
CONLUÍO	Com previsão no art. 73, ocorre quando duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas <b>se unem</b> para obter benefícios sobre atos de fraude e sonegação fiscal (exemplo: quando auditores e empresas de auditoria que aceitam propinas para fazer “vista grossa” a um crime tributário).

Dessa maneira, importante relembrar que com o advento do CTN e a respectiva disposição contida no art. 113, é indiscutível que as multas fiscais possuem natureza punitiva, o que enseja, por consequência, as prerrogativas atinentes ao Direito Sancionador, vez que o escopo da multa reside em penalizar o contribuinte – e não “indenizar o erário”.

A aplicação de penalidade, tal qual a prevista no artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, deve observar os critérios de proporcionalidade e razoabilidade, o quais valem-se no instituto da equidade, a qual se propõe a adequar a lei frente ao caso concreto, vez que contém uma função social de retificação da lei, funcionando como uma justiça aos casos não previstos da norma abstrata, ou ainda, quando a norma abstrata não respeita os princípios norteadores do Direito Tributário.

## 5 A EQUIDADE COMO MEIO DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA MULTA FISCAL

Tratar isonomicamente é estabelecer uma relação de ponderação, tratando desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades. Dentre as garantias fundamentais elencadas na Carta Magna, há o princípio da individualização da pena, previsto no art. 5º, inciso XLVI. A pena, prevista em norma abstrata, deverá ter sua intensidade adaptada a conduta praticada. Para Edmar Andrade Filho (2003, p. 202):

A estrutura e a função das normas que prescrevem as sanções pelo não cumprimento de deveres previstos em normas



tributárias podem ser consideradas em face de normas constitucionais que delimitam o *ius puniendi* estatal (...). Essas normas constitucionais delimitam o campo de eleição dos tipos penais, das espécies de penas e da estipulação da intensidade das penas.

A individualização da pena é resultado da proporcionalidade referente às circunstâncias fáticas e jurídicas, ou seja, entre o nexos causal da conduta e o resultado. Nesse sentido, Alexandre Macedo Tavares (2008) aduz o seguinte:

A multa, em observância ao primado da individualização das penas e da proporcionalidade, deve guardar relação com o ilícito cometido, sob pena de encampar foros de reprovável *bis in idem* se passar a assumir, igualmente aos juros, função compensatória pela mora *debetoris*.

Edmar Andrade Filho (2003, p. 203) explica que “Uma norma que estipula sanções e não indica critérios que levam à individualização da pena desconsidera as individualidades que são inerentes aos seres humanos”. No Recurso Extraordinário nº 640.452<sup>28</sup>, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, com repercussão geral, ao tratar sobre a multa fiscal isolada, nota-se de maneira implícita que os fundamentos utilizados valem-se da equidade ao dispor o seguinte:

**De fato, diante do potencial de variações dos quadros fáticos-jurídicos, é altamente improvável que se possa firmar precedente genérico que reconheça como constitucionais ou inconstitucionais, em todo e qualquer caso, multas fixadas em patamares inferiores a 100% do valor das operações, (5%, 10%, 40% etc). As violações constitucionais, se existentes, costumam estar ligadas às circunstâncias específicas de cada caso (...) as multas tributárias são graduadas de acordo com a intensidade da conduta ilícita. (grifo nosso)**

---

<sup>28</sup> STF, RE 640.452, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 06.10.2011, publicado em DJe 07.12.2011.

Como se pode observar, não há possibilidade de se firmar um percentual genérico para definir o liame entre confisco e não confisco, são as circunstâncias do caso concreto que irão ditar os parâmetros adotados para a fixação da multa, respeitando sempre a capacidade contributiva a fim de que se evite o efeito confiscatório. Não obstante, em sede do Recurso Extraordinário 727.872, o relator Ministro Roberto Barroso, após investigação da jurisprudência da Corte, concluiu que o limite máximo para a imposição de multa punitiva é de 100%.

É a partir disso que surge a necessidade de se ter um instrumento capaz de adequar aquilo que está legislado ao que está mediante um caso particular, a fim de que se tenha a devida individualização, por meio de uma dosimetria da multa, levando em conta as circunstâncias atenuantes. A alternativa seria a aplicação da equidade, conforme ensina Aliomar Baleeiro (2015, p. 1061): “Pela equidade, o intérprete e o aplicador não só suprirão a lei silente, mas também interpretarão e adaptarão a lei que se apresentar absurda, em sua impessoalidade e generalidade abstrata, para as condições inusitadas do caso especial concreto.”

Tanto é assim que, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 78.291<sup>29</sup>, com relatoria do Ministro Aliomar Baleeiro, pode-se vislumbrar a adoção da equidade para fins de redução de multa fiscal, com base no artigo 108, IV do CTN c/c artigo 114 do (já revogado) CPC/1939 – o qual autorizada a utilização da equidade pelo juiz, como se legislador fosse.

É razoável dizer que somente mediante um caso concreto é que a equidade, no seu papel de retificadora de lei, poderá (e deverá)

---

<sup>29</sup> Este julgado versa sobre as Contribuições parafiscais que, por serem de natureza tributária, estão sujeitas ao artigo 108, IV do CTN – o qual admite a equidade. Além disso, o relator valeu-se no disposto no artigo 114, do CPC/1939: “Quando autorizado a decidir por equidade, o juiz aplicará a norma que estabeleceria si fosse legislador.” Atualmente, a norma autorizadora consiste no artigo 140, PÚ, do CPC/2015: “ O juiz não se exime de decidir sob a alegação de lacuna ou obscuridade do ordenamento jurídico. Parágrafo único. O juiz só decidirá por equidade **nos casos previstos em lei.**” (grifo nosso). Portanto, o legislador, ao promulgar o artigo 108, IV do CTN, autorizou a utilização da equidade quando se tratar de normas tributárias.

atuar, garantindo a individualização da pena<sup>30</sup>. Maria Ângela Lopes Paulino Padilha aduz que:

(...) os princípios da individualização das penas e da equidade na aplicação das normas primárias sancionatórias funcionam como instrumentos normativos à disposição do aplicador do Direito, buscando, justamente, superar as falhas da lei e amoldar o justo e o isonômico às especificidades do caso concreto (...). (PADILHA. Maria Ângela Lopes Paulino. 2015, p. 121)

Perante a ciência jurídica, faz-se necessário a utilização dos institutos de maneira técnica, principalmente se possuem previsão legal – tal como a equidade, presente no artigo 108, IV, do CTN, a qual deverá ser utilizada de maneira expressa, tal como no julgamento do Recurso Extraordinário nº 78.291<sup>31</sup>, de relatoria do Ministro Aliomar Baleeiro, ocasião em que o STF se valeu deste instituto no momento de dosimetria da multa perante o montante sancionatório, reduzindo-a.

## **6 A INDIVIDUALIZAÇÃO DA PENA EM MULTA FISCAL QUALIFICADA**

No Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 748.257, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski<sup>32</sup>, ao tratar acerca de multa de ofício (a qual tem o caráter punitivo, mas sem a circunstância qualificada), reafirma o entendimento da corte no sentido de

---

<sup>30</sup> Para Guilherme de Souza Nucci (2004, p. 31), a individualização da pena “é a fuga da padronização da pena, da ‘mecanizada’ ou ‘computadorizada’ aplicação da sanção penal, que prescindida da figura do juiz, como ser pensante, adotando-se, em seu lugar, (...) um modelo unificado, empobrecido e, sem dúvida, injusto”.

<sup>31</sup> STF, Primeira Turma, RE 78.291, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, j. 04.06.1974, publicado em DJ 25.10.1974.

<sup>32</sup> STF, Segunda Turma, RE 748.257, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 06.08.2013, publicado em DJe 20.08.2013.

que são confiscatórias multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. Dessa forma, ausente a qualificadora do dolo, o montante máximo se restringe ao valor integral da diferença pecuniária exigida pelo fisco.

Uma vez presente a circunstância qualificadora (dolo), segundo a Receita Federal, por meio da Lei 9.430/96, a multa será de 150%. Essa discussão está pendente de julgamento, vez que o STF reconheceu a repercussão geral da matéria tratada no Recurso Extraordinário nº 736.090<sup>33</sup>, de relatoria do Ministro Luiz Fux, no qual se discute se a multa de 150% aplicada pela Receita Federal em razão de sonegação, fraude ou conluio tem caráter confiscatório.

A corte, sob uma ótica abstrata, já considerou confiscatórias multas fiscais que foram fixadas de maneira desproporcional à conduta do contribuinte, o que ocorre quando o montante da multa ultrapassa o valor do tributo devido. Em sede de julgamento da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075<sup>34</sup>, de relatoria do Ministro Celso de Mello, o STF se posicionou no sentido de que:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária (...) nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política (...) à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária (...) pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.

Cabe ressaltar que há diferença entre a interpretação em abstrato e em caso concreto, conforme explana Humberto Ávila (2019, p. 89):

Uma análise mais atenta das referidas distinções entre princípios e regras demonstra que os critérios utilizados pela

---

<sup>33</sup> STF, Pleno, RE 736.090 RG, rel. Min. Luiz Fux, j. 29.10.2015, publicado em DJe 27.11.2015.

<sup>34</sup> STF, Pleno, ADI 1.075 MC, Rel. Min. Celso de Mello, j. 17.06.1998, publicado em DJ 24.11.2006.

doutrina muitas vezes manipulam, para a interpretação abstrata das normas, elementos que só podem ser avaliados no plano concreto de aplicação das normas. Ao fazê-lo, elegem critérios abstratos de distinção que, no entanto, podem não ser – e com frequência não o são – confirmados na aplicação concreta.

Com efeito, para a aplicação da multa de 150%, a aplicação deve depender de uma análise minuciosa da conduta do contribuinte (é mediante o caso concreto que o aplicador do direito irá avaliar o melhor critério a ser utilizado). Todavia, mesmo em abstrato, o montante de 150%, por ultrapassar o valor do tributo devido, deverá ser utilizado com cautela, especialmente pela necessidade de aferir uma dosimetria da pena. A consequência disso, por exemplo, é que um caso de sonegação possui conduta menos gravosa do que um caso de fraude, o qual possui uma conduta menos gravosa do que o de conluio.<sup>35</sup>

Se, mesmo diante das próprias circunstâncias qualificadoras há diferença na gravidade da conduta, é diante dos casos concretos em que se terá mais disparidades ainda. Portanto, já sob a ótica abstrata, o mesmo percentual não poderá ser aplicado aos três casos. E ainda, numa ótica concreta, no momento de dosimetria da pena, é válido ressaltar que o montante de 150% é um limite, o qual poderá ser diminuído conforme as provas elencadas nos autos. Nesse sentido, a graduação do percentual da multa aplicada, visando alcançar a devida individualização das penas e gradações das sanções, deve seguir os seguintes critérios:

---

<sup>35</sup> Isto ocorre pois, na sonegação há apenas um impedimento de conhecimento dos fatos gerados, já na fraude há uma conduta mais elaborada e mais gravosa, pois há a adulteração de dados. No conluio, a união de mais de um contribuinte marca ainda mais a gravidade da conduta, tendo em vista que há uma colaboração para se atingir consequências maiores do que se teria no caso de cada contribuinte praticar a conduta ilícita de maneira individual.

<b>CRITÉRIOS DE GRADUAÇÃO DA MULTA FISCAL</b>	
<b>Primariedade</b>	A reincidência, tal como no processo penal, perante a dosimetria da pena, é um fator agravante. Perante o Direito Tributário Penal, o contribuinte será considerado reincidente se, mediante os últimos exercícios financeiros, tiver cometido a mesma conduta qualificadora (sonegação, fraude ou conluio).
<b>Proporcionalidade</b>	A proporcionalidade é um meio pelo qual estabelece o nexo de causalidade entre a conduta do contribuinte e o prejuízo causado ao fisco. É este critério que irá diferenciar a gravidade entre sonegação, fraude e conluio, variando a alíquota de cada, vez que a penalidade deve ser proporcional ao ilícito.
<b>Valor do tributo</b>	A gravidade do prejuízo para o fisco deverá ser levada em conta. Logo, o valor do tributo sonegado ou fraudado, deverá ser analisando frente ao porte econômico do contribuinte.

A graduação da multa é de suma importância, principalmente pelo fato de que, se na legislação há as hipóteses de agravamento (tal como no artigo 68 da Lei 4.502/1964) deveria, por consequência, ter hipóteses de atenuantes em decorrência dos direitos e garantias do contribuinte em face do Direito Sancionador Estatal. Cabe então, ao aplicador do direito, garantir dosimetria da pena, pela interpretação à luz da equidade, a fim de retificar a abstração da lei frente ao caso concreto, garantindo um tratamento isonômico a fim de que se alcance a devida individualização da pena.

## **7. CONCLUSÃO**

No que toca à aplicação de multas fiscais, o STF se limita (até por sua própria competência) a utilizar instrumentos “puramente”

constitucionais, é dizer, gerais, os quais abrem margem para as mais variadas divergências, comprometendo a previsibilidade dos julgados. Para se atingir o rigor no Direito, faz-se necessária a utilização de institutos específicos, tal como a equidade expressa no Código Tributário Nacional. Conforme a própria Corte Constitucional se pronuncia, não há como estabelecer um parâmetro quantitativo para atribuir se há um efeito confiscatório ou não: é vital a avaliação de cada caso, em face do confisco ser um conceito aberto e aplicável às multas fiscais em decorrência do direito de propriedade.

Mediante a atividade punitiva do Estado, torna-se essencial a adoção de direito e garantias pertencentes a seara denominada Direito Tributário Penal, isso porque a configuração e comprovação do dolo deverá respeitar garantias como: *in dubio pro contribuinte* (pois, caso não se tenha uma forte convicção da ocorrência da infração, não se pode aplicar a penalidade); capacidade contributiva para a pessoa física (no sentido de se preservar o mínimo existencial) e o princípio do não confisco. É necessário analisar onexo causal entre conduta e resultado para, então, individualizar a pena. Com efeito, a aplicação de multa de patamar elevado e acima do tributo devido, poderá causar sérios prejuízos ao contribuinte.

A interpretação defendida neste trabalho consta no STF – RE 78.291, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, Dj. 04/06/1974, 1ª Turma, Data de Publicação Dj 10-03-1978. Ali admitiu-se a equidade nos termos do CPC de 1939, em que se reduziu multas e juros pelos quais, ainda que sem fraude, elevou a punição e mais de 400%. Na análise da qualificadora da multa de 150% da Lei 9.430/1996, este percentual é apenas o limite – o qual poderá ser diminuído conforme as provas elencadas nos autos.

Se na norma há tão somente previsão de circunstâncias agravantes, deve-se garantir a aplicação das atenuantes como forma de moldar a norma abstrata ao caso concreto, por meio da equidade.

## REFERÊNCIAS:

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Infrações e sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2003.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2002.

ATALIBA, Geraldo; JARACH, Dino. 3ª Assembléia. In: **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975. Aulas e debates em assembléia do II Curso de Especialização em Direito Tributário, promovido pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, no segundo semestre de 1971, sob a coordenação do Prof. Geraldo Ataliba

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19. ed. rev e atual. São Paulo: Malheiros, 2019.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei**. 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizadora: DERZI, Misabel Abreu Machado. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. Constituição de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm) Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm) Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Brasília, DF, 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4502.htm) Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Brasília, DF, 1996. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm) Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. Receita Federal. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Apelação Cível 103-20.594**. Relatora: Cons. Mary Elbe Gomes Queiroz. Julgamento: 22 maio 2001. Órgão julgador: 3ª Câmara. Pú-



blicação: J. 22 maio 2001. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf> Acesso em: 10.11.2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 482.281 AgR.** Brasília, DF, 2009. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur164499/false> Acesso em: 11 nov. 2020

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 727.872 AgR.** Brasília, DF, 2015. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur304805/false> Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2.010 MC.** Brasília, DF, 1999. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur18013/false> Acesso em: 10 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão geral no recurso extraordinário 640.452.** Brasília, DF, 2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral3221/false> Acesso em: 1 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão geral no recurso extraordinário 736.090.** Brasília, DF, 2015. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral7981/false> Acesso em: 09 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 748.257 AgR.** Brasília, DF, 2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur239043/false> Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 78.291.** Brasília, DF, 1974. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur133738/false> Acesso em: 11 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 81.550.** Brasília, DF, 1975. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur51901/false> Acesso em: 11 nov. 2020

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 91.707.** Brasília, DF, 1979. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur39190/false> Acesso em: 11 nov. 2020

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na lei.** 3. Ed. São Paulo: Dialética, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco Tributário**. São Paulo: RT, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

FONTELES, Samuel Sales. **Hermenêutica Constitucional**. 3 ed. Salvador: Editora JusPODIUM, 2020.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método I**. Tradução Flávio Meurer. Petrópolis: Vozes, 2014.

LIMA Junior, João Carlos de. **Interpretação e aplicação de multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada**. 1. Ed. São Paulo: Noeses, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **A interpretação benigna preconizada pelo art. 112 do Código Tributário Nacional**. RDDDT 229/42, out. 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 2. Ed. São Paulo: LTr, 1998.

\_\_\_\_\_; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Arbitramento. Árbitro sem fundamentação legal – inteligência de princípios e normas constitucionais sobre a hipótese de imposição de imposto de renda e outros tributos**. RDDDT 220/140, jan. 2014

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e Branco, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4º ed. São Paulo: Saraiva, 2009;

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**. 10. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

\_\_\_\_\_. **Individualização da pena**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **As sanções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

\_\_\_\_\_. **Constituição e código tributário comentado à luz da doutrina e jurisprudência**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

SCAFF, Fernando Facury. **In dubio pro contribuinte e o voto de qualidade nos julgamentos administrativos-tributários**. RDDDT 220/21, jan. 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TAVARES, Alexandre Macedo. **A Lei n. 8.212/91 e a anomalia da graduação progressiva da multa de ofício pelo decurso de tempo**. RDDDT 154/7, jul. 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, 2ª ed., 1995.



# PROTESTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO GARANTIDO: UMA ANÁLISE SOBRE OS EFEITOS DA GARANTIA E A (IM)POSSIBILIDADE DA SUSTAÇÃO DO PROTESTO DA DÍVIDA ATIVA

*Tomaz Maneschy Segatto<sup>1</sup>*

## RESUMO

Entre os efeitos da suspensão da exigibilidade e os da garantia do crédito tributário existe uma gama de possibilidades. Este artigo visa analisar como esses efeitos se aplicam ao protesto de certidão de dívida ativa. Sabe-se que a exigibilidade do crédito tributário apenas se suspende nas hipóteses legalmente previstas – artigo 151 do Código Tributário Nacional. Sabe-se, também, que a garantia do crédito tributário – não seja pelo depósito em dinheiro – não tem condão de suspender sua exigibilidade, contudo, oferece benefícios legítimos ao contribuinte, como a possibilidade de obtenção de certidão de regularidade fiscal e a não inclusão em cadastro de inadimplentes. Sobre estes aspectos, a jurisprudência já consolidou seu entendimento. Mesma certeza não há em relação ao protesto de Certidão de Dívida Ativa. Logo, o intuito deste estudo é **analisar se um crédito tributário devidamente garantido pode ser protestado**. Para isso, busca-se analisar os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito

---

<sup>1</sup> Advogado. Especialista em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudo Tributários.

tributário, bem como os efeitos de sua garantia. Interpretar de maneira lógica a legislação que introduz o protesto como ferramenta válida de cobrança em comparativo com as leis federais que dão ao contribuinte a possibilidade de garantir a Fazenda Pública e discutir o crédito tributário. Utilizando uma pesquisa qualitativa sobre estes aspectos, somado à análise de como a jurisprudência pátria vem se comportando em relação ao tema, chega-se à conclusão de que a garantia do crédito tributário é suficiente para sustar protestos da CDA, fazendo-se necessária uma evolução dos precedentes judiciais para assegurar o contribuinte.

## 1. INTRODUÇÃO.

Mecanismos extrajudiciais de cobrança de créditos tributários, que buscam evitar o abarrotamento do judiciário, são, sem dúvida, válidos e bem-vindos. É de interesse público arrecadar mais e gastar menos. Contudo, não se pode esquecer que do outro lado da relação jurídico-tributária há um contribuinte que, por vezes, deseja discutir o débito que lhe é exigido. O acesso à justiça e inafastabilidade da jurisdição são garantias constitucionalmente previstas.

Nessa esteira, a discussão judicial de créditos tributários tem uma particularidade que, neste caso, importa. É que, por ser constituído através de certidão de dívida ativa, com todas as presunções legais que lhe são atribuídas, pode-se dizer que os créditos tributários possuem uma força executiva maior do que de **débitos comuns, contraídos** entre particulares. Assim, é rotineiro que o contribuinte precise, para abrir a via de do debate judicial, apresentar garantia idônea, a fim de resguardar os interesses da Fazenda Pública.

As modalidades de garantias são diversas, algumas dão efeitos mais extensos e benéficos, outras garantem efeitos menos abrangentes. O que não há dúvidas é que a garantia do crédito tributário gera efeitos. A exemplo, o depósito integral em dinheiro garante ao contribuinte a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. De outro lado, garantias como fiança bancária, seguro garantia, penhora

de bens, não suspendem a exigibilidade do crédito, mas possibilitam que o particular tenha uma série de benesses como – e especialmente – a obtenção de certidões de regularidade fiscal e a baixa de inscrição nos Cadastros de Inadimplência.

Esses efeitos decorrem, principalmente, da evolução da jurisprudência dos tribunais superiores. Existe definição formada sobre esses aspectos. Há, contudo, uma problemática que a jurisprudência ainda não se debruçou adequadamente e que deve ser debatida com mais afinco. A questão gira em torno dos efeitos da garantia em relação ao protesto do crédito tributário. Em resumo, a pergunta é: *o crédito tributário garantido pode ser protestado?*

A pergunta, até agora sem uma resposta definitiva, deixa o contribuinte, diversas vezes, desamparado diante de situação de extrema insegurança jurídica.

Assim, o intuito deste artigo é analisar os aspectos da garantia do crédito tributário, os efeitos que lhe são inerentes e, em contrapartida, sopesar como esses efeitos devem ser aplicados na prática em relação a possibilidade do protesto do crédito tributário.

Ao fim, o objetivo é demonstrar a necessidade de que esse tema seja enfrentado pelos tribunais pátrios, firmando um entendimento unânime e lógico, afastando o cenário de insegurança jurídica que hoje é encontrada pelos contribuintes.

## 2. O PROTESTO DE DÍVIDA ATIVA

É comum que o fisco busque meios alternativos de cobrança dos créditos tributários, visando simplificar e tornar mais eficiente a arrecadação aos cofres públicos. Para isso, utilizam-se de meios extrajudiciais de cobrança que, por vezes, são mais baratos e mais eficientes.

Evitar a judicialização excessiva é uma estratégia válida e que, felizmente, vem sendo adotada com cada vez mais frequência pelo fisco. O ajuizamento indiscriminado de execuções fiscais, além de abarrotar o judiciário e ser extremamente custoso ao Poder Público, não costuma trazer resultados eficazes do ponto de vista econômico,

já que o índice de inadimplemento de créditos tributários, mesmo diante do ajuizamento de ações executivas é **extremamente elevado**.

Em pesquisa divulgada em 2011 pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), aponta-se que as execuções fiscais duram, em média, oito anos, dois meses e nove dias, custando cada uma cerca de R\$ 4.368,00 aos cofres públicos. Além disso, o Instituto aponta que *“apenas três quintos dos processos de execução fiscal vencem a etapa de citação (sendo que em 36,9% dos casos não há citação válida, e em 43,5% o devedor não é encontrado)”*.

Esse reflexo pode ser notado diante do exorbitante estoque de dívida ativa da União. Em 2020, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), responsável pela gestão da dívida ativa da união e do FGTS, divulgou Boletim de Acompanhamento Gerencial informando o montante de R\$ 2,5 trilhões, referente a mais de 18,8 milhões de débitos.

Assim, no intuito de potencializar o recolhimento tributário, os mecanismos de coação indireta têm sido cada vez mais importantes na atuação fazendária. Medidas como a inclusão do contribuinte em órgãos de restrição de crédito e em cadastro de inadimplentes são exemplos disso. Em que pese a utilização destes mecanismos possa gerar discussões no âmbito dos direitos e garantias dos contribuintes, é inegável que, na prática, eles têm se tornado cada vez mais constantes, o que demanda dos profissionais que atuam na área, especialmente que tratam diretamente com contencioso tributário, se habituem com estes mecanismos de cobrança.

Seguindo essa toada, o protesto do crédito tributário inscrito em **dívida ativa** tem sido cada vez mais utilizado pelo Poder Público como ferramenta de cobrança extrajudicial.

## 2.1. A função do protesto de dívida ativa.

Inicialmente, importante entender qual a função do protesto de dívida ativa. Como o próprio nome sugere, protesto é ato pelo qual se dá ciência, se anuncia, testemunha-se em público, essa é a origem etimológica da palavra, conforme aponta Gustavo Cignachi:



Protestar, *lato sensu*, é afirmar de forma pública, revestida de solenidades, determinado fato, buscando fixar, para fins de prova, o seu conteúdo e a sua ocorrência em dado momento. É mecanismo jurídico criado para burlar os efeitos do tempo sobre a memória dos fatos, fazendo com que determinado ato jurídico praticado se “solidifique” no instrumento do protesto, tornando-o tangível e permitindo sua prova futura (CIGNACHI, 2015).

Inicialmente tratado pela Lei 6.690/79, o instituto do protesto extrajudicial tinha intuito, para além de atestar a impontualidade do devedor, de perfectibilizar o título cambial.

A concepção do protesto, como mecanismo de formalização e publicidade de dívidas, torna-se mais evidente com a leitura da Lei 9.492/97, que institui e regula esse instrumento dentro do ordenamento jurídico nacional. O artigo 1º da Lei dispõe que o protesto é “(...) o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida”.

Pela letra da lei, resta claro que o intuito do protesto é dar conhecimento à dívida, torná-la pública, comprovando a condição de inadimplência do devedor. Arnaldo Rizzardo, coloca que “basicamente, o protesto é a realização do ato oficial que comprova o não cumprimento da obrigação constante no título de crédito” (RIZZARDO, 2006).

Para além da publicidade da dívida, o protesto constituiu importante ferramenta de cobrança. O registro do contribuinte como devedor impõe sérias dúvidas sobre sua saúde financeira e sobre sua possibilidade de arcar com futuras dívidas. A tomada de crédito fica impedida ou, certamente, mais cara.

A Lei 9.492/97 inova, ainda, ao apontar que não só títulos de créditos poderão ser protestados, mas sim qualquer *outro documento de dívida*. Logo, sem que haja oposição, qualquer documento que contenha elementos de dívida será passível de protesto extrajudicial.

Assim, apesar de se tratar de instrumento antigo dentro do direito cambial, a utilização do protesto como mecanismo de cobrança para outros fins passou a ser mais comum a partir da edição da Lei 9.492/97. Em relação aos créditos tributários, especialmente a partir da edição

da Lei 12.767/2012, que incluiu o parágrafo único do artigo 1º da Lei 9.492/97, no qual dispõe expressamente que, entre os títulos sujeitos a protesto, incluem-se “(...) *as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas*”.

Essa nova dinâmica possibilitou que os entes fazendários utilizassem, agora com expresse amparo legal, o chamado protesto de dívida ativa. Assim, é comum que, antes do ajuizamento da ação exacional, o fisco proteste os créditos inscritos em dívida ativa, no intuito de que, diante dos efeitos negativos deste instrumento, os contribuintes se vejam coagidos a adimplir seus débitos.

Apesar da expressa previsão legal, a adequação deste instrumento com os direitos e garantais dos contribuintes foi alvo de muito debate doutrinário, demandando pacificação jurisprudencial, conforme será abordado no próximo subtópico.

## 2.2. O debate acerca da legalidade do protesto de dívida ativa.

Por muito debateu-se acerca da legalidade e constitucionalidade do protesto da certidão de dívida ativa. Para muitos autores essa medida era inócua e arbitrária. Alegava-se que não guardava sentido protestar um débito que já estava inscrito em dívida ativa, já que tal condição dava ao fisco plena exigibilidade do crédito tributário. Neste sentido, Hugo de Brito Machado:

O protesto de certidão de dívida ativa no caso consubstancia um evidente abuso porque é absolutamente desnecessário na relação tributária. É desnecessário para a propositura da execução fiscal, que do mesmo independe. É desnecessário para provar que o credor não concorda com o não pagamento no vencimento porque não pode mesmo fazê-lo, a não ser formalmente, concedendo prorrogação com ou sem parcelamento da dívida. (MACHADO, 2009)

Não diferente, defendia-se em sentido contrário, colocando o protesto como mecanismo válido e eficaz a ser utilizado pela Fazenda Pública.

A discussão, em linhas gerais, ficava entre a necessidade/razoabilidade de se protestar um crédito que já tinha plena condição de ser exigido e se tal condição caracterizaria sanção política contra a validade e eficiência da utilização do instrumento extrajudicial de cobrança pelo fisco. A questão foi posta a julgamento nos tribunais superiores.

Na oportunidade, o Supremo Tribunal Federal, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135, do Distrito Federal, reconheceu a constitucionalidade do protesto de dívida ativa. Foi fixada a seguinte tese: “*O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política.*”

Firmado o entendimento no STF, os contribuintes socorreram-se ao Superior Tribunal de Justiça, dessa vez, foi colocado em debate a legalidade do parágrafo único do artigo 1º da Lei 9.492/1997. **Recebido e julgado pelo rito de Recursos Repetitivos**, mais uma vez os contribuintes saíram derrotados. O STJ fixou a tese de que: “*A Fazenda Pública possui interesse e pode efetivar o protesto da CDA, documento de dívida, na forma do artigo 1º, parágrafo único, da Lei 9.492/1997, com a redação dada pela Lei 12.767/2012*».

Apesar de muito contestado por parte da doutrina, com o posicionamento favorável das duas cortes superiores, a Fazenda Pública seguiu utilizando deste instrumento como ferramenta de coação indireta ao pagamento do crédito tributário. A possibilidade abstrata de se realizar o protesto é um assunto, hoje, superado no âmbito jurisprudencial.

Assim, o protesto do crédito tributário inscrito em dívida ativa, por si só, é uma medida reconhecidamente aceita pelos tribunais pátrios, contudo, a utilização deste instrumento, especialmente no âmbito judicial, ainda causa instabilidade na relação entre fisco e contribuintes.

O problema que este trabalho ora se dispõe a debater é: havendo garantia, pode o crédito tributário ser protestado? Para se responder essa questão, importante entender um pouco mais sobre as formas de garantia prestadas pelos contribuintes no âmbito do debate tributário e quais os efeitos que dela decorrem.

### 3. A GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E SEUS EFEITOS

Certo é que a discussão do crédito tributário possui especificidades que colocam o *devedor tributário* em situação diversa de um devedor, diga-se, *ordinário*. Ter a Fazenda Pública como credora é, sem dúvida, desvantajoso. E não descoberto de total razão, já que as desvantagens advindas dessa relação decorrem do próprio interesse público relacionado à arrecadação tributária, já que é a partir daí que boa parte dos recursos financeiros são angariados pelos entes federados.

Dentro do âmbito judicial, especialmente nas ações que visam a exigência de créditos tributários, tem-se particularidades. O intuito do executivo fiscal nada mais é que satisfazer o crédito da Fazenda Pública, para tanto, o legislador buscou conferir a este procedimento ferramentas capazes de torná-lo mais eficaz. São diversos e diferentes privilégios que, unidos, municiam o fisco na busca do adimplemento de seus créditos.

Exemplo disso, vê-se que o próprio título executivo que embasa as execuções fiscais é a **Certidão de Dívida Ativa, documento que é formado e lançado pelo próprio credor. Trata-se de um título de crédito elaborado unilateralmente** e que possui presunção de liquidez e certeza, nos termos do artigo 3º da Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais). Para além, os créditos tributários terão, via de regra, tratamento diferenciado. Predileções quanto a outros débitos, privilégios sobre regras de impenhorabilidade, entre outros. O que aqui interessa, é a regra de que o crédito tributário depende de prévia garantia para que seja instaurado seu debate judicial. O procedimento do executivo fiscal é todo voltado nesse sentido.

Citado, o contribuinte terá cinco dias para oferecer ao juízo garantia idônea no valor do crédito tributário que lhe é cobrado (artigo 8º da LEF). Assegurar ao contribuinte o prazo para oferecer garantia visa, justamente, possibilitar que este escolha, dentre suas possibilidades, qual a melhor forma de caucionar a exequente. Nesse sentido, Bruno de Oliveira ensina que:

A faculdade de oferta de garantia é feita ao devedor para que ele possa, conforme sua conveniência e disponibilidade

patrimonial, escolher o bem que será objeto da constrição, sem que isso constitua, no entanto, ameaça ao pagamento do débito. Mas se o Executado se mantiver inerte, ou não oferecer garantia suficiente, estará livre a Exequente para penhorar qualquer bem (artigo 10 da LEF), ou requerer a substituição, ou ainda reforço da penhora (artigo 15, inc. II, da LEF). Ou seja, a execução fiscal sempre será garantida, independentemente da vontade do devedor. A diferença é que, mantendo-se inerte ou não ofertando garantia suficiente, perderá a oportunidade de escolher o bem sobre o qual recairá a constrição judicial (...) (DE OLIVEIRA, 2009)

Nessas condições, em regra geral<sup>2</sup>, para que o contribuinte tenha acesso ao contencioso e esteja apto a discutir a pertinência do débito que lhe é exigido, impõe-se que o crédito tributário esteja previamente garantido. Conforme Araken de Assis (Apud DE OLIVEIRA, 2009), trata-se de *pressuposto objetivo extrínseco à relação processual* para que sejam opostos os Embargos à Execução Fiscal. É o que se extrai do exato texto contido no parágrafo 1º do artigo 16 da Lei 6.830/80, o qual dispõe que: “*Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução*”.

Ou seja, para além satisfazer os interesses da fazenda, prestar garantia ao crédito tributário é **de interesse do devedor**, já que a lei condiciona o debate judicial via Embargos à Execução Fiscal ao oferecimento de garantia pelo contribuinte.

Implica dizer então que, oferecida garantia e apresentada defesa pelo devedor, através dos Embargos, tem-se dois possíveis caminhos. O primeiro, a suspensão do feito executivo, obstando quaisquer atos expropriatórios em face da garantia ofertada. O segundo, o recebimento dos Embargos sem os efeitos suspensivos, prosseguindo-se a ação exacional.

---

<sup>2</sup> É certo que existem situações excepcionais que permitem a discussão do crédito tributário sem a prévia garantia, contudo, inegavelmente, essas vias são bem mais restritas, tanto em aspectos processuais, quanto em relação ao próprio direito material a ser discutido.

Há discussão doutrinária sobre a existência de efeito suspensivo automático pela oposição dos Embargos à Execução Fiscal, contudo, esse tema será ultrapassado neste trabalho, considerando o entendimento pacífico do STJ que aplica às Execuções Fiscais a regra contida no artigo 919 *caput* e parágrafo 1º do CPC, que determina que a atribuição de efeito suspensivo aos embargos demanda a demonstração dos requisitos da tutela provisória.

Assim, certo é que qualquer garantia prestada ao crédito tributário possibilita que o devedor apresente sua defesa, contudo, a depender de qual modalidade de garantia é oferecida, diferentes serão os efeitos gozados pelo contribuinte.

### 3.1. Modalidades de garantia do crédito tributário.

O artigo 9º da Lei 6.830/80 (LEF), elenca quais modalidades de garantia que poderão ser oferecidas pelo contribuinte. O dispositivo legal subdivide essas modalidades em quatro, contudo, vê-se mais claramente três diferentes hipóteses: (i) depósito integral em dinheiro; (ii) fianças bancárias ou seguros garantia judicial; (iii) penhora de bens, sejam estes próprios ou indicados por terceiros.

Especificamente para os fins que interessam a este trabalho, de modo a facilitar a compreensão e dar mais fluidez ao texto, as formas de garantia serão divididas em duas. De um lado, o *depósito integral em dinheiro*, de outro a *penhora de bens ou oferecimento de fiança bancária e seguro garantia*. Classifica-se dessa maneira por uma única razão, de um lado, está a modalidade que garante a suspensão da exigibilidade do crédito (depósito integral em dinheiro), de outro, os que, por lei, não garantem (*penhoras de bens e fiança ou seguro*).

O depósito integral em dinheiro é tido como método de garantia preferencial aos demais (artigo 11 da LEF), seja quando diretamente prestado pelo devedor, seja quando decorrente de constrições judiciais. A predileção se dá em razão da sua alta liquidez, já que uma vez realizado o depósito do montante integral, estará garantida a quitação do crédito tributário a qualquer tempo. Logo, assim que

a discussão judicial acerca da pertinência ou não do débito fiscal for encerrada, caberá o levantamento do valor, corrigido monetariamente pela parte que sair vencedora.

Justamente por tal condição é que o depósito integral em dinheiro está previsto no inciso II do artigo 151 do CTN como uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Esse efeito também se extrai do artigo 32, § 2º da LEF, que dispõe que os valores depositados em juízo só poderão ser levantados após o trânsito em julgado da decisão que encerra o debate judicial.

Aponta Hugo de Brito Machado:

(...) 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 integral 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. (MACHADO, 2015)

**É a forma de garantia mais segura à Fazenda Pública.** Nada obstante, costuma ser a mais custosa ao devedor, que precisa desembolsar de imediato a totalidade do crédito tributário exigido. Muitas vezes o contribuinte não tem condições de prestar essa modalidade de garantia, especialmente quando a discussão envolve a cobrança de tributos em montantes muito elevados. Deste modo, exigir que o contribuinte sempre desembolse de imediato, e em dinheiro, o valor integral do crédito que lhe exigido, para que somente após possa apresentar defesa, seria verdadeira sanção política e violação ao pleno exercício de defesa. **Vários contribuintes não teriam condição de assim proceder, ou então, caso fizessem, estariam conseqüentemente dispendo de sua saúde financeira para resguardar integralmente os interesses do fisco.** Para evitar essa arbitrariedade, a própria Lei de Execuções Fiscais já elencou

outras modalidades de garantia que poderão ser prestadas. Nessa esteira, estão as hipóteses de penhora<sup>3</sup>.

Independentemente do que será penhorado<sup>4</sup> (sejam bens, seguro garantia, fiança bancária, direito creditório, etc.) tem-se que essa forma de garantia dependerá de liquidação futura, seja pelo leilão de um bem móvel ou imóvel, seja acionando a seguradora ou instituição financeira sobre o sinistro, em relação aos seguros e fianças bancárias.

Tal condição (liquidez mais baixa, somada a necessidade de evento futuro e incerto para que o crédito tributário seja efetivamente quitado), faz com que as modalidades de penhora tenham efeitos diferentes do que o depósito em dinheiro.

Nesse aspecto, vê-se que o legislador quis, por tratar de maneira diferente cada modalidade de garantia, conferir-lhe também diferentes efeitos. Implica dizer que, o contribuinte que deposita o montante integral em dinheiro tem assegurada condições diversas daquele contribuinte que oferece outra forma de garantia do crédito tributário, já esse último também é (ou deveria ser) tratado de modo diverso daquele que não oferece nenhuma garantia.

Os efeitos decorrentes de cada uma destas hipóteses serão melhor delineados a seguir.

### 3.2. Efeitos da garantia do crédito tributário.

Conforme apresentado no subtópico anterior, as diferentes modalidades de garantia asseguram diferentes efeitos ao contribuinte. Dentre as modalidades de garantia, apenas o *depósito integral em dinheiro*

---

<sup>3</sup> Neste ponto, as penhoras de bens e penhoras de fianças bancárias ou seguros garantia serão tratadas na mesma modalidade de garantia, considerando que, para os fins que o trabalho pretende expor, estas se equiparam no ponto em que não garantem a suspensão imediata da exigibilidade do crédito tributário.

<sup>4</sup> Para melhor compreensão, tudo o que doravante for denominado como *garantia do crédito tributário*, estará se referindo a garantia prestada por meio de penhora. Por ter suas especificidades, o depósito em dinheiro seguirá sendo denominado como *depósito em dinheiro*.



tem o condão de suspender a exigibilidade do débito fiscal. Tal condição decorre de determinação expressa do artigo 151 do CTN, que elenca quais as hipóteses que conduzem à suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Conceituando o que seria a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, Fabiana Tomé ensina que “*o fato suspensivo da exigibilidade do crédito tributário produz a paralisação da incidência de normas voltadas à efetivação do direito de o sujeito ativo exigir os valores do sujeito passivo*” (TOMÉ, 2014). Para se entender os efeitos de sua suspensão, importante conhecer o que se entende como *exigibilidade*. Paulo de Barros Carvalho ensina:

Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o ato do lançamento. (CARVALHOS, 2011)

Implica dizer então que, suspensa a exigibilidade do crédito, qualquer ato de cobrança por parte da Fazenda Pública fica vedado, seja ele com intuito efetivamente expropriatório, seja com mero condão de coerção ao pagamento. Na prática, o fisco fica obstado de realizar qualquer ato tendente a exigir o crédito fiscal. Não poderá ajuizar Execução Fiscal – ou dar prosseguimento, se **já ajuizada** –, **não poderá executar eventual garantia, não poderá incluir o contribuinte em cadastros de inadimplentes, não poderá negar a emissão de Certidão de Regularidade Fiscal, bem como não poderá realizar o protesto da dívida ativa.** Estes efeitos, para além de *impedir a realização* destes atos *coercitivos*, ensejam a sua imediata desconstituição caso já estejam sendo praticados.

Sobre as hipóteses previstas no artigo 151 do CTN, o posicionamento firmado no âmbito do STJ é de reconhecer que se trata

de um rol taxativo, vedando a equiparação de outras modalidades não ali previstas para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Tal entendimento funda-se, especialmente, no artigo 111 do mesmo CTN, que exige interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre suspensão da exigibilidade. Nesse aspecto, existem contrapontos na doutrina. Em que pese reconheça-se que o artigo 151 **não estabelece expressamente a mera garantia** como causa de suspensão da exigibilidade, Hugo de Brito Machado alega que impedir que o crédito tributário garantido tenha sua exigibilidade suspensa seria uma interpretação *excessivamente literalista*. Diz o autor:

É certo que o artigo 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 a 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 artigo 151 do Código Tributário Nacional. (MACHADO, 2015)

Em que pese tal argumento guarde lógica jurídica, a jurisprudência vem reiteradamente afirmando a impossibilidade de que acrescer causas suspensivas ao artigo 151 do CTN. Dessa feita, nada obstante reconheça-se que há uma supremacia nos efeitos vinculados à suspensão da exigibilidade, deve-se reconhecer também que o

legislador previu expressamente consequências autônomas às demais modalidades de garantia.

Dentre estes efeitos gerados pela garantia, Bruno de Oliveira (2009) elenca tanto aspectos meramente processuais – como a constituição da data de início de contagem do prazo para oposição de embargos à execução fiscal (LEF, artigo 16), por exemplo –, como efeitos que atingem especificamente atos de exigência da Fazenda Pública. Diz o autor que, ao oferecer garantia ao juízo, desde que em valor equivalente a integralidade do crédito tributário, o contribuinte estaria livre de sofrer restrição patrimonial indesejada. É uma interpretação *contrario sensu* do artigo 10 da Lei de Execução Fiscal, que determina que não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução, *a penhora poderá recair em qualquer bem do executado*. Assim, caso haja garantia, a ordem de penhora sobre *qualquer bem* fica afastada.

Seguindo, o autor alega que a garantia do crédito suspenderia qualquer procedimento expropriatório previsto na LEF (arts. 18, 19, 22 e seguintes). Justifica sob o argumento de que a própria lógica procedimental da lei não possibilita que a fazenda exproprie bens do executado antes do julgamento dos Embargos à Execução:

Para confirmar o aduzido, vejamos como se concatenam os atos processuais: (i) o executado é citado para pagar a dívida ou oferecer garantia (artigo 8º); (ii) constituída a garantia (voluntariamente, nos termos do artigo 9º, **ou forçosamente, como no** artigo 10), o executado poderá oferecer os embargos (artigo 16); (iii) havendo embargos, o juiz intimará a Fazenda a impugná-los em 30 dias, designando *em seguida*, audiência de instrução e julgamento (artigo 17) ou proferirá de pronto sentença, também no prazo de 30 dias (parágrafo único do artigo 17); (iv) se não houver embargos, ou seja, se o Executado não exercer seu direito de defesa, a Exequente manifestar-se-á sobre a garantia da execução (artigo 18); (v) somente depois de os atos acima serem ultimados é que a Lei de Execução Fiscal orienta as partes quanto à expropriação, alienação ou adjudicação de bens (...).

Em outros termos, no procedimento proposto pela Lei 6.830/80, não se faculta, não há qualquer dispositivo que autorize o Exequente expropriar, alienar ou ainda adjudicar bens do Executado antes de proferida a sentença ou, mais ainda, do trânsito em julgado para os casos de garantias consubstanciadas em depósitos. Dessa feita, é o princípio do devido processo legal (CF, artigo 5º, inc. LIV) e da legalidade (CF, artigo 5º, inc. II e CPC, artigo 126) que impõem que se aguarde o julgamento dos embargos (no caso de bens penhorados) ou o trânsito em julgado (para o depósito), uma vez que não há previsão legal para que se proceda de forma distinta. (DE OLIVEIRA, 2009)

Assim, vê-se que há um esforço legislativo no sentido de conferir efeitos autônomos à pura e simples *garantia* do crédito tributário. Efeitos menos abrangentes que a suspensão da exigibilidade, mas que, certamente, asseguram ao contribuinte algum direito. A intenção é tratar de maneira distinta o contribuinte solvente, que tem condições de garantir (e, conseqüentemente, quitar) o crédito tributário, daquele que não tem, e não oferece nada em garantia.

O artigo 206 do CTN, assim como o artigo 7º, I da Lei 10.522/2002 reforçam a ideia de que a garantia do crédito produz conseqüências sobre a exigibilidade do crédito tributário.

Logo, a prestação de garantia idônea tem condão de produzir efeitos benéficos ao contribuinte, se dissociando à mera reprodução dos efeitos da suspensão da exigibilidade. Nessa linha, ensina Regina Helena Costa:

Em outras palavras, o Código Tributário Nacional considera contribuinte em situação regular não apenas aquele que não tem débito vencido e não pago, mas também aquele que, mesmo em débito, a obrigação correspondente esteja com a exigibilidade suspensa, ou em relação ao qual haja execução garantida por penhora.

O dispositivo remete, primeiramente, à disciplina do artigo 151, CTN, que, como visto, arrola as causas de suspensão de exigibilidade. Já a referência à cobrança executiva garantida

mediante penhora aponta para o regramento contido na Lei de Execução Fiscal.

Amparado por qualquer uma dessas hipóteses, o contribuinte é considerado em situação regular. Portanto, encontrar-se-á em situação irregular perante o Fisco o contribuinte que tiver débito vencido e não pago e não estiver amparado por uma causa suspensiva da exigibilidade da obrigação, nem tiver garantida a respectiva execução mediante penhora. (COSTA, 2018)

Assim, é certo que há uma clara diferença, imposta pelo próprio legislador, entre os efeitos da suspensão da exigibilidade e da prestação de garantia judicial. Enquanto aquela paralisa a incidência de normas voltadas à efetivação do crédito pela fazenda, esta garante ao devedor a condição de regularidade fiscal, mesmo possuindo débitos com exigibilidade ativa. Conforme coloca a autora, estará em condição de irregularidade o contribuinte que não paga, não está amparado por nenhuma causa suspensiva da exigibilidade, e, também, não garante o **crédito tributário**. Por essa lógica, o contribuinte que garante o fisco estaria em condição regular.

Vale dizer que conceder tais efeitos à garantia, afastando dela os efeitos da suspensão da exigibilidade, se deu por mera liberalidade do legislador. Vê-se que, nas hipóteses de moratória (CTN, artigo 151, I) e parcelamento (CTN, artigo 151, VI), apesar de existirem débitos ativos em desfavor do contribuinte, o legislador preferiu colocá-los como hipótese de *suspensão da exigibilidade*.

Vê-se então que o legislador optou por não conceder ao crédito garantido o *status de suspensão da exigibilidade*. Até poderia, mas decidiu não fazer. No entanto, achou por bem assegurar que contribuinte que garante o crédito tributário usufrua dos benefícios decorrentes da regularidade fiscal.

Posta essa premissa (a garantia gera efeitos de regularidade), entra-se especificamente no problema que este trabalho propõe analisar. Se o contribuinte está regular e adimplente, conforme estas regras, como pode o sistema jurídico tributário, em outro instrumento (protesto) afirmar o inverso?

Essa problemática será melhor delineada a seguir.

#### **4. A PROBLEMÁTICA EM TORNO DO PROTESTO DE DÍVIDA ATIVA GARANTIDA**

Conforme colocado anteriormente, a garantia do crédito tributário, apresentada pelo contribuinte em Execução Fiscal ou Ação Ordinária – desimportante o instrumento processual –, não gera suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas certamente gera efeitos autônomos. Dentre eles, especialmente, reconhece-se a situação de regularidade fiscal do contribuinte.

Por outro lado, a garantia do crédito, sem os efeitos do artigo 151 do CTN, não impede o ajuizamento da Execução Fiscal. O processo executivo poderá ser inaugurado e seguir normalmente seu curso, utilizando-se a garantia como penhora.

Por uma questão meramente formal, como colocado anteriormente, o único meio de garantia amplamente aceito pelo Fisco para suspender os efeitos do protesto é o depósito em dinheiro. Faz uma equiparação de que somente a suspensão da exigibilidade geraria efeitos capazes de obstar o protesto do crédito tributário.

Inegável é que a suspensão da exigibilidade realmente tenha esse efeito, contudo, tal condição decorre, logicamente, dos efeitos abstratos da suspensão, que impedem toda e qualquer medida de cobrança do fisco. Nesse ponto, o protesto estaria abarcado. Contudo, seria correto afirmar que somente a suspensão da exigibilidade seria capaz de gerar a sustação do protesto?

Como delineado anteriormente, o legislador tributário fez questão de distinguir os efeitos da garantia pura e simples e da suspensão da exigibilidade. Na prática tributária, contudo, parece ser mais difícil analisar detalhadamente essa distinção. Em linhas gerais, a dificuldade enfrentada pelos contribuintes é de desvincular a sustação dos efeitos do protesto à hipótese de suspensão da exigibilidade. Considerando que não há previsão expressa no texto legal ordenando que a garantia do crédito tributário impeça a realização ou manutenção do protesto,

fazer com que o julgador entenda e interprete de maneira lógica os efeitos da garantia em contraponto a lógica por trás do protesto de CDA é, muitas vezes, tarefa difícil.

Para melhor exemplificar essa situação, cola-se abaixo julgamento proferido pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal – posição essa que é **replicada em diversos** Tribunais pátrios:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO PROCES-SUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INOVAÇÃO RECURSAL. RECURSO CONHECIDO EM PARTE. MÉRITO. COBRANÇA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. CDAS. PROTESTO POR FALTA DE PAGAMENTO. MEIO DE COERÇÃO INDIRETO. LEI Nº 9.492/97. LEGALIDADE. SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE. DEPÓSITO. AUSÊNCIA. RECURSO PARCIALMENTE CONHECIDO E NÃO PROVIDO. DECISÃO MANTIDA.

1. A questão relativa à necessidade de cancelamento das CDAS não foi analisada na decisão agravada, de forma que a apresentação no agravo caracteriza inovação recursal, e sua análise acarretaria em supressão de instância. Recurso parcialmente conhecido.

2. Não se verifica qualquer ilegalidade na realização dos protestos pela Fazenda Pública Distrital, instrumento legítimo de coação indireta para o pagamento do débito tributário, autorizado pela Lei n.º 9.492/97, que possibilita a utilização do protesto para comprovação do não pagamento de Certidão de Dívida Ativa

3. O protesto de CDA, instrumento legítimo de coação indireta, pode ser efetuado com base no juízo de conveniência e oportunidade da Fazenda Pública, não constituindo arbitrariedade, ilegalidade nem violação aos princípios da menor onerosidade ou proporcionalidade, podendo ser utilizada mesmo após o ajuizamento da execução, quando a exigibilidade do crédito tributário não estiver suspensa.

4. Apenas o depósito integral em dinheiro suspende a exigibilidade da CDA. Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça

5. Recurso parcialmente conhecido e, na parte conhecida, não provido. Decisão mantida.

(Acórdão 1144784, 07142319220188070000, Relator Romulo de Araujo Mendes, 1ª Turma Cível, data de julgamento: 10/12/2018, publicado no PJe: 8/1/2019)

O que se vê é o seguinte:

1. o Tribunal reconhece que o protesto da certidão de dívida ativa é um meio legítimo de coação indireta para o pagamento do crédito tributário – **até este ponto, o entendimento está amparado na jurisprudência do STJ e STF, não há o que se discutir;**
2. reconhece que a garantia do crédito tributário (não seja por depósito em dinheiro) não suspende a exigibilidade do crédito. Este ponto também está amparado na jurisprudência consolidada dos tribunais superiores, também não há discussão;
3. assim, chega-se à estranha conclusão de que, diante dessas razões, somente a suspensão da exigibilidade teria o condão de obstar os efeitos do protesto – aqui há um problema interpretativo e lógico.

Não se discute a possibilidade abstrata do protesto de CDA. Já existe jurisprudência formada nesse sentido. Também não se discute se garantia judicial do crédito tributário, por si só, autoriza a suspensão dos efeitos de sua exigibilidade (CTN, artigo 151). Já existe jurisprudência formada e consolidada nos Tribunais Superiores em relação a todos estes temas, conforme foi delineado nos tópicos anteriores.

Entretanto, quando a jurisprudência faz uma equiparação onde somente a *suspensão da exigibilidade*, na forma do artigo 151 do CTN, tem condão de *sustar os efeitos do protesto de dívida ativa*, o faz de maneira temerária e, especialmente, sem qualquer lógica jurídica. Não existe uma correlação específica entre essas duas hipóteses que conduza à conclusão de que somente a suspensão da exigibilidade afasta os efeitos do protesto. Há uma impropriedade nesse entendimento que acarreta sérios prejuízos ao contribuinte e descarta totalmente



os efeitos que próprio legislador o quis assegurar ao oferecimento de garantia ao débito fiscal.

Neste ponto, este trabalho se debruçará sobre os fundamentos que conduzem à conclusão de que a garantia do crédito tributário deve fazer sustar os efeitos do protesto.

#### 4.1. Perda de função prática do protesto.

Primeiramente, destaca-se que manutenção do protesto do crédito garantido contraria a sua própria função social. Conforme colocado nos tópicos anteriores, a finalidade do protesto é dar publicidade ao inadimplemento, conforme leciona De Plácido e Silva:

(...) o protesto cambiário exprime bem a declaração pública, feita pelo legítimo proprietário ou portador do título, ou por seu procurador especial, perante o respectivo oficial, de que não foi o mesmo aceito, reconhecido ou pago no seu vencimento, ou, se exigível, para que se evidencie publicamente ou legalmente a veracidade do fato alegado e se autentique a falta ou não cumprimento da obrigação pela pessoa que a ele estava sujeita. E, assim, é a mesma tomada por termo para que possa comprovar e autenticar sua veracidade e procedência. (SILVA, 1987)

Extraí-se, para o direito civil e cambiário, que o protesto funcionará como meio de *prova da inadimplência*. Nos casos que envolvem créditos tributários, no entanto, tal condição de *provar* a existência do débito não é pertinente, já que a própria Certidão de Dívida Ativa assim faz (tem presunção de liquidez e certeza). Também não é o caso de requisito para que o débito fiscal seja executado, já que, a própria CDA também tem esse condão. Logo, é possível afirmar que o protesto do crédito tributário tem como única função a de constrianger o contribuinte ao pagamento, é mero mecanismo de cobrança extrajudicial utilizado pela Fazenda Pública.

A compreensão do STJ que aceitou como válido o protesto de CDA confirma essa questão. Há uma razão pragmática: protestos

seriam mais baratos e mais eficientes que a discussão judicial. Logo, deve-se reconhecer que, no caso em que já existe debate judicial (seja pelo próprio ajuizamento da Execução Fiscal, seja por discussão em Embargos), a razão principal para se manter o protesto estaria exaurida.

Como foi visto, a garantia é apresentada para permitir que o devedor discuta judicialmente o crédito. Afinal, nenhum contribuinte garante a Execução à toa (pois ao fazê-lo, tem custos); o faz para poder discutir, porque confia que tem razões para questionar a legalidade dos débitos. Não faz sentido, portanto, manter concomitantemente as duas formas de cobrança (judicial e protesto). Assim, entende-se que manter o protesto mesmo quando o crédito tributário está garantido e judicializado, é, pura e simplesmente, constrangimento e coação ilegítima, provocação intencional de prejuízo ao contribuinte.

Ainda que o protesto seja maneira válida de pressionar o contribuinte a pagar, tem-se que a continuação do protesto *mesmo depois da garantia integral* significa nada mais que uma coação ilegítima. Não há razão ou benefício qualquer à Fazenda Pública em manter o protesto, salvo a intenção espúria de evitar que ele siga debatendo o crédito tributário que considera ilegal.

#### 4.2. Segurança da Fazenda Pública e princípio da isonomia

A garantia plena e idônea gera conforto à Fazenda Pública. Ela tem a segurança de que, se os argumentos do contribuinte forem rejeitados, seu crédito está protegido e poderá ser satisfeito. Se o protesto é um *ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência*, não se há de aplicar quando prestada garantia ao crédito, pois o contribuinte afasta a tal configuração de inadimplente, assegurando meios confiáveis para a quitação. Observada a garantia plena, e a segurança do fisco, a sustação do protesto não traz qualquer prejuízo ao credor.

O contribuinte que garante integralmente a dívida atende aos interesses da Fazenda Pública, ainda que em prejuízo de seus bens, patrimônio e liquidez. Este contribuinte prejudica seus negócios para sinalizar ao credor a legitimidade do debate judicial tributário, garantindo que, se ao final for perdedor, pagará tudo de imediato.

O contribuinte que não garante nega todos estes valores. Logo, a manutenção do protesto equipara estes dois sujeitos. Isso importa em tratar igualmente duas pessoas totalmente diferentes em termos do objeto do debate. E mais, significa incentivar o contribuinte a buscar não garantir – já que assim terá menos custos e mesmos resultados.

### 4.3. Efeitos de regularidade decorrentes da garantia

A interpretação da legislação tributária leva à conclusão de que a garantia do crédito tributário conduz à condição de regularidade fiscal. Este é o efeito jurídico decorrente da garantia. Por outro lado, o protesto comunica *erga omnes* a existência de um débito e o descumprimento de um dever de pagar (uma irregularidade). Logo, reconhecer que a garantia dá *regularidade*, mas não suspende os efeitos do *protesto* parece uma contradição lógica.

Primeiro, deve-se afastar de plano a ideia de que somente a suspensão da exigibilidade tem condão de sustar atos de protesto. Tal equiparação indissociável não possui nenhum aparo legal ou doutrinário. Repetir esse fundamento indiscriminadamente é unicamente fugir do debate.

**É possível, no entanto, traçar uma semelhança entre a condição de regularidade fiscal, prevista no artigo 206 do CTN, com a sustação dos efeitos do protesto.** É que, para além de garantia constitucional dos cidadãos de obter acesso às informações da Administração Pública, o fornecimento de Certidão de Regularidade Fiscal também é um mecanismo de execução extrajudicial utilizado pela Fazenda Pública. O contribuinte se vê obrigado a manter a regularidade perante o fisco, já que a notícia de inadimplência nas Certidões de Regularidade causa prejuízos ao contribuinte. Mesma situação acontece com o protesto.

Logo, são duas medidas extrajudiciais coercitivas que têm a intenção de constranger o devedor ao pagamento de seus débitos, diante de eventuais prejuízos que serão causados pela sua condição de inadimplência. Essa mesma lógica pode ser utilizada para o caso

de inscrição no Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (CADIN).

Assim, verifica-se que o contribuinte não está obrigado a pagar o crédito tributário, nem ter sua exigibilidade suspensa, para gozar dos benéficos advindos da no caso da Certidão de Regularidade Fiscal. O artigo 206 do CTN diz expressamente que os créditos que estejam garantidos possibilitam a emissão de Certidão de Regularidade Fiscal. Neste caso, ter-se-ia uma *Certidão Positiva com Efeitos De Negativa*.

Hugo de Brito Machado (2018), ao tratar da possibilidade de antecipação de garantia para fins de obtenção de Certidão De Regularidade Fiscal, em contraponto aos termos da Súmula 112 do STJ (“O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”), destaca que o oferecimento da garantia não necessariamente importa em pretender os mesmos efeitos da suspensão da exigibilidade, pode-se buscar efeitos que são inerentes tão somente ao instituto da garantia. Aponta:

Não se alegue, em oposição a essa modalidade de “antecipação” da penhora, que ela seria contrária ao disposto na Súmula 112 do STJ, segundo a qual “o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”. Isso porque não se trata, no caso, de depósito, tampouco se pretende, com a “antecipação” da penhora, suspender-se a exigibilidade do crédito tributário. A diferença é clara. Haveria violação à Súmula 112/STJ se o contribuinte promovesse ação anulatória, oferecesse bens como garantia, e pretendesse, com isso, que a exigibilidade do crédito tributário estivesse automaticamente suspensa, nos termos do artigo 151, II, do CTN, o que realmente só pode ocorrer se o depósito for feito em dinheiro. (...) Por outro lado, como dito, quando se pleiteia a “antecipação” da penhora, não há suspensão da exigibilidade, tanto que a execução será proposta em seguida: há apenas a garantia do crédito que será executado, o que enseja o fornecimento de certidão positiva de débitos, com efeito de negativa, nos termos do artigo 206 do CTN.

Logo, quando o Código Tributário Nacional equipara, para todos os efeitos, a *certidão negativa* à *certidão positiva com efeitos de negativa*, nada mais faz do que afirmar que a garantia do crédito tributário dá ao contribuinte a condição de *regularidade*. O mesmo ocorre quando a Lei 10.522/2002, artigo 7º, I, autoriza a baixa do Cadastro Informativo de Créditos não Quitados do Setor Público Federal (CADIN), então comunica que o contribuinte não está *inadimplente*.

Se o protesto é instrumento que dá publicidade à inadimplência do devedor e se a **própria legislação assegura que** está *regular* e não há *inadimplência* quando o crédito tributário está garantido, não guarda qualquer lógica manter os efeitos *protesto*. Por essas razões, chega-se à conclusão de que a garantia do crédito tributário suspende todo e qualquer efeito decorrente do protesto de dívida ativa.

## 5. CONCLUSÃO

Superadas as questões polêmicas que envolvem o protesto da certidão de dívida ativa, e que já foram pacificamente consolidadas pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, vê-se que os contribuintes ainda sofrem graves prejuízos quanto esse tema.

A dificuldade principal de conseguir uma tutela jurisdicional satisfatória esbarra diretamente na dificuldade das instâncias inferiores do Poder Judiciário em se debruçarem sobre a questão. Nota-se que essa dificuldade parte, na prática, da comodidade do judiciário em resolver todas as questões relacionadas ao protesto de CDA se escorando nas jurisprudências do STF e STJ que, abstratamente, reconheceram a legalidade e constitucionalidade deste instrumento como mecanismo de cobrança extrajudicial.

Nada obstante, impõe-se um esforço lógico e jurídico para que se ultrapasse essa concepção e compreenda-se que, além da possibilidade de aplicação desse instituto, existem direitos e garantias dos contribuintes que devem ser respeitadas e sopesadas em face, única e exclusivamente, de resguardar os interesses da Fazenda Pública.

Especialmente quanto ao problema abordado por este trabalho, foi possível notar que o protesto do crédito tributário garantido sequer guarda lógica com a própria interpretação semântica da legislação tributária. O Código Tributário Nacional elenca hipóteses em que os efeitos da garantia do crédito tributário podem facilmente ser equiparados para fim de suspender os efeitos do protesto de dívida ativa.

Diante dessas condições, verifica-se que existe um verdadeiro esforço (ou descaso), quando o Poder Judiciário nega os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes sem sequer apreciar adequadamente o ponto chave do debate sobre o protesto do crédito tributário garantido.

A jurisprudência defensiva neste caso vai além, impossibilitando, inclusive, que esses debates cheguem nas instâncias superiores, sempre esbarrando indiscriminadamente na ideia abstrata de possibilidade do protesto, sem se ater aos efeitos legais da garantia do crédito tributário.

Neste ponto, acredita-se que é imprescindível e imediato que o judiciário aprecie esse tema com maior afinco, a fim de promover definitivo entendimento, evitando maiores inseguranças por parte dos contribuintes.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei 12.767, de 27 de dezembro de 2012. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/L12767.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/L12767.htm)> Acesso em: 07 abr. 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em: 20 mai. 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980 (Lei de Execução Fiscal). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm)> Acesso em: 20 mai. 2021.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/110522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/110522.htm)> Acesso em: 20 mai. 2021.

\_\_\_\_\_. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Súmula 112. Disponível em: <[https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010\\_8\\_capSumula112.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_8_capSumula112.pdf)> Acesso em: 07 abr. 2021.

\_\_\_\_\_. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135. Relator Ministro Roberto Barroso. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=313633602&ext=.pdf>> Acesso em 07 abr. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método – 4ª Ed – São Paulo: Noeses, 2011.

CIGNACHI, Gustavo Chies. O protesto da certidão de dívida ativa. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.65, abr. 2015. Disponível em: [https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Gustavo\\_Cignachi.html](https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Gustavo_Cignachi.html)> Acesso em: 07 abr. 2021.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário – 8. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

DE OLIVEIRA, Bruno Batista da Costa. Efeitos do Oferecimento de Garantia na Execução Fiscal: Análise da Questão à Luz do Disposto no artigo 206 do Código Tributário Nacional. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário – 160. ed. – 2009.

DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário jurídico – vol. III – Rio de Janeiro: Forense, 1987.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. Agravo de Instrumento nº 0714231-92.2018.8.07.0000. Disponível em: <<https://tj-df.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/898950673/7142319220188070000-df-0714231-9220188070000>> Acesso em: 20 mai. 2021.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 2011. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP\\_Custo\\_2012.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf)> Acesso em: 07 abr. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. Garantia da Execução e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário – 234. ed. – 2015.

PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL – PGFN. Boletim de Acompanhamento Gerencial Edição Especial – 2020, disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau/boletim-de-acompanhamento-gerencial-dezembro-2020.pdf>> Acesso em: 07 abr. 2021.

RIZZARDO, Arnaldo. Títulos de Crédito. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Processo tributário – 10 ed. rev e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos da suspensão. São Paulo: Noeses, 2014.



# A ADI 6632 E O CENÁRIO DA DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO NA CONSTRUÇÃO CIVIL

*Bruna Porto de Oliveira Cunha*<sup>1</sup>

*Maria Stela Campos da Silva*<sup>2</sup>

## RESUMO

O presente artigo visa analisar a breve existência da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6632 a partir da avaliação de desempenho da desoneração da folha de pagamento na área da construção civil. Nesse sentido, o enfoque do artigo é verificar a necessidade de permanência desse benefício fiscal na área da construção civil. Para atingir o objetivo, os procedimentos metodológicos utilizados se desenvolveram através de pesquisas bibliográficas, documentais e da

---

<sup>1</sup> Discente do curso de direito na Universidade Federal do Pará-UFPA. Bolsista de Iniciação Científica (PIBIC-Cnpq) orientada pela professora Dra. Maria Stela Campos na linha de Direito Tributário. Integrante dos Grupos de Pesquisa PETRIDH (Cnpq) e Consumo e Cidadania (Cnpq).

<sup>2</sup> Doutora em Direito pela Universidade Federal do Pará. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Especialista pela Universidade Federal de Pernambuco. Graduada em Direito pela Universidade Federal do Pará. Professora da graduação e pós-graduação em Direito (mestrado e doutorado acadêmico - PPGD - Programa de Pós-Graduação em Direito; e mestrado profissional - PPGDDA - Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento na Amazônia) da Universidade Federal do Pará. Advogada.

legislação vigente. Os resultados obtidos demonstram que, as empresas do ramo observado, possuem uma preferência pela terceirização de sua mão de obra, o que leva a um faturamento elevado e um custo em sua folha de pagamento reduzido. Portanto, conclui-se que as empresas da construção civil não obtêm tantos benefícios dentro do regime analisado, assim, a ADI 6632 se fazia necessária neste campo, haja vista que a desoneração da folha de pagamento não alcança seu objetivo dentro do setor referido.

## 1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro, além de ser complexo, apresenta elevada carga tributária e sofre alterações constantes em sua legislação. Com o intuito de diminuir as dificuldades encontradas pelas empresas brasileiras e para atrair novos investimentos, o Governo Federal brasileiro vem fazendo uso dos incentivos fiscais através de renúncias. A referida renúncia fiscal está relacionada a uma redução parcial ou completa dos tributos devidos pelas organizações ao Governo e seu objetivo é tornar a indústria mais competitiva, bem como estimular o desenvolvimento de setores da economia e determinadas regiões do país.

Primeiramente, para um melhor entendimento das renúncias fiscais é de suma importância a compreensão do conceito jurídico dado aos tributos. Segundo o Código Tributário Nacional (CTN ou Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), em seu artigo 3º:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Os tributos podem ser classificados de três formas: impostos, taxas e contribuições. Os impostos são tributos não vinculados, ou seja, as receitas advindas de sua arrecadação não possuem destinação vinculada a gasto específico, enquanto as taxas e contribuições são tributos cujas receitas são vinculadas a determinadas destinações.

Tendo o conceito de tributos alinhado, vale ressaltar que os incentivos fiscais assumem um papel importante para as organizações privadas e para os Governos, sejam eles o Município, Estado ou União. Nesse viés, os incentivos fiscais visam estimular determinadas regiões geográficas ou segmentos da economia por meio da renúncia fiscal do Governo, que aceita diminuir sua receita tributária em prol do benefício comum.

De acordo com Formigoni (2008),

Os incentivos fiscais estão diretamente relacionados aos tributos, que são arrecadados pelo Estado e servem de fonte de financiamento para as atividades constitucionais por ele desenvolvidas em benefício da população no âmbito da saúde, educação, segurança, habitação, transporte e outros. (p.9)

À vista disso, Guthmann (1951) entende a isenção fiscal como um fator de vantagem competitiva para a empresa aderente em comparação a outra companhia que paga o imposto objeto do incentivo fiscal. Com isso, é possível inferir que empresas que gozam de incentivos fiscais tendem a apresentar vantagens competitivas em relação a empresas que não desfrutam dos mesmos e, portanto, pode ser fundamental para a sobrevivência financeira de uma companhia em um setor altamente competitivo, em que os preços estão muito próximos dos custos de produção.

Devido ao grande número de incentivos fiscais concedidos no Brasil, é necessário identificar o incentivo que será a base desta pesquisa. Nesse caso, o incentivo fiscal objeto da presente pesquisa é a desoneração da folha de pagamento que é a substituição da forma de incidência da contribuição previdenciária patronal – CPP, devida pela empresa, de 20% sobre o valor da folha do mês para 1,00% a 4,50% sobre a receita bruta do mês, de acordo com o tipo de atividade oferecida.

Instituído pelo Governo Federal em agosto de 2011 através do Plano Brasil Maior, a desoneração é, segundo o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – MDIC, a política industrial, tecnológica e de comércio exterior do governo federal que

visa diversos objetivos, como, por exemplo, ampliar a competitividade da indústria nacional e estimular ainda mais a formalização do mercado de trabalho.

Desde sua gênese, vários foram os entraves e impasses sobre a continuidade da desoneração, opondo a visão fiscalista do governo e a realidade vivida pelos setores intensivos em pessoal.

O ápice ocorreu em 2020, quando o Congresso Nacional derrubou o veto presidencial ao artigo 33 da Medida Provisória nº 936/20, a qual foi aprovada pelo próprio Congresso e que prorrogou o regime da contribuição previdenciária sobre a receita bruta – CPRB até 31 de dezembro de 2021.

Após esse ato, o presidente da República, Jair Messias Bolsonaro, ajuizou perante o Supremo Tribunal Federal (STF), a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6.632, com vistas a suspender os efeitos da derrubada do veto e invalidar a prorrogação.

Nessa ADI, o presidente alegava que o Congresso Nacional, ao aprovar a prorrogação deste regime, não teria analisado os impactos financeiro-orçamentários da medida, descumprindo o artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e o artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Diante de todo o exposto, a pesquisa busca analisar e responder às seguintes questões: *Quais os benefícios para uma empresa da construção civil enquadradas nessa modalidade de incidência da contribuição? Esses benefícios correspondem às expectativas do Governo ou a ADI 6632 deveria ser reanalisada?*

## 2. DESENVOLVIMENTO

### 2.1. Desoneração da folha de pagamento.

No que tange à desoneração da folha de pagamento, é possível dizer que seu objetivo é a diminuição dos custos para a empresa relacionados à folha de pagamento, e, por extensão, dos custos tributários da empresa. Com esta desoneração, substitui-se a contribuição previdenciária patronal

(CPP) sobre a folha de pagamento, pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), cujos conceitos serão explorados a seguir.

A CPP é a contribuição devida por qualquer entidade jurídica ou equiparada e possui como base de cálculo, segundo o Decreto no 3.048/99 art. 201, o valor total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, sua alíquota incidente é de 20%. Já para a CPRB, altera-se a base de cálculo e utiliza-se a receita bruta auferida pela empresa no mês.

Em relação às alíquotas, também há uma alteração significativa quando comparada à CPP, pois as alíquotas para a CPRB podem variar de 1,00% a 4,50%, dependendo do tipo de atividade econômica exercida pela empresa. Outrossim, é importante ressaltar que a desoneração da folha de pagamento abrange as empresas com a forma de tributação do Lucro Real ou Presumido. (BRASIL, 2015).

Independentemente da base de cálculo ou alíquota utilizada, a contribuição previdenciária é obrigatória e está prevista no art. 195 da Constituição Federal de 1988. Nessa lógica, a referida contribuição deve ser paga à previdência social, que é um direito social e possui como objetivo a proteção social dos cidadãos contribuintes.

Em vista disso, salienta-se que a desoneração não elimina todas as contribuições devidas da folha de pagamento, somente os 20% equivalentes à contribuição patronal. Conforme o Governo Federal, as demais contribuições, como INSS dos próprios empregados, seguro acidente, contribuição de terceiros e etc., continuam do mesmo modo de antes dessa medida. (BRASIL, 2016).

Além do objetivo mencionado acima, a desoneração da folha de pagamento busca estimular novas contratações por parte das empresas que gozam do incentivo, e com isso acaba por impulsionar o crescimento da economia do país.

Isto posto, é visto que a desoneração da folha de pagamento é atribuída a diversos setores da economia, ou seja, empresas dos mais diversos ramos de atividades podem aderir ao incentivo. Dessa forma, no próximo tópico será visto o histórico da CPRB, seus objetivos e ajustes feitos:

### 2.1.1 Histórico

A política de desoneração da folha de pagamentos foi instituída por meio da Medida Provisória nº 540/2011, posteriormente convertida na Lei nº. 12.546/2011, e cuidou de alterar a alíquota patronal original de 20% sobre a folha de pagamentos, para uma alíquota variante de 1% a 2%.

A perspectiva era estimular a criação de empregos – não apenas reduzindo a alíquota incidente, mas, também, alterando a base de cálculo da folha de pagamentos dos salários para a receita efetivamente obtida pela empresa – e o consumo.

Já em 2014, com a Medida Provisória nº. 651/2014, convertida na Lei nº 13.043/2014, houve uma grande ampliação dos setores beneficiados (de 4 para 56), conseqüentemente aumentando também o valor da renúncia de receitas tributárias, que passou de R\$ 3,6 bilhões em 2012, para R\$ 25,2 bilhões em 2015 – um crescimento de 597,2% em três anos. O número de contribuintes beneficiados, por sua vez, passou de 16,3 mil para 89,8 mil – crescimento de 449,3% no mesmo período (PORSSE, 2019). Segundo o Ministério da Fazenda, o aumento substancial dos setores beneficiados ocorreu, porque foi observado que a distribuição da desoneração foi discrepante entre os setores de mão de obra e os mais intensivos em capital (MF, 2015).

Em agosto de 2015, foi aprovada a Lei nº. 13.161/2015, que aumentou as alíquotas do CPRB de 1% para 2,5% e de 2% para 4,5%, nos setores contemplados. Outrossim, tornou opcional a escolha do regime de contribuição patronal das empresas, de modo que estas pudessem optar entre o sistema de contribuição tradicional e o novo regime, ajuste extremamente necessário, como veremos à frente.

Já em 2018, a Lei nº. 13.670/2018 reonerou trinta e nove setores da economia, bem como decretou o fim da contribuição substitutiva para o final do ano de 2020.

Após, houve a mudança admitida pela a Lei nº 14.020, de 06/07/2020 (DOU de 06/11/2020, em edição extra), na qual prorrogou o prazo de vigência da desoneração da folha de pagamento para até 31/12/2021. Por fim, a mais recente mudança feita foi a que o atual presidente, Jair Bolsonaro, após, anteriormente, ter sido contrário à

prorrogação, sancionou no dia 31/12/2021 a Lei nº 14.288, publicada em edição extra do Diário Oficial da União (DOU), no limite do prazo para a renovação, passando o prazo final da desoneração da folha de pagamento para 31 de dezembro de 2023.

### 2.1.2 Objetivos e ajustes

São vários os objetivos que o Governo Federal busca ao desonerar a folha de pagamento:

- 1) Ampliar a competitividade da indústria nacional, por meio da redução dos custos laborais, e estimula as exportações, isentando-as da contribuição previdenciária;
- 2) Estimular ainda mais a formalização do mercado de trabalho, uma vez que a contribuição previdenciária dependerá da receita e não mais da folha de salários;
- 3) Reduzir as assimetrias na tributação entre o produto nacional e importado, impondo sobre este último um adicional sobre a alíquota de Cofins-Importação igual à alíquota sobre a receita bruta que a produção nacional pagará para a Previdência Social.
- 4) Tornar-se parte importante da Reforma Tributária;
- 5) Reduzir o custo de produção e exportação;
- 6) Reduzir o preço dos bens e serviços para o consumidor (redução da inflação);
- 7) Gerar mais empregos;
- 8) Expandir o PIB.

Quando a Lei 12.546/11 entrou em vigor nem todas as empresas entraram nessa mudança de recolhimento, somente aquelas que se enquadram nas atividades econômicas e/ou têm seus produtos listados na lei ou em alguma Medida Provisória. (BRASIL, 2016). Todas as empresas enquadradas nessa substituição da Contribuição Previdenciária Patronal eram obrigadas a efetuar o recolhimento nessa nova modalidade. “Nesses casos, a empresa obrigatoriamente terá de

passar a pagar sua contribuição previdenciária sobre a receita bruta oriunda da venda daqueles produtos.” (DESONERAÇÃO, 2016, p. 1).

O fato de essa medida ser obrigatória recebeu muitas críticas, pois os empresários defendiam que a sua adesão fosse opcional. “Eles alegam que o novo regime beneficia apenas uma pequena parcela das empresas, criando desigualdades dentro dos setores contemplados.” (MÁXIMO 2012). Na opinião dos empresários, a desoneração da folha só beneficiaria empresas com alta demanda de mão de obra, prejudicando, assim, as empresas que são mais automatizadas. Conforme Máximo (2012) “nas estimativas do Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo (SESCON-SP), o novo sistema é vantajoso, apenas, caso o custo com os empregados represente mais de 10% do faturamento.”

Diante destes argumentos é que a Lei 13.161 passou a valer, como já explicitado, substituindo a Lei 12.546/11, uma das principais mudanças ocorrida nesta nova vigência foi que as empresas puderam começar a optar qual forma de tributação seria mais vantajosa, a CPP ou a CPRB. Outra mudança é a modificação da alíquota, passando a de 1% para 2,5% e a de 2% para 4,5%.

## 2.2 ADI 6.632

Durante os mais de dez anos de sua vigência, a desoneração da folha foi alvo de algumas alterações no tocante aos setores alcançados, nas alíquotas aplicáveis e na obrigatoriedade inicial, como já visto, passou a ser opcional. Nessa perspectiva, o atual Governo, por intermédio do Ministério da Economia, demonstrou, por certo tempo, um incômodo com o regime da desoneração, estando ele, na verdade, relacionado com a própria tributação sobre a folha de salários que, na sua visão, seria danosa à sociedade como um todo.

O fundamento por trás desse argumento, é que, como a mão-de-obra é um importante insumo da atividade econômica, a tributação sobre a folha encarece a mão-de-obra e, diante desse alto custo, as empresas possuem menos incentivos para contratar, logo, a completa desoneração da folha seria necessária para aumentar e garantir o nível de emprego formal. No âmbito das discussões da Reforma Tributária,



a princípio, o objetivo do Governo seria transformar o regime setorial da desoneração existente hoje, em uma nova política fiscal mais ampla, implicando a franca desoneração da folha.

Isto posto, vemos que, inicialmente, a desoneração tinha vigência limitada até dezembro de 2014, após, sua vigência foi sucessivamente prorrogada até 31 de dezembro de 2020. Nessa lógica, utilizando como justificativa a Pandemia da Covid 19 e a crise sanitária resultante dela, foi editada a Medida Provisória 936/2020, a qual adotava uma série de medidas para combater os efeitos econômicos e sociais da pandemia, incluindo a prorrogação da desoneração. Nesta MP, o Congresso adiou o fim da desoneração até 31 de dezembro de 2021, mas o Presidente da República vetou a extensão quando fez a sua edição na Lei Federal nº 14.020/20.

Após a derrubada do veto, a Advocacia Geral da União (AGU) ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 6632, pendente de julgamento) perante o Supremo Tribunal Federal, sob dois principais fundamentos: (i) a prorrogação acarreta a renúncia de receita sem estimativa de impacto orçamentário financeiro e (ii) viola o artigo 30 da EC nº 103/19, que veda a instituição de novas contribuições em substituição àquela incidente sobre folha de salários.

Segundo o entendimento do relator, o ministro Ricardo Lewandowski, ao proferir voto na referida ADI, o “constituinte derivado foi assertivo ao usar o termo ‘instituídas’, o que não se aplica à espécie, uma vez que a previsão contida na Lei 14.020/2020 (...) não cria desoneração, apenas prorroga o regime vigente quando da promulgação da nova emenda à constituição”. Em relação a análise dos impactos orçamentários e financeiros, o relator salienta que esta foi devidamente levada em consideração pelo Congresso.

A ADI não foi julgada pelo STF até o presente momento, e é bem provável que não o seja, pois, em 31 de dezembro de 2021, houve a promulgação da Lei nº 14.288 pelo presidente e, portanto, seria possível sustentar que a ação perdera objeto. Entretanto, os argumentos utilizados na ADI parecem ter sensibilizado o Congresso Nacional, que buscou amparar todos os atos legislativos para a aprovação do PL 2.541/21 junto ao Tribunal de Contas da União (TCU).

O presidente do Senado Federal, senador Rodrigo Pacheco, provocou o TCU a se pronunciar sobre a interpretação dos incisos I e II do artigo 14 da LRF. O senador questionou ao TCU se a demonstração de que eventual renúncia fiscal foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária (LOA), na forma do artigo 14, I, da LRF, e de que não prejudicará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), ainda assim, exigiria a elaboração de medidas de compensação, por meio do aumento de receita proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Em 17 de novembro, o TCU emitiu Parecer Técnico TC 021.868/2021-2 respondendo aos questionamentos. Segundo o posicionamento do TCU, os incisos I e II do artigo 14 são alternativos, de forma que o cumprimento, pelo proponente, das exigências do inciso I afastam a necessidade de cumprimento das exigências do inciso II e vice-versa. Portanto, desde que observado o inciso I do artigo 14 da LRF, ou seja, desde que os impactos financeiro-orçamentários da medida fossem incorporados às estimativas de receita e despesa da LOA, observados ainda os demais requisitos da LDO, a aprovação da prorrogação do regime da CPRB estaria em conformidade com a legislação de responsabilidade fiscal.

Perante o exposto, seguindo o posicionamento do TCU, tanto a Câmara dos Deputados como o Senado, ambos ao discutirem o Projeto de Lei 2541/2021, emitiram pareceres favoráveis à continuação da desoneração da folha de pagamento, mencionando os potenciais impactos orçamentários da medida. Assim, por exemplo, o Parecer 340, de autoria do senador relator Veneziano Vital do Rego, pela aprovação do projeto de lei, segundo o parecer, “os estímulos previstos no projeto já existem há anos e não configuram inovação relevante no ordenamento jurídico”. Além disso, o parecer também aponta que a aprovação da PEC dos precatórios teria criado “espaço fiscal” suficiente para o custeio da medida.

Em seguida a expedição da ADI 6632, vários foram os levantamentos positivos e negativos acerca da continuação da desoneração

da folha de pagamento. Tendo isso em vista, a seguir constam as principais resoluções em dois subtópicos:

### 2.2.1 Opiniões positivas

Acerca das visões positivas para permanência da desoneração e a exclusão da ADI são apontados alguns equívocos técnicos na avaliação dos efetivos impactos da medida, haja vista que a estimação desses impactos financeiro-orçamentários sempre consideraram apenas um elemento: a diferença entre o que seria arrecadado via contribuição previdenciária sobre folha de salários e o que efetivamente se espera arrecadar com a CPRB. Ao se aplicar esse raciocínio no caso da CPRB, chega-se à conclusão de que quanto mais abrangente for a política pública de indução de empregos e renda, pior será seu resultado, posto que representa uma maior renúncia fiscal. Dessa maneira, para os apoiadores da desoneração, considera-se que tal metodologia é imprópria para medir os seus efeitos, especialmente por ela possuir objetivos, como a geração de emprego.

Em estudo econômico-financeiro elaborado pela Brasscom, externalidades como a redução do número de empregos informais e o aumento do poder de compra dos trabalhadores destes setores foram consideradas. Nesse sentido, foram considerados dois grupos de empresas e de trabalhadores: 1) aqueles dos setores que foram desonerados até 2017 e que, a partir de 2018, voltaram a recolher a contribuição previdenciária sobre a folha de salários (setores reonerados); e 2) aqueles dos setores que continuaram desonerados até 31/12/2021 (setores desonerados). Segundo o estudo, em termos de evolução da empregabilidade, no período de janeiro de 2018 a agosto deste ano, os setores desonerados contrataram 587.061 novos de trabalhadores, o que corresponde 7,6% de crescimento, enquanto os setores reonerados contrataram 174.337 novos de trabalhadores, o equivale a apenas 2,9% de crescimento.

Ainda no mesmo período, a remuneração dos setores desonerados cresceu 9,3% de juros ao ano, patamar bem acima da inflação medida pelo IPCA, que foi de 4,4% de juros ao ano. Em contraste, a remuneração dos setores reonerados cresceu somente 1,9% de juros ao ano.

Em vista disso, considerando Imposto de Renda (IRPF) do trabalhador, a contribuição do INSS recolhida pelos trabalhadores do FGTS – recolhido pelas empresas em favor dos trabalhadores – e das contribuições sociais PIS e Cofins incidentes sobre o consumo destas famílias, seria possível à União aumentar sua arrecadação fiscal com a medida, se comparada à arrecadação obtida com o regime de CPP. Ainda, soma-se o acréscimo de 1% da alíquota da Cofins-Importação, incidente nas operações dos setores desonerados.

O estudo da Brasscom conclui que a desoneração da folha é política pública superavitária em cerca de R\$2,5 bilhões, em decorrência desta arrecadação exposta. Em outras palavras, o que a União deixa de arrecadar pela substituição da CPP pela CPRB, ela mais que recupera, com o IRRF sobre o aumento da massa salarial, com o PIS e Cofins sobre o correspondente aumento do consumo das famílias beneficiadas, bem como pelo adicional de 1% da Cofins-Importação. Desse modo, esses recursos adicionais podem ser utilizados, inclusive, no próprio financiamento do RGPS, nos termos do artigo 9º, IV, da Lei 12.546/2011, reduzindo o seu déficit histórico.

### 2.2.2 Opiniões negativas

Embora a lógica inicial da redução da carga tributária sobre os setores produtivos possa sugerir ganhos de competitividade e aumento do consumo, a análise dos componentes da matriz econômica deve ser feita com mais cautela. Nesse viés, levando-se em consideração que a economia é um sistema complexo, e que as despesas com a contratação de trabalhadores não são as únicas a influenciarem os custos dos empregadores, o ímpeto de produção nacional, a demanda e o consumo do mercado, ao mesmo tempo em que os gastos trabalhistas não são de uma única natureza. Como exemplos de outros gastos trabalhistas, citem-se os gastos com encargos previstos em lei, como o FGTS, o salário-hora, custos de seleção e treinamento, entre outros, que levam a literatura da economia do trabalho a classificá-los como de natureza quase-variável (DALLAVA, 2014).

Em outras palavras, os encargos com a contratação vão muito além das obrigações tributárias, devendo ser considerados os custos

de outras naturezas para a análise dos efeitos de uma política de desoneração da folha de pagamentos (GARCIA; SACHSIDA; CARVALHO, 2018). Nesse sentido, ao diminuir os encargos tributários para contratação de mais trabalhadores, e sendo esse objetivo bem-sucedido, o corpo laboral amplificado acarretará, conseqüentemente, no aumento desses custos variáveis, como salário hora, contribuições previdenciárias, FGTS, entre outros, de modo que não é claro e direto o efeito sobre o nível de emprego de uma política de desoneração do contribuição patronal (GARCIA; SACHSIDA; CARVALHO, 2018).

A literatura sobre a desoneração da folha de pagamentos sugere que os efeitos dessa política sobre o emprego e salários foram poucos ou inexistentes. Do Carmo (2012), ao explorar os efeitos da desoneração com base nos dados da Pesquisa Mensal do Emprego (PME) do IBGE, não encontrou evidências de que a política tenha gerado aumento da formalização da mão de obra, ou realocação entre os setores da economia. Dallava e Scherer (2014) observaram que o aumento do emprego se deu somente em empresas do setor de informação e comunicação, e de forma muito limitada. Apesar disso, Souza, Cardoso e Domingues (2016) apontaram para efeitos positivos de longo prazo.

Em estudo mais recente, de 2018, Garcia, Sachsida e Carvalho, pesquisadores vinculados ao IPEA, construíram um cenário contra-factual da desoneração da folha de pagamentos, isto é, um cenário de como seriam os resultados do desempenho do volume de emprego nas empresas contempladas pela desoneração caso esta nunca tivesse existido. Em consequência, os pesquisadores identificaram que, no período pós implementação da desoneração, o emprego nas empresas de setores não desonerados foi superior ao dos desonerados. Destarte, concluiu-se ainda que o índice variou pouco nos períodos pré e pós adoção da desoneração, de 32,72 empregos para 32,77 empregos, tanto em setores desonerados quanto não desonerados.

Os autores entenderam pela ausência de evidências de efeitos positivos da desoneração da folha de pagamentos nas empresas dos setores beneficiados, seja nas empresas com até dez funcionários, ou naquelas de dez a cinquenta funcionários, em qualquer período analisado. Apesar disso, ao analisarem os efeitos da desoneração sobre a

região Norte do Brasil, verificaram algum efeito positivo no ano de 2014, de modo que, apontada essa limitação dos efeitos da política fiscal, pode-se concluir pela sua inocuidade.

Em parecer encomendado pelo governo federal, ao Banco Mundial (BM), em 2015, a instituição concluiu de forma semelhante às pesquisas mencionadas. Segundo o BM, embora as despesas com políticas de apoio às empresas tenham crescido rapidamente nas últimas duas décadas, chegando a 4,5% do PIB em 2015, não há evidências de que políticas fiscais como a desoneração da folha de pagamentos tenham sido eficazes em aumentar a produtividade e a geração sustentável de empregos. O BM conclui afirmando que o programa teve pouco ou nenhum impacto na geração de empregos, e que o custo das poucas vagas geradas (ou protegidas) foi muito alto, chegando a ser superior ao triplo do salário pago ao trabalhador, em média.

## 2.3 Construção civil

Consoante a tudo que já foi mostrado, é perceptível a necessidade da delimitação de um único setor para a real verificação da necessidade da permanência desse benefício fiscal, logo, a escolha se deu pela área da construção civil, haja vista as especificidades únicas da área que serão explicitadas nos dois subtópicos explicados adiante. Inicialmente, é compreensível que a Construção civil é desde a preparação do solo (terraplenagem, limpeza do solo, remoção de rochas, abertura de poços, etc.) até a limpeza final da obra, ou seja, entrega concluída da obra pronta para o uso (Ferreira, 2002). Por conseguinte, ela engloba: a construção propriamente dita, a demolição, fundações, pintura, revestimentos, a ampliação, a reforma, a recuperação e, em alguns casos a própria conservação do imóvel, obras complementares e quaisquer benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

A história do setor fundamenta-se na perspectiva de várias tendências e mudanças para o setor da indústria, porque é uma prioridade na alocação dos recursos escassos da economia e fortalecimento do setor social devido a grande geração de empregos. Nessa lógica, a Construção Civil é caracterizada como atividade produtiva da

construção que envolve a instalação, reparação, equipamentos e edificações, de acordo com as obras a serem realizadas. No Brasil, o setor é crescente e infere o desenvolvimento econômico para a geração de empregos, portanto, é uma atividade que se encontra relacionada ao desenvolvimento regional, mudanças para a economia e a elevação PIB, tendo em vista seu considerável nível de investimentos e seu efeito multiplicador sobre o processo produtivo.

### 2.3.1 Histórico da CPRB na Construção Civil

A Medida Provisória (MP) 601, 28 de dezembro de 2012, incluiu o setor da construção civil na desoneração da folha de pagamento a partir de 1o de abril de 2013, porém, a MP 612, de 4 de abril de 2013 vinculou o benefício ao início da obra, conta Souza (2013). Quando incluído na desoneração, o setor da construção civil obteve algumas oscilações, como o texto da MP 601 que declarou o setor apto a utilizar a desoneração para suas obras em andamento, que já tiveram seu Cadastro Específico do INSS (CEI) aberto. No entanto, meses depois, em seu primeiro ato de oscilação, a MP 612 registra esse vínculo que atribui a aplicação da Desoneração somente as CEI's abertas após 1º de abril de 2013, deixando então as CEI's anteriores fora do objeto de cálculo novo.

Com vigência a partir de 1o de abril de 2013, foram incluídas empresas do setor de construção civil; empresas comerciais de varejo e ampliado o rol dos produtos abrangidos, com base na Tabela TIPI. As alíquotas foram fixadas:

- 2% para o setor de construção civil,
- 1% para as empresas comerciais e para os novos produtos beneficiados.

Inseriu novos serviços sujeitos à retenção de 3,5%.

Vigência: 1o de abril de 2013 a 03 de junho de 2013.

Conforme Ato do Presidente da Mesa do Congresso Nacional no 36, de 2013, a Medida Provisória no 601 teve seu prazo de vigência encerrado em 03 de junho de 2013. (ANFIP, 2013, p. 32).

Souza (2013), explica que em 3 de junho de 2013, a MP 601 de 2012 perdeu a vigência por decurso de prazo e, somente em 19 de julho de 2013, quando foi publicada a Lei no 12.844, foi devolvida a segurança jurídica instalada no setor. Essa nova lei inclui de vez a desoneração da folha de pagamento na construção civil, e conforme dito ela faz parte das oscilações integradas às aplicações de novas alíquotas a base de cálculo, para custeio da Seguridade Social. A partir das entradas e saídas de MPs, aprovação de lei e divulgação no DOU – Diário Oficial da União, a contribuição substitutiva na construção civil passa a ser entendida e aplicada da seguinte maneira, com relação a datas e prazos, é importante observar a relação do CEI – Cadastro Específico do INSS:

- a) CEIS ABERTAS ATÉ 31 DE MARÇO DE 2013 – Nada muda para a CONSTRUTORA responsável pela CEI perante a Receita Federal, continua pagando 20% sobre a remuneração dos trabalhadores e não é devida a Contribuição sobre Receita Bruta de 2%. Nos casos em que couber retenção para a previdência social esta será de 11%. O procedimento será o mesmo até o final da obra.
- b) CEIS ABERTAS DE 1º DE ABRIL A 31 DE MAIO DE 2013 – A desoneração da folha de pagamento é obrigatória para a CONSTRUTORA responsável pela CEI perante a Receita Federal devendo pagar a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta de 2% e retenção de 3,5% quando for o caso. Exclusivamente para a empresa construtora responsável pela CEI a desoneração da folha de pagamento ocorrerá até a conclusão da obra, mesmo que ultrapasse 31 de dezembro de 2014.
- c) CEIS ABERTAS ENTRE 1º DE JUNHO DE 2013 E 31 DE OUTUBRO DE 2013 – A desoneração da folha de pagamento é opcional exclusivamente para a CONSTRUTORA responsável pela CEI perante a Receita Federal. A opção é irrevogável e perdurará até a conclusão da obra, independente se ocorrer antes ou após 31 de dezembro de 2014.
- d) CEIS ABERTAS A PARTIR DE 1º DE NOVEMBRO DE 2013 – A desoneração da folha de pagamento



é obrigatória para a CONSTRUTORA responsável pela CEI devendo pagar a Contribuição para a Previdência Social sobre a Receita Bruta de 2% e em havendo retenção para a previdência social esta será de 3,5%. Exclusivamente para a empresa construtora responsável pela CEI a desoneração da folha de pagamento ocorrerá até a conclusão da obra, mesmo que ultrapasse 31 de dezembro de 2014. (SOUZA, 2014, s/p).

Como explica o autor, as empresas de construção civil enquadradas na desoneração deverão, até o momento, seguir esta regra de datas para recolhimento da cota patronal e deverão estar atentas ao prazo em que se encerrará esse método de apuração, que é 31 de dezembro de 2014, sendo que o prazo de encerramento deverá ser seguido por todas as empresas atingidas. Contudo, a partir de Dezembro de 2015 entra em cena, mais uma vez, a desoneração da folha de pagamento e suas oscilações perante as alíquotas e obrigatoriedades, na qual, agora, aumentaram-se alíquotas, porém permite-se o enquadramento facultativo.

O empresário passa a ter a opção de desonerar ou não a folha de pagamento, mediante planejamento junto aos demais analistas a empresa poderá obter informações que permitirão uma Elisão Fiscal, sem prejuízos futuros ou sanções de débitos tributários. Todavia, como mencionado anteriormente, não foi só a obrigatoriedade que obteve modificações, as alíquotas que incidem sobre o faturamento também tiveram seus ajustes.

A Lei 13.161 de 31 de agosto de 2015 altera a Lei no 12.546/2011 aumentando a alíquota da contribuição substitutiva de 2% para 4,5%. Ainda assim, a desoneração pode ser benéfica para muitas empresas, dependendo da estrutura e organização de cada uma. O benefício acaba se concentrando na economia com a desoneração devida sobre a folha de pagamento do pessoal administrativo e sobre a folha do décimo terceiro. (CARVALHAES, 2015).

A Construção Civil passa, então, de 2% para 4,5% nesta mudança, alcançando um percentual de ajuste de 125%. Com a redução

do benefício fiscal, a margem de segurança da empresa que trabalhava com o cuidado de controlar em 10% a sua folha em relação ao faturamento, como forma de análise de vantagens ou desvantagens na desoneração, teve então que refazer seus cálculos e apurar uma nova base que apresentasse um apoio na hora da decisão.

### 2.3.2 Vale a pena? E a terceirização?

Desde a década de 70 (Lei no 6.019 de 1974) o Brasil vem experimentando uma escalada na exploração das atividades terceirizadas junto às diversas atividades empresariais. Dentro desse período o entendimento até então era de que apenas as atividades meio poderiam ser substituídas por mão de obra terceirizada, de forma que a utilização na atividade fim geraria o vínculo de emprego entre os trabalhadores terceirizados e a empresa tomadora dos serviços.

O Tribunal Superior do Trabalho chegou a criar a Súmula 331 para regular essa questão, deixando claro que qualquer negociação fora de seus parâmetros configura fraude. Ocorre que em 2017 foi promulgada a Lei no 13.429, também chamada de “Lei da Terceirização”, na qual a norma trouxe requisitos objetivos para a configuração da terceirização, autorizando, inclusive, que seja realizada para a substituição da atividade fim das empresas.

A referida Lei gerou diversas polêmicas, chegando ao STF por meio de grupos que alegavam a precarização do trabalho e a violação de direitos sociais. Ocorre que em junho de 2020 o STF reconheceu a constitucionalidade da Lei, entendendo que a Constituição Federal não traz nenhuma vedação à contratação de serviços de terceiros para a atividade fim das empresas.

Agora, em relação à desoneração da folha de pagamentos para a construção civil, é importante notar que o setor vem utilizando cada vez mais da contratação de mão de obra especializada para a execução dos seus serviços. É muito comum que empresas de médio e grande porte procurem no mercado empresas especializadas na execução de serviços como limpeza de obra, gesso, marcenaria, serralheria e instalação e operação de equipamentos pesados e ou complexos. Isso

significa que a folha de pagamentos dessas empresas vem sofrendo uma grande redução com o passar dos tempos.

Conforme levantado pelo CNI (2017), 65,5% da indústria da construção civil utilizou a terceirização nos últimos anos. Dentre os principais motivos pelos quais as empresas optam pela terceirização estão a redução de custos de produção, ganho de tempo, aumento da qualidade do serviço e implementação de novas tecnologias. Para os próximos anos, 24% das empresas de construção civil entrevistadas afirmam ter intenção de aumentar ainda mais a prática da terceirização, sendo o setor industrial (dentre construção, transformação e extrativa) o que mais tem perspectiva de crescimento da atividade.

Diante disso, sabe-se que a desoneração da folha nada mais é que a substituição da forma de incidência da contribuição previdenciária patronal – CPP, devida pela empresa, de 20% sobre o valor da folha do mês para 4,5% sobre a receita bruta do mês. Em média, o percentual atribuído à mão de obra é de 40% sobre o valor total da empreita, logo, considerando que no mínimo 50% disso seja de serviços terceirizados, teríamos o percentual real de 20%.

Para efeitos exemplificativos, vejamos a seguinte conta: em uma obra de 100 mil reais teríamos 20% sobre 20 mil reais, chegando ao valor do INSS patronal de 4 mil reais. Por outro lado, pela desoneração da folha teríamos a alíquota de 4,5% sobre 100 mil reais, chegando ao valor devido de 4.500 reais, ou seja, uma diferença em torno de 9%.

Outro dado importante é que a manutenção do recolhimento pelo regime normal, as construtoras ainda podem optar por reduzir a base de cálculo das retenções sobre as notas fiscais e faturas na alíquota de 11%, realizando a correta segregação entre mão de obra, materiais e serviços especializados de construção civil. Portanto, a opção pela desoneração da folha para a construção civil pode gerar ineficiência fiscal e redução da margem de lucro no resultado das empresas, de forma que os gestores e empresários devem indagar a equipe responsável pela gestão fiscal e tributária sobre outros caminhos para o negócio.

### 3. CONCLUSÃO

O objetivo da presente pesquisa foi analisar, sob a perspectiva da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6.332, o impacto que um incentivo fiscal, no caso a desoneração da folha de pagamento, tem no setor da construção civil. Para atingir esse objetivo, em uma primeira etapa, examinou-se a operacionalidade da desoneração da folha de pagamento, através do seu histórico, objetivos e ajustes.

Na segunda etapa, foi analisada a ADI 6.632, explicitando sua breve cronologia, bem como as opiniões críticas feitas a favor e contra a continuação da desoneração da folha de pagamento, objeto do referido instrumento. Por fim, na terceira etapa, utilizou-se a área da construção civil como objeto de pesquisa, para que se chegasse a uma conclusão em relação à permanência da mencionada renúncia fiscal.

Em se tratando da construção civil, observou que, principalmente mediante o crescimento da terceirização no setor, a opção pela desoneração da folha pode gerar ineficiência fiscal e redução da margem de lucro no resultado das empresas. Dessa forma, observou que a ADI 6.632, que buscava o fim da desoneração, se fazia necessária neste campo, concluindo que a desoneração da folha de pagamento é uma medida benéfica somente para algumas empresas.

### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, J. R. Pinto. V.C. (2014). Composição da desoneração (completa) da folha de salários. Texto para discussão n. 41, IBRE-FGV. Disponível em < <https://joserobertoafonso.com.br/desoneracao-previdenciaria-e-setorial-afonso-pinto/>>. Acesso em Fevereiro de 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial, 27 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em Fevereiro de 2022.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em Fevereiro de 2022.

BRASIL. Lei nº 12.456, de 14 de dezembro de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra)... Brasília, Diário Oficial da União, 15 dez. 2011. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato20112014/2011/lei/112546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20112014/2011/lei/112546.htm)>. Acesso em Fevereiro de 2022.

BRASIL. Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015. Altera as Leis nos 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita... Brasília, Diário Oficial da União, 31 ago. 2015. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato20152018/2015/Lei/L13161.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20152018/2015/Lei/L13161.htm)>. Acesso em Fevereiro de 2022.

BRASIL. Evolução recente da carga tributária federal. [S. l.]: Planejamento, 2015. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/arquivo/assec/evolucao-recente-dacarga-tributaria-federal-3.pdf>>. Acesso em Fevereiro de 2022.

BRASSCOM. Arrecadação compensatória ante a renúncia fiscal na desoneração da folha. 2021. Disponível em: <<https://brasscom.org.br/pdfs/arrecadacao-compensatoria-ante-renuncia-fiscal-na-desoneracao-da-folha/>>. Acesso em Fevereiro de 2022.

CARVALHO, Laura. Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico. Ed. Todavia, São Paulo/SP, 2018, p. 73-74.

CNI, Confederação Nacional da Indústria, 2017, Sondagem especial 68 – Terceirização; Disponível em: <<https://www.portaldaindustria.com.br/estatisticas/sondesp-68-terceirizacao/>> Acessado em Fevereiro de 2022.

DALLAVA, C. C. Impactos da desoneração da folha de pagamentos sobre o nível de emprego no mercado de trabalho brasileiro: um estudo a partir dos dados da Rais. São Paulo: EESP/FGV, 2014.

DESONERAÇÃO da folha de pagamento. [S. l.]: EDW, 2016. Disponível em: <<http://www.edw.com.br/edw/PRODUTOS%20ACERVO%20CONTABIL/cd%20desonera%C3%A7%C3%A3o/doc/PERGUNTAS%20E%20RESPOSTAS.pdf>>. Acesso em Fevereiro de 2022.

DO CARMO, M. S. Avaliação empírica da desoneração da folha salarial. 2012. Dissertação

(Mestrado) – Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2012.

Formigoni, H. (2008). A influência dos incentivos fiscais sobre a estrutura de capital e a rentabilidade das companhias abertas brasileiras não financeiras. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

GARCIA, Felipe. SACHSIDA, Adolfo; CARVALHO, Alexandre Xavier Ywata de. Impacto

da Desoneração da Folha de Pagamentos sobre o Emprego: Novas Evidências. IPEA, 2018. Disponível em <[https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=32196:td-2357-impacto-da-desoneracao-da-folha-de-pagamento-sobre-o-emprego-novas-evidencias&catid=411:2018&directory=1](https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=32196:td-2357-impacto-da-desoneracao-da-folha-de-pagamento-sobre-o-emprego-novas-evidencias&catid=411:2018&directory=1)> Acesso em Fevereiro de 2022.

Guthmann, H. G. (1951). Competition from tax-exempt business. *The Journal of Finance*, 6 (2), Jun, p. 161-177

MÁXIMO, Wellton. Empresários defendem a adesão facultativa à desoneração da folha de pagamento. [S. l.]: EBC, 2012. Disponível em: <<http://memoria.ebc.com.br/agenciabrasil/noticia/2012-02-04/empresarios-defendem-adesaofacultativa-desoneracao-da-folha-de-pagamento>>. Acesso em Fevereiro de 2022.

MF - Ministério da Fazenda. (2015). Desoneração da folha de pagamento: Estimativa de renúncia e metodologia de cálculo. Brasília, DF: Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/RenunciaFiscal/Desoneracaodafolha.pdf>>. Acesso em Fevereiro de 2022.

PORSSE, Alexandre Alves. Análise do Impacto das Políticas de (Des) oneração da Folha de Pagamentos na Economia Brasileira. *Revista Brasileira de Economia*, vo. 73, nº. 1. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em <[https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S-0034-71402019000100077#fn4](https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S-0034-71402019000100077#fn4)> Acesso em Fevereiro de 2022.

# DA INCONSTITUCIONALIDADE DA PRESUNÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN NO “REGIME ESPECIAL” DE RECOLHIMENTO EM SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

*João Paulo Mendes Neto*<sup>1</sup>

*Carlos Alberto Schenato Junior*<sup>2</sup>

## RESUMO

O presente trabalho objetiva defender a inconstitucionalidade de normas municipais que majoram a tributação de Imposto sobre Serviços (ISS) sobre as sociedades uniprofissionais a partir de critérios

---

<sup>1</sup> Advogado graduado pelo Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). Especialista em Direito Tributário e em Direito Processual Tributário, Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), com área de concentração em Direito Tributário Constitucional. Sócio do Escritório Mendes Advocacia e Consultoria S/S, desde 2017. Coordenador dos Cursos de Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário e em Direito Público no Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). Coordenador de Pós-Graduação lato sensu em Direito – CESUPA. Presidente e Fundador da Associação dos Advogados Tributaristas do Estado do Pará – AATP (2018–2019). Presidente da Comissão Especial em Direito Empresarial do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (2019). Ex - Conselheiro Titular no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF em Brasília-DF (2019–2020).

<sup>2</sup> Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Professor-Assistente do Curso de Pós-Graduação em Direito e Processo Tributário no Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). Vice-presidente da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará (AATP). Advogado atuante na área de Direito Tributário.

fictícios de presunção de base de cálculo, especialmente considerado o caso do Município de Belém e de São Paulo. Para tanto, utilizou-se do método dedutivo, a partir de pesquisa bibliográfica e de precedentes dos tribunais superiores e estaduais, a fim de alcançar a extensão da competência tributária enquanto limite ao poder de tributar. Como resultado, a pesquisa identificou que a presunção de base de cálculo a partir de critérios fictícios viola os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, bem como da estrita legalidade/tipicidade e proporcionalidade, concluindo-se pela inconstitucionalidade de normas que assim dispuserem.

## INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Serviços (ISS), de competência dos entes municipais<sup>3</sup>, é um dos mais relevantes em termos de controvérsias e arrecadação para o fisco e contribuinte, especialmente quando de suas distinções com a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, bem como no presente caso, ditos por alguns como regimes especiais e, por outros, de modalidade diversas de pagamento por meio de norma geral relativa a regras de incidência constitucionalmente previstas.

Este ponto ganha maior relevância quando se discute aplicar o pagamento do ISS na forma de alíquota fixa para sociedade uniprofissional que atenda os requisitos legais e que tenha optado pelo regime tributário do simples nacional, o que gera um debate ainda maior.

Contudo, *objetivo deste artigo, situado o cenário é garantir que as sociedades de advocacia possam exercer a faculdade de recolhimento do ISS desatrelado da nota fiscal*, nos termos da LC 116 de 2003 e Decreto 406 de 1968, recepcionado pelo ordenamento jurídico

---

<sup>3</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.



constitucional de 1988, situando a competência municipal que não deve limitar tal exercício.

## **1. DO “REGIME ESPECIAL” DE RECOLHIMENTO DO ISSQN FIXO EM SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS.**

Como regra geral, nos termos do art. 4º da Lei Complementar nº 116/03, a base de cálculo do ISSQN é composta pelo preço do serviço, aplicando-lhe as alíquotas conforme a lei municipal, desde que respeitado o limite mínimo de 2% (art. 8º-A da LC 116/03) e limite máximo de 5% (art. 8º, inciso III da LC 116/03).

Contudo, a Constituição Federal, nos termos do art. 34, §4º, do ADCT<sup>4</sup>, ao recepcionar o art. 9º, §§1º e 3º do Decreto-Lei nº 406/64<sup>5</sup>, estabelece a necessidade de que o ISSQN seja recolhido com base em outros elementos que não o preço<sup>6</sup>, ou seja, “em função da natureza

---

<sup>4</sup> “As leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição”.

<sup>5</sup> Nesse sentido, Súmula 663 do Supremo Tribunal Federal: “Os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL. 406/68 foram recebidos pela Constituição.” Igualmente, foi o teor da decisão, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, que originou a indigitada súmula: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ADVOCACIA. D.L. 406/68, art. 9º, §§ 1º e 3º. C.F., art. 151, III, art. 150, II, art. 145, § 1º. I. – O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. II. – R.E. não conhecido. (RE 236604, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/1999, DJ 06-08-1999 PP-00052 -01957-18 PP-03877).

<sup>6</sup> Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço. § 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho. (...) § 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4,

do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho”<sup>7</sup>.

Cumprido ressaltar que a Constituição Federal determinou, para além da competência tributária e limitações ao poder de tributar, que diversas competências específicas para regência de determinadas matérias se deem por meio de lei complementar de caráter nacional<sup>8</sup>.

Ainda com maior reforço, o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral (Tema 918), julgou no RE 940.769, em 2019, conforme ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR

---

8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

<sup>7</sup> Para AIRES BARRETO (2018, p. 531): “Ao fazer menção a trabalho pessoal do contribuinte – parece-nos – pretendeu a norma legal referir-se aos serviços que resultam de atividade intelectual, denotando certa criatividade de seu autor, que infunde em seu trabalho características de sua própria personalidade. Assim, só trabalho executado pelo profissional liberal é personalizado e individual, não se confundindo com o trabalho do profissional autônomo. Acrescente-se, ainda, que o trabalho desenvolvido pelo profissional liberal vem eivado pelo traço marcante da responsabilidade pessoal. Se todo o trabalho envolve um esforço físico, alguns se distinguem por envolver também uma atividade criadora, de nível intelectual. Na noção de “trabalho pessoal” está inserida a qualificação do que contém alguma coisa além do mero esforço físico, qual seja, a criação intelectual, a par da responsabilidade pessoal do seu ator.”

<sup>8</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...)

NACIONAL. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS. ADVOGADOS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE MUNICÍPIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. NATUREZA DO SERVIÇO. REMUNERAÇÃO DO LABOR. DECRETO-LEI 405- 1968. RECEPÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 7/1973 DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. CONFLITO LEGISLATIVO. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. 1. **A jurisprudência do STF se firmou no sentido da recepção do Decreto-Lei 406/1968 pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar nacional, assim como pela compatibilidade material da prevalência do cálculo do imposto por meio de alíquotas fixas, com base na natureza do serviço, não compreendendo a importância paga a título de remuneração do próprio labor. Precedente: RE 220.323, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001.** 2. **É inconstitucional lei municipal que disponha de modo divergente ao DL 46/1968 sobre base de cálculo do ISSQN, por ofensa direta ao art. 146, III, “a”, da Constituição da República.** 3. **Reduziu-se o âmbito de incidência e contrariou-se o comando da norma prevista no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, por meio do código tributário porto-alegrense. Logo, há inconstitucionalidade formal em razão da inadequação de instrumento legislativo editado por ente federativo incompetente, nos termos do art. 146, III, “a”, do Texto Constitucional.** 4. **Fixação de Tese jurídica ao Tema 918 da sistemática da repercussão geral: “É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional.”** 5. **Recurso extraordinário a que dá provimento, com a declaração incidental de inconstitucionalidade dos arts. 20, §4º, II, da Lei Complementar 7/73, e 49, IV, §§3º e 4º, do Decreto 15.416/2006, ambos editados pelo Município de Porto Alegre. (RE 940769, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/04/2019, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 11-09-2019 PUBLIC 12-09-2019)**

O objetivo, portanto, seria de evitar uma confusão com a tributação sobre a renda<sup>9</sup>. Nas palavras de RICARDO LOBO TORRES (2003)<sup>10</sup>:

“Desde a elaboração do Código Tributário Nacional discutia-se sobre o possível conflito entre as bases de cálculo do ISS e do IR. É que a incidência do tributo municipal sobre o preço do serviço nas prestações de trabalho pessoal coincidia com a do imposto federal sobre a renda, tendo em vista que este recai justamente sobre o total dos rendimentos provenientes das prestações de serviços, quando se trata de advogados e outros profissionais liberais. Daí a preocupação do legislador em evitar o conflito das incidências e a invasão da competência federal”

Insta ressaltar, conforme pontua FERNANDO SCAFF (2022, p. 13) que a nomenclatura “regime especial”, por vezes utilizada pela municipalidade, em verdade, se traduz em um regime constitucional e legal, o que não importa em benefício fiscal ou algo que o valha, o que em tese poderia sofrer limitações por meio de uma discricionariedade do município.

A despeito da discussão, se se trata de regime especial de recolhimento ou apenas uma forma de recolhimento mandatária, ou permitida no sistema constitucional tributário é o que este estudo visará recortar.

---

<sup>9</sup> No mesmo sentido, Rubens Gomes de Sousa (SOUSA, 1972): “(...) A finalidade da ressalva era, evidentemente, evitar que o ISS viesse a confundir-se com o imposto de renda sobre honorários ou salários, como acontecia com o antigo imposto de indústrias e profissões”.

<sup>10</sup> E, na mesma esteira, PAULO AYRES BARRETO (2022): “além de o trabalho dos profissionais liberais ser exercido em caráter de responsabilidade pessoal, a sua pessoalidade também importa grande aproximação entre as bases de cálculo do ISS, de competência municipal, e do Imposto sobre a Renda, de competência federal. Diferentemente do que ocorre em outros tipos de serviços, os serviços prestados por profissionais liberais têm como insumo quase que exclusivo o seu próprio trabalho.”

Veja-se, por exemplo, que a atividade de advocacia é regulamentada pela Lei n. 8.906/94, consoante o disposto nos seus arts. 15 a 17, bem como no Código de Ética e Disciplina, dispositivos que definem pré-requisitos para a admissão de registro da sociedade, além da previsão de responsabilidade pessoal do advogado em razão do exercício de sua profissão<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Art. 15. Os advogados podem reunir-se em sociedade simples de prestação de serviços de advocacia ou constituir sociedade unipessoal de advocacia, na forma disciplinada nesta Lei e no regulamento geral. § 1º A sociedade de advogados e a sociedade unipessoal de advocacia adquirem personalidade jurídica com o registro aprovado dos seus atos constitutivos no Conselho Seccional da OAB em cuja base territorial tiver sede. § 2º Aplica-se à sociedade de advogados e à sociedade unipessoal de advocacia o Código de Ética e Disciplina, no que couber. [...] § 4º Nenhum advogado pode integrar mais de uma sociedade de advogados, constituir mais de uma sociedade unipessoal de advocacia, ou integrar, simultaneamente, uma sociedade de advogados e uma sociedade unipessoal de advocacia, com sede ou filial na mesma área territorial do respectivo Conselho Seccional. [...]

Art. 16. Não são admitidas a registro nem podem funcionar todas as espécies de sociedades de advogados que apresentem forma ou características de sociedade empresária, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam como sócio ou titular de sociedade unipessoal de advocacia pessoa não inscrita como advogado ou totalmente proibida de advogar. § 1º A razão social deve ter, obrigatoriamente, o nome de, pelo menos, um advogado responsável pela sociedade, podendo permanecer o de sócio falecido, desde que prevista tal possibilidade no ato constitutivo. § 2º O licenciamento do sócio para exercer atividade incompatível com a advocacia em caráter temporário deve ser averbado no registro da sociedade, não alterando sua constituição. § 3º É proibido o registro, nos cartórios de registro civil de pessoas jurídicas e nas juntas comerciais, de sociedade que inclua, entre outras finalidades, a atividade de advocacia. § 4º A denominação da sociedade unipessoal de advocacia deve ser obrigatoriamente formada pelo nome do seu titular, completo ou parcial, com a expressão ‘Sociedade Individual de Advocacia’.

Art. 17. Além da sociedade, o sócio e o titular da sociedade individual de advocacia respondem subsidiária e ilimitadamente pelos danos causados aos clientes por ação ou omissão no exercício da advocacia, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que possam incorrer.

Para MARCO AURÉLIO GRECO (2022, p. 22):

Pressuposto econômico do ISS, no caso examinado, é a prestação do serviço de advocacia; portanto, o imposto só pode ser cobrado de quem manifesta esta capacidade contributiva, quais sejam, as físicas regularmente inscritas na OAB e não as sociedades de advogados. Estas só podem sê-lo com base numa responsabilidade por substituição em valor que não pode ser maior do que seria devido pelo profissional individualmente considerado.

A questão problemática surge a partir da elaboração de diversas legislações municipais buscando de uma forma ou outra aumentar a arrecadação tributária vinculando a incidência tributária nessas situações fáticas a uma presunção de faturamento, bem como de uma progressividade que, em tese, viola diversas disposições constitucionais.

## **2. A RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE E A INCONSTITUCIONALIDADE DA PRESUNÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN.**

O poder arrecadatório e fiscalizatório tributário traduz-se no exercício do poder do Estado por meio da atuação de agentes do Fisco na conduta dos indivíduos.

Em respeito à primazia do interesse público sobre o privado, não cabe ao particular se opor à fiscalização, desde que essa seja conduzida de forma lícita e regular. Ademais, o exercício do Poder de Fiscalizar pode ser efetivado sem necessidade de autorização judicial, existindo, pois, executoriedade para as decisões de fiscalizar, respeitados os direitos fundamentais, o que se percebe, é que o Fisco não deve se valer de presunções interpretativas ou previstas em legislações cujas competências já foram limitadas por Lei Federal ou de natureza Complementar.

A relação entre fisco e contribuinte, no que tange à fiscalização que o primeiro pode e deve exercer sobre o segundo, vem explanada, sucintamente, nos artigos 194 a 200 do CTN.

Depreende SABBAG, da dicção do artigo 194 do CTN,

a competência e os poderes das autoridades administrativas, que laboram no mister fiscalizatório, estão adstritos a regramentos estipulados pela legislação tributária.

Assim, tratando-se de competências das autoridades fiscais, o poder é conferido na exata medida que o legislador considerar necessária para o eficiente exercício das atividades de fiscalização e arrecadação, levando em consideração as peculiaridades de cada tributo administrado.

Infere-se, a partir daí, que a especificidade presente para cada tributo tornou necessária a existência de legislações específicas para cada um destes, o que, em contrapartida, justificaria a ausência, em nível nacional, de uma legislação que norteie a relação fisco-contribuinte, a qual possa tratar de assuntos diversos, dentre os quais os limites da atividade de fiscalização, evitando dubiedade de entendimentos e coibindo abusos, quer do contribuinte, quer do Fisco.

Curial a isto, a LC 116, Lei de caráter nacional, é norma geral e vincula as municipalidades dentro do ordenamento jurídico a exercerem suas competências legislativas dentro da moldura permitida por lei complementar, logo qualquer afronta, criação interpretativa, limitações de direitos e/ou presunções será considerado inconstitucional.

Vejamos o caso do Município de Belém do Pará que, em 2017, editou uma lei que passou a limitar a faculdade de recolhimento pelas sociedades uniprofissionais, aqui para o estudo em questão, as de advocacia na modalidade de alíquota fixa criando um BC presuntiva, ao arrepio de critérios objetivos do sistema constitucional pátrio.

O art. 51-A da referida lei (Lei do Município de Belém - 9.330/17) prevê para os profissionais integrantes das sociedades uniprofissionais, o recolhimento pelo movimento econômico ou por meio do regime especial de tributação por “estimativa” e, especificamente, em seu §1º, cria base de cálculo fictícia, consistindo em “receita bruta mensal para o regime especial de tributação por estimativa” no valor de

“R\$6.000,00 (seis mil reais), multiplicado pelo número de profissionais habilitados, sejam sócios, empregados ou não”.

“Art. 51-A. Quando os serviços a que se referem os subitens 4.01, 4.02, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.01, 7.01 (exceto paisagismo), 17.14, 17.16 e 17.19 da lista prevista no art. 21 desta lei, forem prestados por sociedades de profissões regulamentadas constituídas na forma do § 2º deste artigo, o recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza poderá ser realizado pelo movimento econômico ou por meio do regime especial de tributação simplificado por estimativa, na forma do regulamento.

§ 1º Fica estabelecido como receita bruta mensal para o regime especial de tributação simplificado por estimativa, previsto no caput deste artigo, o valor de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) multiplicado pelo número de profissionais habilitados, sejam sócios, empregados ou não.

§ 2º As sociedades de que trata o caput deste artigo são aquelas constituídas sob a forma de sociedade simples, nos termos do direito civil, cujos profissionais, sejam sócios, empregados ou não sejam habilitados ao exercício da mesma atividade e prestem serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica.”

A lei simplesmente presume que cada integrante que compõe uma sociedade uniprofissional possui “individualmente” um faturamento mensal de seis mil reais. Ou seja, trata-se, evidentemente, novamente de tentativa – mal – disfarçada de cobrar o ISS das sociedades uniprofissionais por meio do sistema *ad valorem*, com uma presunção flagrantemente arbitrária, sem qualquer justificativa jurídica, econômica ou fática, ao invés de per capita, conforme previsto no art. 9º do Decreto Lei 406/68.

Com efeito, primeiramente, há de se dizer que a referida alteração legislativa desrespeitou o regime especial de tributação dos profissionais autônomos e sociedades de profissionais, prevista no Decreto lei nº 406/68, na forma do artigo 9º, §§ 1.º e 3.º, o qual permanece



vigente no ordenamento jurídico e tem garantido o direito de pagar o imposto em um valor fixo anual e, no caso de sociedades, o valor fixo anual multiplicado pelo número de profissionais que a integram.

Veja-se, portanto, que a cobrança do ISSQN dos profissionais integrantes das sociedades uniprofissionais, com base na Lei Municipal nº 9.330/17, viola inclusive a decisão transitada em julgado obtida nos autos do Mandado de Segurança Coletivo Preventivo nº 2014.1.017291-6 tramitado pelo TJPA, além de se utilizar de presunção flagrantemente arbitrária, sem qualquer justificativa jurídica, econômica ou fática, bem como o próprio Dec-Lei 406/68, o qual está plenamente vigente em nosso ordenamento jurídico e possui o status de Lei Complementar.

Como se não fosse o bastante, a referida norma, ao prever a cobrança do ISSQN de forma mais onerosa sobre os profissionais integrantes das sociedades uniprofissionais do que aquela sofrida pelos profissionais autônomos viola frontalmente o princípio constitucional da isonomia tributária.

O princípio da isonomia tributária está consagrado no art. 150, inciso II, da Constituição Federal.

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

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Em reprodução ao artigo supracitado, dispôs igualmente a nossa Constituição Paraense, em seu art. 219, inciso II:

Art. 219. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer

distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Ademais, a Constituição Estadual também obriga a observância a capacidade contributiva, em seu art. 217, §1:

Art. 217. O Estado e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados, segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Para compreender corretamente o princípio da isonomia, deve-se verificar em quais situações é possível fazer distinções. Nesse sentido, ensina o jurista Robert Alexy, sobre quando se deve instituir tratamento igualitário, e quando se deve aplicar um tratamento não igualitário:

- Tratamento igualitário: “Se não há nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, então está ordenado o tratamento igual.” (ALEXY, 1993, p. 395).
- Tratamento não-igualitário: “Se há uma razão suficiente para a ordenar um tratamento desigual, então está ordenado o tratamento desigual (ALEXY, 1993, p. 397).

Assim, questiona-se se ser integrante de sociedade uniprofissional é razão suficiente para que este profissional sofra uma tributação pelo ISSQN mais onerosa que aquela sofrida pelo advogado autônomo?

Ora, deve haver um mínimo de razoabilidade e/ou proporcionalidade para a instituição do tratamento desigual, a qual sempre deve ser pautada com base nos princípios que regem o ordenamento jurídico, sob pena de criar injustiças e gravames econômicos que

não representam a correta medida da capacidade contributiva do profissional.

Sobre a questão, aduz o tributarista RICARDO LOBO TORRES (2003, p. 264):

“O princípio constitucional da igualdade, por conseguinte, significa sobretudo proibição de arbitrariedade, de excesso ou de desproporcionalidade (= não razoabilidade).

Essas mesmas ideias devem prevalecer no exame da desigualdade fiscal. É necessário que o critério seja razoável ou proporcionado e se compatibilize com o objetivo da norma tributária. A igualdade para a constituição, portanto, é proibição de arbitrariedade, excesso e desproporção.”

Consiste flagrante inconstitucionalidade o fato da Lei Municipal nº 9.330/17 alterar a forma de cobrança prevista no próprio Código Tributário do Município – Lei Nº 7.056/77 a qual previa que o imposto seria calculado de acordo com a tabela em anexo desta lei, trazendo valores fixos anuais a serem pagos pelos contribuintes.

Este valor fixo que sempre norteou o ISSQN dos profissionais liberais e sociedade uniprofissionais do município de Belém respeitava o ordenamento jurídico, uma vez que se baseava corretamente no Dec-lei 406/68 e no entendimento dos nossos Tribunais Superiores.

É pacífico o entendimento Jurisprudencial Pátrio de que aos profissionais liberais cabe o pagamento de valor fixo anual a título de ISS, sendo vedado que o tributo incida sobre os valores percebidos pela prestação de serviço, tendo em vista que a norma que rege o ISSQN incidente sobre os serviços dessa classe de trabalhadores é o Dec-Lei nº 406/68, na forma do artigo 9.º, §§ 1.º e 3.º:

Veja-se que a norma é clara ao dispor que ao Município não há uma faculdade de conceder o regime especial, os autônomos ou sociedades uniprofissionais não podem ser tributados com base na remuneração pelo trabalho, ou seja, há clara exceção legal, não poderá haver exação tributária que incida sobre o preço do serviço.

No passado se travou certa discussão acerca da vigência deste dispositivo, em razão da sobrevivência da Lei Complementar nº 116/03, a qual surgiu para criar regras gerais sobre o ISSQN. Todavia, o Supremo Tribunal Federal, no RE 236.604/PR, conferiu definitividade ao decidir que o art. 9<sup>a</sup>, §1º e 3º do Dec-Lei 406/68 havia sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988, mantendo-se, portanto, em plena vigência e eficácia para reger o regime de tributação fixa do ISSQN<sup>12</sup>.

Dessa forma, ao ser recepcionado pela CF/88, o Dec-Lei 406/68 passou a ter status de Lei Complementar, tendo em vista tratar de matéria reservada a esta espécie normativa, que não pode ser veiculada em outra espécie com processo legislativo de menor rigor e abrangência, como Lei Ordinária do Município.

O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, lastreado na constitucionalidade e na especialidade da referida norma, firmou, ao longo dos anos, o entendimento pacífico de que as sociedades de profissionais devem recolher o ISSQN não com base no seu faturamento, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que a integram:

TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE ADVOGADOS. ISS. RECOLHIMENTO COM BASE EM VALOR FIXO ANUAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. REQUISITOS PARA O BENEFÍCIO LEGAL VERIFICADOS NA CORTE DE ORIGEM E SÚMULA 7/STJ. 1. A jurisprudência do STJ firmou o entendimento de que as sociedades de advogados, que não possuem natureza mercantil e são

<sup>12</sup> Ementa: Constitucional. Tributário. ISS. Sociedades Prestadoras de Serviços Profissionais. Advocacia. D.L. 406/68, artigo 9º, §§ 1º e 3º C.F., artigo 151, III, artigo 150, II, artigo 145, § 1º. I. - O artigo 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, artigo 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao artigo 151, III, artigo 34, ADCT/88, artigo 150, II e 145, § 1º, CF/88. II. - R.E. não conhecido.

necessariamente uniprofissionais, gozam do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, não recolhendo o ISS com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que as integram. 2. In casu, o Tribunal a quo consignou que “da análise do contrato social do apelado, verifico que a sociedade preenche os requisitos legais enquadrando-se, portanto, na hipótese em que a tributação deve possuir valor fixo” (fl. 279, e-STJ). É inviável analisar a tese defendida no Recurso Especial, a qual busca afastar as premissas fáticas estabelecidas pelo acórdão recorrido, pois inarredável a revisão do conjunto probatório dos autos. Aplica-se o óbice da Súmula 7/STJ. 3. Agravo Regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 612576 ES 2014/0293059-0, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 10/03/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/04/2015). PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC/1973 NÃO CONFIGURADA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE MÉDICOS. ISS. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/1968. REQUISITOS PARA O BENEFÍCIO LEGAL VERIFICADOS NA CORTE DE ORIGEM. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CONHECIDA. 1. (...) omissis 3. A jurisprudência do STJ firmou o entendimento de que as sociedades de médicos que não possuem natureza mercantil e são necessariamente uniprofissionais gozam do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, recolhendo o ISS não com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que as integram. 4. In casu, o Tribunal a quo consignou que “trata-se de sociedade uniprofissional, porque constituída exclusivamente por dois médicos, devidamente inscritos no Conselho Regional de Medicina do Estado de São Paulo,

cuja responsabilidade pessoal pelos serviços prestados é inegável, nos termos da legislação aplicável à profissão médica.” (...) omissis (fl. 279, e-STJ). (STJ - REsp: 1645813 SP 2016/0318911-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 26/09/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/10/2017)

Assim, entendemos que a mansidão do tema é tamanha que a ementa supracitada estabelece, incluindo a Súmula 83/STJ: «*Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.*» Cumpre ressaltar que a referida orientação é aplicável também aos recursos interpostos pela alínea “a” do art. 105, III, da Constituição Federal de 1988.

Portanto, é entendimento pacífico no STF que o Dec-Lei 406/68 está vigente e deve regular o regime especial de tributação do ISSQN as sociedades de profissionais, bem como também é tese consolidada no STJ que a sociedade uniprofissional de advogados de natureza civil goza do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Dec-Lei nº 406/68, não podendo ISS com base no preço do serviço (“faturamento bruto”), mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que a integra.

A despeito de todo entendimento pacífico e consolidado das nossas Cortes Superiores, ainda assim o Município editou a Lei Municipal nº 9.330/17, prevendo que o regime especial de ISSQN das sociedades de profissionais deverá ser cobrado de forma mensal e com base no faturamento – presumido – de cada profissional da sociedade.

Ou seja, a Lei Municipal, ao prever uma tributação de ISSQN de forma *ad valorem* e mensal para as sociedades de profissionais, violou frontalmente o Dec-Lei 406/68, lei complementar que rege o assunto, e o entendimento pacífico do STF e STJ, os quais aduzem que o regime de tributação fixo de ISSQN deve ser com base no art. 9º, §1º e §3º, do Dec-Lei 406/68, devendo ser cobrado de forma per capita, por um valor fixo e anual.

Conclusão lógica do raciocínio é a violação ao art. 216 da Constituição Estadual, que determina ser o sistema tributário exercido

pelo disposto tanto na Constituição Federal, quanto em Leis Complementares, na própria Constituição Estadual e em Leis Ordinárias, de modo que há uma necessária harmonia entre as espécies normativas em suas matérias, não podendo Lei Ordinária invadir matéria reservada a Lei Complementar, nem ir de encontro a esta.

Além do inaceitável desrespeito a forma de cobrança estabelecida pelo Decreto Lei 406/68, outra inconstitucionalidade macula a cobrança do ISSQN com base na Lei Municipal nº 9.330/2017, qual seja, a presunção flagrantemente arbitrária, sem qualquer justificativa jurídica, econômica ou fática, de que os profissionais integrantes de sociedade uniprofissionais faturam mensalmente R\$ 6.000,00 (seis mil reais).

Dispõe o art. 51-A, parágrafos 1º e 2º da Lei Municipal nº 9.330/2017:

Art. 51-A. Quando os serviços a que se referem os subitens 4.01, 4.02, 4.06, 4.08, 4.11, 4.12, 4.13, 4.14, 4.16, 5.01, 7.01 (exceto paisagismo), 17.14, 17.16 e 17.19 da lista prevista no art. 21 desta lei, forem prestados por sociedades de profissões regulamentadas constituídas na forma do § 2º deste artigo, o recolhimento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza poderá ser realizado pelo movimento econômico ou por meio do regime especial de tributação simplificado por estimativa, na forma do regulamento.

§ 1º Fica estabelecido como receita bruta mensal para o regime especial de tributação simplificado por estimativa, previsto no caput deste artigo, o valor de R\$ 6.000,00 (seis mil reais) multiplicado pelo número de profissionais habilitados, sejam sócios, empregados ou não.

§ 2º As sociedades de que trata o caput deste artigo são aquelas constituídas sob a forma de sociedade simples, nos termos do direito civil, cujos profissionais, sejam sócios, empregados ou não sejam habilitados ao exercício da mesma atividade e prestem serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da legislação específica.

Ademais, a referida norma encerra uma série de dúvidas, tais como:

- a) Qual a justificativa para a presunção de que os profissionais integrantes de sociedades uniprofissionais faturam mais do que os profissionais autônomos?
- b) Quais os critérios utilizados para se chegar no valor de R\$6.000 (seis mil reais) de faturamento mensal?
- c) Houve algum estudo econômico, pesquisa científica ou análise de campo do mercado local para justificar a quantia R\$6.000 (seis mil reais) como faturamento mensal?

Como não se tem conhecimento de qualquer documento que pautae a “estimativa” prevista no citado art. 51-A, resta evidente que se trata de mera presunção, com o claro intuito de instituir, por via obliqua, tributação *ad valorem*, violando de maneira flagrante o princípio constitucional da tipicidade tributária.

Como se sabe, no campo do Direito Tributário não há espaço para presunções, em consonância com o princípio da tipicidade tributária, corolário do princípio da reserva legal tributária (art. 150, I, CF/88), o qual prescreve que a obrigação tributária apenas surge quando verificado com precisão a ocorrência do fato jurídico tributário praticado pelo contribuinte (fato imponível), o qual deve estar previamente descrito em Lei (hipótese de incidência).

Assim, com a junção do fato imponível e hipótese de incidência, surge o fato gerador da obrigação tributária principal, pela qual o sujeito passivo (contribuinte), fica obrigado ao pagamento de prestação pecuniária a título de tributo, e o sujeito ativo (Estado), tem o direito de cobrá-lo. Esta adequação do fato à norma não se presume, ao contrário, deve ser sobejamente verificada pela fiscalização em cada caso concreto.

Nesse sentido, ensina IVES GANDRA DA SILVA MARTINS (2006, p. 185):

“É fechada a tipicidade de tributo e pena. É absoluta a reserva de lei. Sua veiculação normal deve conter toda a informação necessária para a aplicação da norma.”



Ainda sobre o princípio da tipicidade, afirma o jurista SACHA CALMON NAVARRO COELHO (2019, p. 200):

“A tipicidade tributária é cerrada para evitar que o administrador ou o juiz, mais aquele do que este, interfiram na sua modelação, pela via interpretativa ou integrativa.”

No presente caso, repete-se, a presunção constante no art. 51-A, §§ 1º e 2º da Lei Municipal nº 9.330/2017 é flagrantemente arbitrária, sem qualquer justificativa jurídica, econômica ou fática que a sustente.

Pelo exposto, deve ser declarado a inconstitucionalidade do art. 51-A da Lei Municipal nº 9.330/17 para que obste o Município a cobrar o ISSQN dos profissionais integrantes das sociedades uniprofissionais associadas a Requerente na forma *ad valorem* e com base em um faturamento presumido, conforme previsto nesta Lei, por violação do princípio constitucional da tipicidade tributária.

Por outro viés, a presunção de que os profissionais integrantes de sociedades uniprofissionais faturam mais do que os profissionais autônomos violam o princípio constitucional da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Primeiramente porque o comando legal do §3º Decreto lei nº 406/68, supracitado, é claro ao dispor que o tratamento a ser dispensado para os autônomos deve ser o mesmo dispensado para as sociedades (§1º), apenas se multiplicando pela quantidade de profissionais que atuam em seu nome. Quer-se alcançar exatamente a mesma grandeza econômica, a capacidade contributiva do profissional individualmente considerado, esteja ele integrando ou não uma sociedade.

A novel legislação desconsidera isso, enquanto os advogados autônomos são tributados, em média, por ano, com R\$-970,00 (novecentos e setenta reais), os profissionais integrantes de sociedades uniprofissionais serão tributados no valor de R\$-3.600,00 (três mil e seiscentos reais – 5% da base de 6.000 reais multiplicado por 12 meses). Trata-se de uma diferença de valores gritante!

Ora, não há nenhuma justificativa razoável, ou que se possa fundamentar em algum critério de diferenciação a fim de garantir uma igualdade material, para tratar de forma diferenciada os profissionais

integrantes de sociedades uniprofissionais daqueles que laboram de forma autônoma. Assim como os advogados autônomos, cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade uniprofissional também possui responsabilidade pessoal.

Os direitos e deveres dos profissionais sejam autônomos ou integrantes de sociedades uniprofissionais são absolutamente idênticos, consta da Lei 8/096/94, que dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e Ordem dos Advogados do Brasil.

Com efeito, ao prever a cobrança do ISSQN de forma mais onerosa sobre os profissionais integrantes das sociedades uniprofissionais relativamente aquela suportada pelos profissionais autônomos, a Lei Municipal nº 9.330/17 viola o princípio constitucional da isonomia tributária.

Veja-se, portanto, que o critério para instituição de tratamento desigual entre contribuintes deve ser razoável e proporcional, de modo a evitar o excesso e a desproporção, o que é exatamente o caso apresentado.

Dessa forma, o art. 51-A da Lei Municipal nº 9.330/17 do Município de Belém é inconstitucional ao cobrar o ISSQN dos profissionais integrantes das sociedades uniprofissionais na forma *ad valorem* e com base em um faturamento presumido, por violação do princípio constitucional da isonomia e capacidade contributiva, especialmente quanto as disposições na Constituição Estadual do Pará<sup>13</sup>,

---

<sup>13</sup> Art. 217. O Estado e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:  
§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados, segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.  
Art. 219. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado ao Estado e aos Municípios:  
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Além de todas as violações constitucionais e do entendimento pacífico em nossos Tribunais Superiores, se torna de extrema importância demonstrar que a Lei Municipal nº 9.330/17 também viola o posicionamento mais recente do Supremo Tribunal Federal, o qual julgou em abril deste ano um caso semelhante a este, no Recurso Extraordinário nº 940.769/RS, em sede de repercussão geral (Tema 918)<sup>14</sup>. Nas palavras do Ministro Edson Fachin:

---

<sup>14</sup> “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR NACIONAL. SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS. ADVOGADOS. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DE MUNICÍPIO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO FIXA. NATUREZA DO SERVIÇO. REMUNERAÇÃO DO LABOR. DECRETO-LEI 405-1968. RECEPÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 7/1973 DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE. CONFLITO LEGISLATIVO. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. 1. A jurisprudência do STF se firmou no sentido da recepção do Decreto-Lei 406/1968 pela ordem constitucional vigente com status de lei complementar nacional, assim como pela compatibilidade material da prevalência do cálculo do imposto por meio de alíquotas fixas, com base na natureza do serviço, não compreendendo a importância paga a título de remuneração do próprio labor. Precedente: RE 220.323, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ 18.05.2001. 2. É inconstitucional lei municipal que disponha de modo divergente ao DL 46/1968 sobre base de cálculo do ISSQN, por ofensa direta ao art. 146, III, “a”, da Constituição da República. 3. Reduziu-se o âmbito de incidência e contrariou-se o comando da norma prevista no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, por meio do código tributário porto-alegrense. Logo, há inconstitucionalidade formal em razão da inadequação de instrumento legislativo editado por ente federativo incompetente, nos termos do art. 146, III, “a”, do Texto Constitucional. 4. Fixação de Tese jurídica ao Tema 918 da sistemática da repercussão geral: “É inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional.” 5. Recurso extraordinário a que dá provimento, com a declaração incidental de inconstitucionalidade dos arts. 20, §4º, II, da Lei Complementar 7/73, e 49, IV, §§3º e 4º, do Decreto 15.416/2006, ambos editados pelo Município de Porto Alegre.” (grifos nossos) (RE 940769, Rel. Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24.04.2019).

“No caso do código tributário porto-alegrense, resta preconizado que a base de cálculo do ISSQN é específica (fixa ou per capita) apenas nas hipóteses em que a execução da atividade-fim não ocorra com participação de pessoa jurídica ou de pessoa física inabilitada ao exercício da advocacia. Ademais, utilizou-se, como base de cálculo, a importância paga a título de remuneração pelo trabalho do próprio contribuinte. Por conseguinte, reduziu-se o âmbito de incidência e contrariou-se o comando da norma prevista no art. 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, por instrumento legislativo inadequado editado por ente federativo incompetente, nos termos do art. 146, III, “a”, do Texto Constitucional.”

No caso julgado pelo STF, Lei Municipal e Decreto, ambos do município de Porto Alegre, inovaram em relação ao Dec-Lei 406/68, impondo condições não previstas na Lei Complementar para que as sociedades uniprofissionais possam estar sujeitas ao regime de tributação fixa.

A decisão proferida pela Corte, com força vinculante, foi explícita em afirmar que é inconstitucional lei municipal que estabelece impeditivos à submissão de sociedades profissionais de advogados ao regime de tributação fixa em bases anuais na forma estabelecida por lei nacional.

Ao analisar o caso e a ementa da decisão, fica cristalino o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Superior de que não cabe à legislação local criar embaraços a plena execução e eficácia do decreto federal, recepcionado como lei complementar federal – tributação fixa anual *per capita* – mostrando-se juridicamente inadmissível que Lei Municipal venha impor restrições, limites ou exigências em conflito com os termos estabelecidos pelo art. 9º, § 3º do Dec-lei 406/68.

Cabe menção aqui acerca da mudança de entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto a abstrativização do controle difuso de constitucionalidade, entendimento este adotado em 2017, na ADI 3.406, para expandir os poderes do Tribunal em relação à jurisdição constitucional: ainda que se declare inconstitucional ato normativo ou lei municipal (para a Min. Carmen Lúcia, a matéria do ato ou

da lei) em via incidental, deve-se adotar (nos termos do Min. Gilmar Mendes) interpretação expansiva ao art. 52, X da Constituição Federal para expandir os efeitos vinculantes, antes *inter partes*, para à todos (*erga omnes*).

Ainda que em dispositivo inaplicável diretamente ao caso concreto, o Código de Processo Civil, ainda em 2015, já veio adotando a mesma postura ao determinar em seu art. 535, §5º, que é inexigível obrigação reconhecida em título judicial que se fundamente em lei ou ato normativo, bem como em interpretação destes, tidos por inconstitucional, seja em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

Posto isso, observa-se que a Lei Municipal nº 9.330/17 não possui legitimidade para impor restrições, limites ou exigências para a aplicação plena do regime especial de tributação do ISSQN concedido às sociedades de profissionais, conforme estabelecido no Dec-Lei 406/68, motivo pelo qual o regime de tributação previsto no art. 51-A da referida Lei deve ter sua inconstitucionalidade declarada.

Inobstante a isto, em caso análogo no município de São Paulo, recentemente, foi deferida medida liminar em face da Lei do Município que, consoante entendimento do juízo, majorou o ISSQN relativo a sociedades uniprofissionais. Na ocasião, o Município, por meio da Lei Municipal nº 13.701/03, nos termos do art. 15, inciso II e §1º, determinou que o valor fixo, por profissional habilitado, seria de R\$ 1.995,26, considerando o ano-base de 2021 (valor atualizado).

Ocorre que, por meio da promulgação da Lei Municipal nº 17.719/21, em 27 de novembro de 2021, houve uma majoração do ISSQN para as sociedades uniprofissionais, consoante o art. 13 da indigitada lei, que estabeleceu faixas progressivas de receita bruta mensal para fins de base de cálculo do tributo<sup>15</sup>, com a possibilidade

---

<sup>15</sup> § 12. As faixas de receita bruta mensal são: I - R\$ 1.995,26 (mil novecentos e noventa e cinco reais e vinte e seis centavos) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, até 5 (cinco) profissionais habilitados; II - R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) multiplicados pelo número de profissionais

de alcançar até R\$ 60.000,00 reais de presunção de faturamento ao mês por profissional habilitado.

Nesse sentido a decisão fundamentou nos argumentos trazidos acima para afastar a arbitrariedade da lei paulistana.

## CONCLUSÃO

Ao buscar atender ao princípio da equidade, bem como aos riscos existentes na proximidade da tributação do ISSQN com a do IRPF para profissionais autônomos e sociedades de profissionais, a Constituição Federal recepcionou o art. 9º, §§1º e 3º do Dec.-Lei nº 406/88 como Lei Complementar.

Em sede de conclusão, a criação de uma base de cálculo fictícia em relação a prestação de serviços viola frontalmente o disposto no art. 9º, §§1º e 3º do Dec.-Lei nº 406/88, bem como o princípio da estrita legalidade tributária.

Igualmente, desrespeita o princípio da isonomia (art. 5º, *caput* e art. 150, II da CF), assim como ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º da CF), visto que a presunção geralmente estabelecida pelos municípios e, nos casos analisados, estabelecem critérios

---

habilitados, para o número de profissionais que superar 5 (cinco), até 10 (dez) profissionais habilitados; III - R\$ 10.000,00 (dez mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 10 (dez), até 20 (vinte) profissionais habilitados; IV - R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 20 (vinte), até 30 (trinta) profissionais habilitados; V - R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 30 (trinta), até 50 (cinquenta) profissionais habilitados; VI - R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 50 (cinquenta), até 100 (cem) profissionais habilitados; VII - R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 100 (cem).

progressivos, pressupondo que sociedades com o maior número de associados tenham, necessariamente, maior faturamento.

Nesse sentido, há igual ofensa ao princípio da razoabilidade, visto que tal presunção para incidência do tributo não guarda qualquer relação efetiva com a realidade de diversas sociedades consistentes de profissionais autônomos, o que resulta em patente inconstitucionalidade das legislações que presumem, arbitrariamente, tais faturamentos, representando verdadeiro desincentivo à livre associação, princípio caro na Constituição Federal (art. 5º, incisos XVII a XXI).

Deve-se atentar para que eventuais limitações por meio de legislações municipais implementem requisitos não definidos em lei complementar de caráter nacional, sob pena de afronta dos dispositivos anteriormente invocados.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*”. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1993.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. *Parecer: ISS. Sociedades Profissionais. Alterações promovidas pela Lei do Município de São Paulo nº 17.719/2021*. São Paulo, 2022.

COELHO, Sacha Calmon. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. *Parecer: Alteração trazida pela Lei Municipal n. 17.719/2021*. São Paulo, 2022.

MARTINS, Ives Gandra. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. *Parecer: Análise da constitucionalidade do art. 13 da lei nº 17.719, de 26 de novembro de 2021, do município de São Paulo, que alterou a base de cálculo do iss das sociedades de advogados*. São Paulo, 2022.

SOUSA, Rubens Gomes de. O Imposto sobre Serviços e as sociedades prestadoras de serviços técnicos profissionais, *Revista de Direito Público* n. 20, São Paulo: RT, abr./maio, 1972.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*, Rio de Janeiro: Ed Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Parecer inédito não publicado, de 02.10.2003, apud REZENDE, Condorcet; BRIGAGÃO, Gustavo; SOUZA, Alisson Carvalho. A base de cálculo do ISS devido pelas sociedades profissionais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *ISS na lei complementar n. 116/2003 e na Constituição*. São Paulo, Manole, 2004. p. 413.



# O APROVEITAMENTO CRÉDITOS DE ICMS NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE: EFEITOS PRÁTICOS DA ADC 49 E O DIREITO À NÃO CUMULATIVIDADE

*Victoria Cascaes Brito*<sup>1</sup>

*Orientadora: Luma Cavaleiro de Macedo Scaff*<sup>2</sup>

## RESUMO

O julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 49 sedimentou a posição do Supremo Tribunal Federal de que a hipótese de incidência do ICMS é a operação jurídica de circulação da mercadoria envolvendo transmissão de titularidade ao destinatário final, declarando-se a inconstitucionalidade da exigência do imposto nas transferências entre estabelecimentos de mesmo titular. Entretanto, ainda resta insegurança jurídica sobre os efeitos práticos da ADC, em especial sobre a possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS

---

<sup>1</sup> Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Pará.

<sup>2</sup> Doutora em Direito Financeiro pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direitos Humanos pela Universidade de São Paulo. Graduada em Direito pela Universidade Federal do Pará. Advogada. Professora no curso de graduação em Direito da Universidade Federal do Pará. Professora na Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Pará. Professora no Mestrado Profissional em Direito e Desenvolvimento da Universidade Federal do Pará. Ex-pesquisadora bolsista da Fundação Ford. Membro da Rede de Pesquisa Junction Amazonian Biodiversity Units Research Network Program (JAMBU-RNP). Coordenadora do projeto de pesquisa Financiando Direitos @financiandodireitosgp.

quando houver transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, havendo dois posicionamentos majoritários: contrário à manutenção dos créditos, em razão do art. 155, §2º, inciso II, “a” e “b”, da Constituição Federal (CF), e favorável, em respeito ao princípio da não cumulatividade. Assim, o presente artigo busca responder ao seguinte questionamento: há possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS quando houver transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte após a decisão em sede da ADC 49? Para tanto, por meio de abordagem hipotético-dedutiva, analisou-se se a transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo titular encaixa-se nas hipóteses do art. 155, §2º, inciso II, “a” e “b”, da CF, o que implicaria impossibilidade de creditamento. É possível concluir que a transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo contribuinte não se encaixa nos conceitos de não-incidência ou isenção, sendo possível a manutenção dos créditos.

## 1. INTRODUÇÃO.

Em 19 de abril de 2021, o Plenário do STF, por unanimidade, determinou a impossibilidade de exigência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos de mesma pessoa jurídica, julgando improcedente o pedido formulado pelo estado do Rio Grande do Norte na ADC nº 49, declarando inconstitucionais os seguintes dispositivos da Lei Complementar (LC) nº 87/96 (Lei Kandir): (i) o inciso II, do §3º, do artigo 11, que trata da autonomia dos estabelecimentos; (ii) o trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular” constante do inciso I do artigo 12; e (iii) o §4º do artigo 13, o qual dispõe sobre a base de cálculo nas operações com estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Essa discussão não é novidade no ordenamento jurídico brasileiro: desde a década de 70, é possível encontrar posicionamentos no sentido de que o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não deveria incidir sobre as operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa. (ATALIBA, GIARDINO. P. 102-104. 1983)

Em 1996, foi editada a Súmula nº 166 pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), pacificando que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. Em 2010, no rito dos recursos repetitivos, esse entendimento foi reiterado no REsp nº 1.125.133 (Tema nº 259) e, dez anos depois, em 2020, o Supremo Tribunal Federal consolidou tal racional, decidindo também no mesmo sentido, em sede de repercussão geral do ARE nº 1.225.885 (Tema nº 1.099).

A Administração Tributária manteve as cobranças de ICMS sobre as operações envolvendo a transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, alegando a inaplicabilidade do entendimento a operações interestaduais e a necessidade de aplicar o artigo 12, I, da Lei Kandir, o qual segue vigente. Desse modo, os contribuintes que pretendessem contestar essa exigência poderiam buscar o Poder Judiciário.

Foi apenas em 2021 que o STF consolidou este entendimento com eficácia erga omnes, por meio da ADC 49. No entanto, apesar de finalmente restar pacificado que “o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual”, um questionamento ainda segue sem solução e norteou o desenvolver deste artigo: há possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS quando houver transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte após a decisão em sede da ADC 49?

Sobre estas dúvidas ainda paira grave insegurança jurídica, havendo dois posicionamentos majoritários: de um lado, defende-se a determinação de estorno dos créditos de ICMS tomados pelo estabelecimento da pessoa jurídica que deu entrada tributada, em razão do art. 155, §2º, inciso II, “a” e “b”, da Constituição Federal, que veda o aproveitamento dos créditos nos casos de isenção ou não incidência em operação posterior ou anterior; de outro, defende-se a manutenção dos créditos tomados.

Dessa forma, o presente artigo buscar analisar *se há possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS quando houver transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte após a decisão em sede da ADC 49.*

Para tanto, serão analisados os conceitos de “não incidência” e “isenção”, hipóteses previstas no art. 155, §2º, inciso II, “a” e “b”, da Constituição Federal, como exceções ao princípio da não cumulatividade, a fim de verificar se a “transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo contribuinte” encaixa-se em um deles. Caso a resposta seja positiva, a manutenção dos créditos tomados em operação envolvendo transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo contribuinte seria vedada.

Assim, primeiramente, analisa-se a hipótese de incidência do ICMS em sua moldura constitucional; depois, segue-se para a análise da ADC nº 49, explicando o resultado alcançado pelo STF; por fim, analisa-se o encaixe da “transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo contribuinte” nos conceitos de não incidência e isenção.

A metodologia utilizada é hipotético-dedutiva, por meio da exploração de duas hipóteses em relação ao problema de pesquisa supramencionado: (i) pela possibilidade de manutenção dos créditos tomados em operações envolvendo transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, em razão do entendimento de que não há vedação ao aproveitamento desses créditos e que o aproveitamento de créditos decorre da não-cumulatividade, direito individual constitucionalmente previsto, ou (ii) pela impossibilidade de manutenção, em razão do entendimento de que a transferência entre estabelecimentos de mesmo titular está abarcada pelas hipóteses de exceção ao princípio da não-cumulatividade prevista no art. 155, §2º, inciso II, «a» e «b», da Constituição Federal.

## **2. O IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS**

O art. 155, II,<sup>3</sup> da Constituição Federal de 1988 regula o tributo de competência estadual ICMS cuja hipótese de incidência envolve múltiplos impostos “dentro” do imposto.

---

<sup>3</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza (CARRAZZA, 2003, P. 34 e 35) e Regina Helena Costa (COSTA, 2021, p. 138) entendem que a sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: (i) operações relativas à circulação de mercadorias; (ii) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) prestação de serviços de comunicação; (iv) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica e (v) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Já Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2008, P. 645) entende pela existência de três regras-matriz, quais sejam, (i) realizar operações relativas à circulação de mercadorias; (ii) prestar serviços de comunicação; e (iii) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

Neste artigo, o escopo é o ICMS sobre operações de circulação de mercadorias.

A Lei Complementar (LC) nº 87/96 (Lei Kandir) estabelece as normas gerais relativas ao ICMS. Não obstante, a norma não esclarece o sentido do termo “operação”, limitando-se a listar, não exaustivamente, exemplos do que seria considerado “operação”.<sup>4</sup>

Geraldo Ataliba define “operações” para fins de incidência do ICMS como “atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes” (ATALIBA, GIARDINO, 1983, P. 104). Dessa forma, observa-se

---

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

<sup>4</sup> Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Art. 2º O imposto incide sobre: I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; (...)

que “operação” é tratada como sinônimo de negócio jurídico, mais especificamente, mercantil.<sup>5</sup>

Sobre o termo “circulação”, o diploma traz apenas disposições vagas<sup>6</sup>, que tornam possível concluir que o termo seria sinônimo de “saída”, o que poderia abarcar, inclusive, transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Tal entendimento, já no início dos anos 90, foi adotado pela jurisprudência brasileira, quando os tribunais se manifestaram no sentido de que simples circulação física de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo proprietário não bastava para caracterizar o fato gerador do tributo, já que não configurava circulação jurídica.<sup>7</sup> Em 1996, foi editada a Súmula 166 do STJ pacificando o entendimento.

Quanto à conceituação de “circulação”, afirma Ataliba<sup>8</sup>:

Em termos jurídicos, circular é mudar de titular; circular é mudar de pertinência jurídica. Circulação jurídica é mutação de titular. Não há identidade entre situação física ou econômica (inapreciável juridicamente) e circulação jurídica.

---

<sup>5</sup> Nesse sentido: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Parecer 0113/90: “o fato gerador do icms – o conceito de operação mercantil, à luz da nova constituição – indexação por atraso de pagamento não constitui fato gerador do tributo” In Aspectos tributários da nova Constituição. São Paulo: Resenha Tributária, 1990. p. 11-61.

<sup>6</sup> “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (...)

<sup>7</sup> Como se observa pelos seguintes precedentes do STJ: REsp 37.842/SP, Rel. Min. José de Jesus Filho, DJ 13.12.1993; REsp 23.184/PR, Relator: MIN DEMÓCRITO REINALDO, DJ 06.11.1995; REsp: 58.729-8/SP, Relator: MIN. PEÇANHA MARTINS, DJ 22.04.1996. Neste último, consta no voto do Relator que “a divergência jurisprudencial trazida aos autos, representada por um único julgado deste STJ, proferido em março de 1991, já se encontra **superada**, por isso que não se presta à comprovação do dissídio alegado”, referindo-se a decisão que reconheceu a incidência do ICMS em mera hipótese de circulação física de mercadoria.

<sup>8</sup> ATALIBA, Geraldo. Parecer publicado nas R.F. 250/115

Tanto é assim que, juridicamente, os móveis circulam e, no entanto, fisicamente não podem fazê-lo.<sup>9</sup>

Leciona o autor (ATALIBA, 1996, P. 246):

a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo ‘operação’ mais do que no tema ‘circulação’. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação. O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta.

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 1980, P. 253-254) afirma que “o tributo não onera a circulação de mercadorias, mas as operações a ela relativas” e que o critério material do imposto deve ser “operações”.

Ora, o ICMS não pode incidir sobre o simples deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte,

---

<sup>9</sup> No mesmo sentido: em MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, Editora Malheiros, 11ª edição, p. 259 “Operações relativas à circulação de mercadorias são quaisquer atos ou negócios, independentemente da natureza jurídica de cada um deles, que implicam a circulação de mercadorias, vale dizer, que implicam mudança da propriedade das mercadorias, dentro da circulação econômica que as leva da fonte até o consumidor. E em MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática, Editora Dialética, 11ª edição, p. 14: “Circular é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, equivale a declarar, à sombra de um ato ou de um contrato, nominado ou inominado. Movimentação com mudança de patrimônio.” E em SCHOUERI, Luís Eduardo. GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela; DA SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. A tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. P.245 a 268. Editora Saraiva, 2018. P. 10: “uma “operação relativa à circulação” implica, em geral, um ato de transmissão, i.e., o que se tributa são as várias etapas do ciclo econômico de um bem, em direção a seu consumo final.”

justamente por não se configurar nessa hipótese circulação jurídica de mercadoria.<sup>10</sup>

Analisando o conceito de “mercadoria”, define José Souto Maior Borges (BORGES, 1975, P. 85):

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria.<sup>11</sup>

Assim, percebe-se que, para fins de incidência do ICMS, a operação relativa à circulação de mercadoria deve (i) configurar operação, enquanto negócio jurídico; (ii) que implique a circulação jurídica, ou seja, que acarrete a transferência de titularidade de um bem móvel; 3)

---

<sup>10</sup> Nesse sentido, temos em CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 36: “é bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e, não, meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência de uma pessoa para outra da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. Esta ideia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino etc. (...)). Em COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional em sua Moldura Constitucional. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2021. P. 140: “”operação de circulação de mercadoria” traduz negócio jurídico (...) não se trata, à evidência, de mera circulação física, não obstante o disposto no art. 12, I, da LC 87/1996 sugira que a obrigação de pagar imposto em foco ocorra também quando da saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, *ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*. No deslocamento físico da mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular não há operação de circulação de mercadoria, que exige a transferência de propriedade.”

<sup>11</sup> Temos o mesmo conceito em: CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 41.



e que esse bem seja caracterizado como mercadoria, isto é, seja posto no ciclo comercial com o intuito de lucro (ato de mercancia). Não verificado um desses três elementos, não se há falar em surgimento da obrigação tributária respectiva. (CALCINI, PRATA, 2021)

Estabelecida a hipótese de incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, faz-se necessário o princípio da não cumulatividade, regra constitucional<sup>12</sup> específica que ganha destaque na sistemática do tributo.

A não cumulatividade significa que o imposto devido na operação mercantil anterior representará um crédito a ser deduzido da quantia de imposto a pagar nas operações mercantis subsequentes. Estabelece-se um sistema de compensação de créditos, buscando-se evitar o “efeito cascata”, ou seja, a incidência de imposto sobre imposto.<sup>13</sup> A não cumulatividade é a expressão do princípio da capacidade contributiva (COSTA, 2021, P. 136). Define Fabiana Del Padre Tomé (TOMÉ, 2013, 204):

O conceito “não-cumulatividade” utilizado pela Constituição Federal é uniforme: consiste em sistemática constitucional erguida com a finalidade de evitar uma superposição de cargas tributárias 91

---

<sup>12</sup> “Art. 155.

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

<sup>13</sup> Vale mencionar lição de Carrazza: “Pela regra da não cumulatividade (que a doutrina, de um modo geral, chama de princípio da não cumulatividade), o montante de ICMS recolhido em cada operação mercantil ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação transforma-se num crédito fiscal, que será deduzido do quantum de imposto a pagar quando da prática de novas operações mercantis ou prestações de serviços, por novos comerciantes ou industriais”. CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo: Malheiros. 2013. P. 1109.

Por meio da Emenda 3/1993, positivou-se em texto constitucional exceção à não cumulatividade: não se poderá aproveitar de créditos do ICMS quando a operação anterior ou subsequente for isenta ou não sofrer incidência do imposto.<sup>14</sup> Tal disposição é alvo de críticas<sup>15</sup>, sendo questionada sua constitucionalidade sob o aspecto formal<sup>16</sup> e também material, já que “esse regime excepcionador da não cumulatividade nas hipóteses de isenção e não incidência fere o princípio da isonomia, onerando, desigualmente, aquele que não poderá se creditar” (COSTA, 2021, P. 137).

Sobre a regra de não cumulatividade, leciona Carrazza (CARRAZZA, 2013, P. 1110):

É evidente que esta regra só encontra limitações na própria Constituição. Melhor dizendo, não pode ser restringida nem por lei complementar, nem por lei ordinária, nem por convênio, nem, muito menos, por ato administrativo. As restrições à não cumulatividade do ICMS estão contidas no art. 155, § 2º, II, «a» e «b», da CF.

Enquanto norma concretizadora do princípio da capacidade contributiva, a não cumulatividade configura direito individual, não

---

<sup>14</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

<sup>15</sup> Nesse sentido, temos manifestações de Regina Helena Costa, Roque Antônio Carrazza. A crítica também foi levantada, de forma tangente, em sede da ADI 939 pelo STF, que tratava da inconstitucionalidade de dispositivos da Emenda 3/1973. (STF - ADI: 939 DF, Relator: Min. SYDNEY SANCHES, Data de Julgamento: 15/12/1993, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755).

<sup>16</sup> Por violação a direito individual (art. 60, §4º, IV, CF), qual seja, o direito à não-cumulatividade

podendo ser abolido. Afirma o autor que “O direito à não cumulatividade do ICMS é “cláusula pétrea”, que só poderia ter sido anulada ou restringida pelo poder constituinte originário; nunca pelo derivado.” (CARRAZZA, 2013, P. 1110):<sup>17</sup>

Ora, se nem mesmo o constituinte derivado tem poderes para restringir a não-cumulatividade, é certo que não se pode admitir que o Poder Judiciário profira decisão que atente contra este direito constitucional, sob pena de atentar contra o princípio da capacidade contributiva.

Não obstante, um dos possíveis efeitos práticos da ADC nº 49, o qual será foco deste artigo, é justamente a restrição à não-cumulatividade. Isso porque um dos dois posicionamentos majoritários quanto aos efeitos da decisão sobre os créditos de ICMS quando houver transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo titular defende a determinação de estorno dos créditos de ICMS tomados pelo estabelecimento da pessoa jurídica que deu entrada tributada, em razão do retrotranscrito art. 155, §2º, inciso II, “a” e “b”, da Constituição Federal, que veda o aproveitamento dos créditos de ICMS nos casos de isenção ou não incidência em operações anteriores ou subsequentes. Leciona José Eduardo Soares de Mello (MELLO, 2003, P. 211):

Supondo-se que, em algum momento, ou em determinada operação, o ente tributante venha a estabelecer a proibição total ou parcial do dever-podeer do contribuinte de creditar-se do imposto incidente nas operações anteriores, estará ele, a um só tempo, provocando o efeito cumulativo, condutor de um aumento artificial no preço das mercadorias, em prejuízo do consumidor final.

Assim, faz-se necessário analisar os conceitos de “isenção” e “não incidência”, a fim de determinar se a não cobrança do ICMS

---

<sup>17</sup> No mesmo sentido: MELLO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e prática. 6ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2003. P. 211.

quanto da transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo titular subsome-se a uma destas hipóteses, o que respaldaria a determinação de estorno dos créditos de ICMS tomados.

## 2.1. A ADC 49: fatos e razões de decidir.

A unanimidade do Plenário do STF, no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) n<sup>a</sup> 49, ajuizada pelo Governador do Estado do Rio Grande do Norte, declarou a inconstitucionalidade do artigo 11, § 3<sup>o</sup>, inciso II, artigo 12, inciso I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e do artigo 13, § 4<sup>o</sup>, todos da Lei Complementar n<sup>o</sup> 87, de 13 de setembro de 1996<sup>18</sup>, determinando que o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual.

A ação, iniciada em 15 de agosto de 2017, buscava a declaração de constitucionalidade dos dispositivos, a fim de garantir seu direito-dever de recolher ICMS nas operações envolvendo transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular –na contramão

---

<sup>18</sup> “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (...) § 3<sup>o</sup> Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: (...) II – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular. Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (...) Art. 13. A base de cálculo do imposto é: (...) § 4<sup>o</sup> Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II – o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; III – tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacista do estabelecimento remetente.

do que vinha decidindo a jurisprudência desde o início dos anos 90, como visto.

O Estado autor, em síntese, argumentou em sua Exordial<sup>19</sup> que, em razão da autonomia dos estabelecimentos, instituída pelo art. 6º, §2º do Decreto-lei 406/1968 e atualmente prevista no art. 11, § 3º, inciso II, da LC 87/1996, é perfeitamente válida a tributação de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos autônomos do mesmo sujeito passivo, mesmo porque foi expressa opção do legislador tributar a circulação física e econômica e não a circulação jurídica (com transferência de titularidade) como quer fazer valer a doutrina e a jurisprudência por meio da Súmula 166.

Ademais, alega que as operações interestaduais de circulação de mercadorias entre estabelecimentos autônomos do mesmo sujeito passivo são extremamente relevantes, mesmo porque implicam a alteração do sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS e o direito ao aproveitamento dos créditos da não cumulatividade.

No entanto, o STF reafirmou sua própria jurisprudência, firmada em 2020 no ARE nº 1.255.885/MS, onde se firmou a Tese de Repercussão Geral nº 1.099: “Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.”<sup>20</sup>, e ratificou entendimento do STJ estampado na Súmula 166<sup>21</sup>. Dispôs o Min. Relator:

---

<sup>19</sup> BRASIL, STF. ADC 49. Relator Min. Edson Fachin. DJ Nr. 206 do dia 12/09/2017 Petição Inicial (ID 49647/2017). Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5257024>

<sup>20</sup> BRASIL, STF. ARE 1255885. Tema 1.099. Min. Relator Luiz Fux. DJ Nr. 228 do dia 15/09/2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5854428>

<sup>21</sup> “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. (SÚMULA 166, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/08/1996, DJ 23/08/1996, p. 29382)

A hipótese de incidência do tributo é, portanto, a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. A operação somente pode ser tributada quando envolve essa transferência, a qual não pode ser apenas física e econômica, mas também jurídica.

Embora reste, dessa forma, pacífica a questão, alguns pontos não foram abarcados da decisão, restando as dúvidas:

- (i) Está definitivamente abolido o princípio da autonomia dos estabelecimentos para os fins de recolhimento de ICMS?
- (ii) Como ficam os créditos de ICMS tomados pelo estabelecimento da pessoa jurídica que deu entrada tributada? Deverá haver estorno pela saída “não tributada”?
- (iii) Caso haja modulação temporal no dispositivo da ADC nº 49, isso significaria a adequação das cobranças de ICMS formuladas pelas Unidades Federativas (UFs) anteriormente ao marco temporal eventualmente definido?
- (iv) Ficam igualmente declaradas inconstitucionais de plano – e por arrastamento – as normas estaduais que contêm o mesmo conteúdo jurídico daquelas previstas na Lei Kandir que foram declaradas inconstitucionais na ADC 49? (D’ANGIOLI, DA SILVA, COSTA. 2021)

Buscando esclarecimentos, o Estado autor opôs embargos de declaração em face do acórdão, que ainda seguem pendentes de julgamento. Na oportunidade, o Governador do Estado do Rio Grande do Norte reconheceu que a ADC nº 49 poderia afetar os contribuintes “dada a vedação constitucional ao aproveitamento de créditos anteriores à operação sobre a qual não incide o tributo”.

De fato, é possível observar que a ADC nº 49 deixou de pacificar vários aspectos relacionados à transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, em especial suas consequências no sistema não cumulativo do ICMS, sendo notória a insegurança jurídica quanto à possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS quando houver transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte após a decisão em sede da ADC 49.

Neste artigo, teremos como escopo a análise desta controvérsia, buscando compreender quais os efeitos da ADC 49 sobre os créditos de ICMS tomados pelo estabelecimento da pessoa jurídica que deu entrada tributada e se deverá haver estorno pela saída “não tributada” ou se é possível a manutenção dos créditos tomados.

### **3. O ART. 155, §2º, INCISO II, “A” E “B”: ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA.**

A Constituição Federal<sup>22</sup> veda o aproveitamento de créditos de ICMS nos casos de isenção ou não incidência em operações anteriores ou subsequentes, restringindo a não-cumulatividade.

Um dos possíveis efeitos práticos da ADC 49 é a determinação de estorno dos créditos tomados pelo remetente das mercadorias enviadas a estabelecimento do mesmo titular.

Isso porque “a ADC nº 49 excluiu do ordenamento jurídico dispositivos da Lei Kandir que possibilitavam (i) a exigência de débitos de ICMS pelos Estados na saída de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e (ii) por consequência, a possibilidade de registro de créditos de ICMS vinculados a essas mercadorias.” (MENESES, 2021, P. 10)

Em face desta possibilidade, os estudos doutrinários<sup>23</sup> mostram que uma vez a remessa de mercadorias entre estabelecimentos do

---

<sup>22</sup> art. 155, §2º, inciso II, “a” e “b”

<sup>23</sup> É o que se observa pelas recentes contribuições: Meneses, César Chinaglia, *op cit*; DE AGUIAR, Bruno Henrique Coutinho. Os efeitos do julgamento da adc 49 sobre os créditos da não-cumulatividade do icms: direito ao crédito ou estorno? In: FGV DIREITO S: Law School Legal Studies Research Paper Series. Vol. 9, No. 2: Jun 29, 2021; DAHI, Samir Antônio. CAMARGO, Marcela Adari. ROTUNNOO, Álvaro. O futuro do ICMS nas transferências entre estabelecimentos. Revista Conjur. Publicado em: 17 de novembro de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-nov-17/opiniao-futuro-icms-transferencias-entre-estabelecimentos> BARRETO, Aires Fernandino. ICMS – transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – direito

mesmo titular, por estar fora do campo de incidência do ICMS e não ser considerada “operação”, sequer poderia ser passível de isenção ou não incidência, de modo que não se subsume ao disposto no art. 155, §2º, inciso II, “a” e “b” da Constituição Federal.

Não se encaixando a “transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte” nas hipóteses deste dispositivo, o único no ordenamento brasileiro a limitar a possibilidade de creditamento e, conseqüentemente, o direito à não cumulatividade, não é possível entender pela impossibilidade de aproveitamento dos créditos tomados quando da remessa de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, uma vez que, como visto, tal limitação de direito seria inconstitucional.

Assim, se faz basilar a análise dos conceitos de “isenção”<sup>24</sup> e “não incidência”, a fim de determinar a subsunção da operação de transferência entre estabelecimentos de mesmo contribuinte a uma destas hipóteses –o que permitiria a determinação de estorno.

Sobre o conceito de “incidência”, leciona Geraldo Ataliba (ATALIBA, 1999, P. 42) que

com as cautelas que as comparações impõem, (a incidência) é fenômeno parecido com a descarga elétrica sobre uma barra de ferro. Recebendo a descarga, a barra passa a ter a força de atrair os metais. Substancialmente a barra persistirá sendo ferro. Por força, entretanto, da descarga, adquirirá a propriedade de ser apta a produzir esse específico efeito de imã – Incidência é a descarga elétrica.

José Souto Maior Borges (BORGES, 1980, P. 148) leciona: “dá-se a incidência da regra jurídica quando o suporte fático abstrato, nela

---

ao aproveitamento de créditos – compensação – autonomia das operações. Revista de Direito Tributário, v. 68. São Paulo: Malheiros, s.d.

<sup>24</sup> O conceito de isenção é alvo de extenso debate doutrinário. Para maiores detalhes, ver: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário; BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário; BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro; MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário; CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário; dentro outros.



previsto hipoteticamente, ocorre, concretamente, no mundo dos fatos (suporte fático concreto), daí resultando o fato jurídico”.

Resume Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI, 2021, P. 525):

Incidência existe quando a situação, compreendida no campo da competência, foi contemplada pelo legislador para dar nascimento à relação tributária.

A definição do termo incidência na doutrina, tanto tributária, quanto da Teoria Geral do Direito, é uniforme. (DE MESQUITA, 1996) Assim, pode-se afirmar que são dois os requisitos cumulativos para que haja incidência: (i) deve haver competência tributária e (ii) deve haver lei que institua o tributo.

Quanto à definição de não incidência, não há uniformidade doutrinária: de um lado<sup>25</sup>, entende-se que a incidência e a não incidência são termos negativos<sup>26</sup>, que se excluem entre si; de outro<sup>27</sup>, entende-se que, “nas hipóteses de não-incidência, o tributo não é devido porque não chega a surgir a própria obrigação tributária, buscando distinguir não-incidência de isenção, hipótese em que o tributo seria devido a princípio, porque existiria a obrigação, mas a lei dispensaria o seu pagamento.” (BORGES, 1980, P. 156)

---

<sup>25</sup> Compartilham deste entendimento: Walter Barbosa Corrêa, Marcos Bernardes de Meio, Ives Gandra da Silva Martins, Alfredo Augusto Becker, Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmom Navarro Coelho, Luís Eduardo Schoueri, entre outros.

<sup>26</sup> “Termos negativos ou contraditórios são termos que se excluem, sem possibilidade de meio-termo entre eles. Exemplo: branco e não branco, julgamento procedente e julgamento improcedente, residencial e não residencial, ser e não ser.” Nascimento, Edmundo Dantes do, *Lógica Aplicada à Advocacia*, 4.<sup>a</sup> ed., p. 33, São Paulo: Ed. Saraiva, 1991. Apud DE MESQUITA, Carlos José Wanderley. Poder de tributar, isenção e imunidade: 1<sup>a</sup> parte. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* | vol. 15/1996 | p. 95 - 118 | Abr - Jun / 1996 | DTR\1996\204.

<sup>27</sup> Compartilham deste entendimento: Gilberto de Ulhôa Canto e José Souto Maior Borges, entre outros.

Luís Eduardo Schoueri (SCHOUERI, 2021, P. 252–253): dispõe que “a não incidência revelará situação contida no campo da competência, mas deixada de lado pelo legislador no momento de descrição da hipótese. (...) reserva-se usualmente a expressão para se referir ao campo não coberto pela incidência por falta de previsão legal”.

Alerta Hugo de Brito Machado (MACHADO, 1997) que “o legislador muitas vezes trata como de não incidência casos de isenção e isto tem efetivamente ensejado dúvidas intermináveis.”. Então, sobre a distinção entre não-incidência e isenção, leciona o autor:

Distingue-se a isenção da não incidência. Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência, ou suporte fático da norma de tributação, sendo objeto da isenção a parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação. A não incidência, diversamente, configura-se em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência. (MACHADO, 2004)

O ICMS, por exemplo, tem como hipótese de incidência, entre outras, as “operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”. Um fato que não caiba nessa hipótese, nem nas outras que a lei enuncia, é caso de não incidência do ICMS. Desnecessário que uma lei o indique como tal. Entretanto, se a lei exclui da incidência do imposto uma operação relativa à circulação de mercadorias, fato que estaria, não fora essa lei, incluído na hipótese de incidência tributária, ou se diz que determinada pessoa, ou categoria de pessoas, não será devedora do imposto, tem-se uma isenção, que é, assim, uma exceção à norma de tributação. (MACHADO, 1997)

O Código Tributário Nacional<sup>28</sup> trata da isenção como modalidade de exclusão do crédito tributário. Isenção é definida por Ruy

---

<sup>28</sup> Art. 175, I

Barbosa Nogueira (NOGUEIRA, 2019, P. 81) como é “a dispensa do tributo devido, feita por disposição expressa da lei e por isso mesmo excepcional.”<sup>29</sup> Para que haja isenção, portanto, é necessário que haja lei a instituindo.

Assim, é possível concluir que não há subsunção do fato “transferência de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo titular” à hipótese de isenção ou não-incidência.

Quanto à isenção, tal conclusão é óbvia, uma vez que não há previsão legal afastando parcela da hipótese de incidência.

Ora, certo é que a incidência e não incidência são complementares, justamente por esgotarem o campo da competência tributária. Schoueri (SCHOUERI, 2021, P. 252-253). Dessa forma, havendo o julgamento da ACD 49 determinado que “A hipótese de incidência do tributo é, portanto, a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. A saída de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte está fora do conceito de ‘operação’”, percebe-se que este fato está fora da competência do ICMS, não havendo subsunção à hipótese de não-incidência.

Assim, a remessa de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, por estar fora do campo de incidência do ICMS, já que não é considerada “operação”, sequer poderia ser passível de isenção ou não incidência, não tendo qualquer efeito fiscal.

#### **4. CONCLUSÃO.**

Conclui-se que há possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS quando houver transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte após a decisão em sede da ADC 49, uma vez que (i) esse aproveitamento é direito individual constitucionalmente

---

<sup>29</sup> Entendem da mesma forma: Aliomar Baleeiro, Gomes de Sousa, Ulhoa Canto, entre outros.

garantido, qual seja, o direito à não-cumulatividade, e (ii) a “transferência entre estabelecimentos de mesmo titular” não se encaixa em nenhuma das hipóteses de exceção à não-cumulatividade, previstas no art. 155, §2º, inciso II, “a” e “b”, da CF.

A decisão em sede da ADC nº 49 reconheceu que o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual, reafirmando que o critério material da regra matriz de incidência do ICMS é “ato mercantil que transmite a propriedade da mercadoria para um terceiro”, sendo este o sentido do vocábulo “operação”.

Dessa forma, o fato “transferência entre estabelecimentos de mesmo contribuinte” não se subsume à hipótese “operações relativas a circulação de mercadoria”, exatamente por não se tratar de “operação”.

Não havendo subsunção do fato à hipótese de incidência do ICMS, é certo que se trata de fato alheio, estranho, à competência tributária do ICMS.

Dessa forma, constata-se que este fato não pode ser abarcado pelo conceito de “isenção”, tampouco de “não-incidência”, uma vez que ambos pressupõem situação contida no campo da competência do imposto e tão somente (a) afastada por lei, em se tratando de isenção ou (b) deixada de lado pelo legislador no momento de descrição da hipótese, em se tratando de não-incidência.

Portanto, o fato “transferência entre estabelecimentos de mesmo contribuinte” não se encaixa nas hipóteses constantes no art. 155, §2º, inciso II, “a” e “b”, da CF.

Uma vez que, (a) o supracitado dispositivo é o único a trazer exceção ao princípio da não cumulatividade e (b) o princípio da não cumulatividade é direito individual constitucionalmente previsto, não podendo ser suprimido ou restringido, sob pena de ofensa ao artigo art. 60, §4º, IV, CF, conclui-se que não há qualquer vedação à manutenção dos créditos de ICMS quando houver transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mesmo após a decisão em sede da ADC 49.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFIAS

ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro – 1ª ed. São Paulo, RT, 1996

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª edição, 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros. 1999.

ATALIBA, Geraldo. Parecer publicado nas R.F. 250/115

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição constitucional do ICM – operações, circulação e saída. Revista de Direito Tributário, v. 25/26, ano 7. São Paulo: RT, 1983, p. 104.

Nesse sentido: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Parecer 0113/90: “o fato gerador do icms – o conceito de operação mercantil, à luz da nova constituição – indexação por atraso de pagamento não constitui fato gerador do tributo” In Aspectos tributários da nova Constituição. São Paulo: Resenha Tributária, 1990. p. 11-61.

BARRETO, Aires Fernandino. ICMS – transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte – direito ao aproveitamento de créditos – compensação – autonomia das operações. Revista de Direito Tributário, v. 68.

Borges, José Souto Maior, Isenções Tributárias, 2.ª ed., p. 9, São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BORGES, José Souto Maior. Questões Tributárias. Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1975.

BRASIL, STF. ADC 49. Relator Min. Edson Fachin. DJ Nr. 206 do dia 12/09/2017 Petição Inicial (ID 49647/2017). Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5257024>

BRASIL, STF. SÚMULA 166, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/08/1996, DJ 23/08/1996.

CALCINI, Fábio Pallaretti. PRATA, Gabriel Magalhães Borges. Não incidência do ICMS sobre quebras na exportação de produtos agrícolas. Revista Consultor Jurídico. 30 de julho de 2021. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2021-jul-30/direito-agronegocio-nao-incidencia-icms-quebras-exportacao-produtos-agricolas>

CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo: Malheiros. 2013.

CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de Incidência do ICM. Revista de Direito Tributário. São Paulo, ano IV, p.251-268, nº 11-12, janeiro/junho de 1980.

CARVALHO, Paulo de Barros. Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008.

COSTA, Regina Helena. Código Tributário Nacional em sua Moldura Constitucional. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2021.

DAHI, Samir Antônio. CAMARGO, Marcela Adari. ROTUNNOO, Álvaro. O futuro do ICMS nas transferências entre estabelecimentos. Revista Conjur. Publicado em: 17 de novembro de 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-nov-17/opiniao-futuro-icms-transferencias-entre-estabelecimentos>

D'ANGIOLI, Paulo Henrique Garcia. DA SILVA, Rodrigo Tomiello. COSTA, José Guilherme Fontes de Azevedo. ADC 49: dos limões à limonada? Jota. Publicado em 02/10/2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/adc-49-dos-limoes-a-limonada-02102021>

DE AGUIAR, Bruno Henrique Coutrinho. Os efeitos do julgamento da adc 49 sobre os créditos da não-cumulatividade do icms: direito ao crédito ou estorno? In: FGV DIREITO S: Law School Legal Studies Research Paper Series. Vol. 9, No. 2: Jun 29, 2021;

DE MESQUITA, Carlos José Wanderley. Poder de tributar, isenção e imunidade: 1ª parte. Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 15/1996 | p. 95 - 118 | Abr - Jun / 1996 | DTR\1996\204.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira: centenário de nascimento. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2004. P. 217.

MACHADO, Hugo de Brito. Não incidência, imunidades e isenções do ICMS. Revista dos Tribunais | vol. 742/1997 | p. 11 - 39 | Ago / 1997 DTR\1997\334.

MELLO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e prática. 6ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2003

O APROVEITAMENTO CRÉDITOS DE ICMS NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO  
TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE:  
EFEITOS PRÁTICOS DA ADC 49 E O DIREITO À NÃO CUMULATIVIDADE

Meneses, César Chinaglia. O entendimento firmado pelo STF na ação declaratória de constitucionalidade nº 49 e os efeitos práticos dessa decisão. In FGV DIREITO S: Law School Legal Studies Research Paper Series.Vol. 9, No. 2: Jun 30, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 10ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva. 2021.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Contribuições para a seguridade social à luz da Constituição Federal. 2ª Edição. São Paulo: Editora Jurua, 2013





# A TRIBUTAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA À LUZ DO PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE E ELASTICIDADE: UMA ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 734.139/SC

*Ana Beatriz Santana Pinto*<sup>1</sup>

*Ana Beatriz Vilar Marques da Silva*<sup>2</sup>

*Orientador: Giovanni Hage Karam Giordano*<sup>3</sup>

## RESUMO

Considerando a questão da alíquota majorada em relação ao serviço de energia elétrica objetiva-se neste trabalho, primeiramente, realizar a conceituação e a classificação de tributos, dando enfoque

---

<sup>1</sup> Discente do 6º semestre de Direito pela Universidade da Amazônia - UNAMA, Diretora de Carreiras e Habilidades da LAJUPA, membro do Núcleo de Estudos Avançados em Direito Financeiro e Tributário da LAJUPA, membro do Grupo de Pesquisas Financiando Direitos e Estagiária no Núcleo Tributário do Fonseca Brasil Advogados.

<sup>2</sup> Discente do 7º semestre de Direito no Centro Universitário FIBRA, Ligante do Núcleo de Estudos Avançados em Direito Ambiental da LAJUPA, Ouvinte do Núcleo de Estudos Avançados em Direito Financeiro e Tributário da LAJUPA, Estagiária do Ministério Público do Pará- MPPA. Ex membro da Sociedade de Debates da Faculdade Faci Wyden.

<sup>3</sup> Advogado. Especialista em direito tributário e processo tributário pelo CESUPA. Especializando em direito penal econômico pela PUC/MG. Professor convidado do curso de pós- graduação lato sensu em Direito Tributário do CESUPA. Conselheiro da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará.

especial na questão dos tributos indiretos. A verificação de princípios tributários e constitucional foram bases para a descrição do referido trabalho, com intuito de que a alíquota seja diminuída igualando-se a alíquota geral dos estados. Ao decorrer do trabalho é realizada a apreciação do conceito de elasticidade da demanda, estando ligada a variação entre quantidade demandada e a variação de preço de algum serviço/produto. Utiliza-se portando, a análise documental junto à pesquisa bibliográfica para compor o referido trabalho. Por fim, é realizada a exposição do Recurso Extraordinário 734/139 do estado de Santa Catarina no qual traz o enfoque da diminuição da alíquota de energia elétrica e com isso. Desta forma, questiona-se: Como garantir o comum acesso à energia elétrica, visto que é um serviço essencial ao mínimo existencial, considerando as altas alíquotas aplicadas a está observando-se os princípios da seletividade, isonomia tributária e capacidade contributiva? Com isso, é de grande importância que os estados visem a questão da extrafiscalidade em relação ao consumo da energia elétrica implementando, assim, políticas públicas para que os cidadãos sejam cobrados de forma justa e devida sem que haja o tratamento desigual quanto aos seus poderes aquisitivos.

## 1. INTRODUÇÃO

O presente estudo visa a apreciação do Recurso Extraordinário 734.139/SC, no qual traz consigo a *análise das violações aos preceitos fundamentais realizados em decorrência da implementação do alto valor da alíquota em relação ao consumo da energia elétrica nos estados*.

Para o desenvolvimento deste trabalho, será feita uma análise do princípio constitucional da seletividade, levando em consideração a essencialidade, e os princípios tributários da isonomia tributária e capacidade contributiva. Os tributos indiretos também serão objeto de análise relevante, com grande enfoque ao ICMS, atentando-se à competência dada pela Constituição Federal a este imposto para dispor sobre a energia elétrica.

Cabe ressaltar que a não observância dos preceitos constitucionais acarreta divergências no momento de aplicação das leis, ainda mais no momento em que a aplicação da Lei se mostra oposta à Constituição.

No estágio atual da civilização, a energia elétrica se tornou um bem essencial. Sua ausência acarretaria a paralisação do processo produtivo, bem como não haveria circulação de riquezas. A energia elétrica é a força motriz que gera desenvolvimento econômico-social (HARADA, 2018).

No que condiz aos aspectos metodológicos, a pesquisa bibliográfica junto a análise documental foram as bases para redigir o estudo, tendo caráter exploratório em relação aos estudiosos que abordam sobre o tema, constando assim informações em livros doutrinários referente ao Direito Tributário e Financeiro, artigos científicos e sites de informações para a obtenção de alguns dados. Além disso, houve também a observação de artigos previstos na Constituição Federal como também Leis Estaduais.

Nesta pesquisa, ainda, busca-se identificar a relação e importância da isonomia tributária e da capacidade contributiva com a energia elétrica, posto que, por ser um serviço abrangido pela essencialidade, deve ser de alcance a toda população, dos com menor capacidade contributiva até os que possuem maior capacidade. Ademais, faz-se uma associação ao princípio da elasticidade, o qual acaba por ter efeito adverso ao que se prega no princípio da seletividade.

## **2. CONCEITO DE TRIBUTO SOB A PERSPECTIVA DOUTRINÁRIO**

O tributo é vetusto e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos (BALIEIRO, 1995). Em um breve aparato histórico cronológico, cita-se as relações na Grécia Antiga, onde a cobrança era realizada de forma indireta aos cidadãos. Com o surgimento do regime feudal, aduz o recolhimento monetário para necessidades específicas do senhor feudal ou do monarca, não possuindo ainda a distinção devida entre interesse público e pessoal. A burguesia começou tomar parte dos territórios,

formando assim pequenos centros urbanos e logo aumentando a civilização, já possuindo a necessidade da implantação de serviços públicos e o surgimento de um ente estatal para organização desses territórios. E assim, surge o Estado Moderno, devendo conter as administrações das atividades desempenhadas e realizando as cobranças dos impostos com base nas riquezas que cada indivíduo possuía (ABRAHAM, 2017).

Antes da separação do direito financeiro e do direito tributário em duas disciplinas “autônomas”, a Legislação brasileira dispunha sobre ambos de forma entrelaçada. A Constituição Imperial de 1824 não dava a autonomia para os Estados atuarem na instituição de tributos, havendo uma separação entre os orçamentos (geral e das províncias) somente em 1833-1834 com a publicação da primeira lei orçamentária. Foi somente com a Constituição de 1946 que foi instituída a competência concorrente entre a União e os Estados, tendo a sua prática iniciada em com a EC nº 18/1965 (PISCITELLI, 2017).

Somente em 1964 que o Direito Financeiro foi sistematizado, através da Lei n. 4.320/64. O que se tem hoje como direito financeiro é um “sistema normatizador de toda atividade financeira do Estado”, como aduz Luciano Amaro (2014), ficando a encargo do direito tributário a “disciplina jurídica dos tributos” (AMARO, 2014), abrangendo os princípios e normas reguladoras da criação, fiscalização e arrecadação de prestações de cunho tributário.

Nos dias atuais, a Constituição de 1988 junto ao Código Tributário Nacional (CTN), que fazem a elaboração das normas em que são empregados os direitos e deveres para a cobrança dos tributos, presente no art. 3º do CTN a conceituação do mesmo, *in verbis*:

**Art. 3º: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (grifo nosso)**

Dotado da competência atribuída pela Constituição Federal, em seu art. 146, III, a, ficou a encargo do Código Tributário Nacional fazer a definição.

Certamente, o termo tributo pode conter vários significados, como explica Paulo de Barros Carvalho. Poderá significar quantia em dinheiro; prestação que corresponde a um dever jurídico do sujeito passivo, sinônimo de relação jurídico tributária. Nem mesmo a Constituição Federal definiu ao certo o significado de tributo, deixando este encargo para a Lei Complementar. Entretanto, a carta magna estabeleceu os limites que deveriam ser respeitados ao se tributar, para que, desta forma, não houvesse afronta a princípios e direitos fundamentais.

Quando o CTN diz que o tributo é toda prestação pecuniária compulsória, fala-se em um comportamento obrigacional que deve ter a sua prestação em dinheiro, ou em valor que nele se possa exprimir, afastando desta qualquer indício de prestação voluntária por parte do contribuinte (CARVALHO, 2018), subentende-se também a relação obrigacional entre Fisco e contribuinte já que toda prestação é o cumprimento de uma obrigação (SCHOUERI, 2019). Outro importante ponto sobre a prestação é no sentido de que, no momento em que esta for paga, encerra-se o vínculo obrigacional entre fisco e contribuinte, não havendo relação de sujeição contínua e ilimitada. Cumprida a obrigação, termina-se o vínculo (SCHOUERI, 2019).

Para que a exigência do tributo se torne válida, faz-se necessário que este seja instituído em Lei, em cumprimento ao Princípio da Legalidade Tributária. Caso o legislador não coloque todos os elementos necessários, não há tributo válido.

Segundo o Jurista Sacha Calmon, tributo é toda prestação pecuniária em favor do estado ou de pessoa por ele indicado, tendo por causa um fato lícito, previsto em lei, o qual visa a obtenção de recursos para o financiamento do Estado e sua manutenção. A tributação decorre da transferência patrimonial da esfera privada para a pública tendo por finalidade a arrecadação pecuniária e sendo, portanto, inerente ao Estado, pois será através desta que há a obtenção de recursos para os cofres públicos.

Importante salientar que, assim como dispõe Leandro Paulsen, a obrigação não pecuniária não enseja em tributo, bem como não há

o que se falar em voluntariedade na arrecadação de tributo, tendo caráter compulsório *ex lege*, sendo este o requisito de existência do tributo. Ainda no art. 3º, o CTN faz uma importante observação, no qual não se deve confundir tributo com sanção por ato ilícito, diferenciando-se desta forma pois, embora prevista em lei e a favor do Estado, a sanção está ligada ao descumprimento de um dever tributário, decorrente ou não de um tributo (CARVALHO, 2018). Entretanto, deve-se considerar o princípio do *non olet* (o dinheiro não tem cheiro), o qual estabelece que o Estado poderá tributar a riqueza gerada por ato ilícito.

Porquanto, sabe-se que o tributo advém do recolhimento do patrimônio de particulares, denominando-se esse recolhimento de receita pública. Há duas correntes maiores que dispõem sobre o que é receita pública, a *lato sensu* e a *stricto sensu*. Para a corrente *lato sensu*, receitas públicas são todas as entradas de bens que o estado utilizará para financiar seus gastos, podendo ou não incorporar em seu patrimônio. Já para a corrente em *stricto sensu*, as receitas públicas são todas as entradas de bens que se incorporam ao patrimônio público sem compromisso de posterior devolução. As receitas públicas poderão ser classificadas de acordo com a origem da receita, sendo divididas em originárias, derivadas e transferidas, contudo, para este estudo somente será interessante a definição de receita pública derivada.

Ruy Barbosa Nogueira (1995) dispôs que a receita derivada decorre do poder estatal, de forma vinculada, de transferir o patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição, sendo feita através da execução de atividades que lhe são típicas. Eduardo Sabbag aduz que as receitas derivadas agrupam os rendimentos do setor público, as quais advém do setor privado da economia, através das prestações pecuniárias compulsórias, em sua maioria na forma de tributo.

Logo, pelo exposto acima, faz-se necessário ter em mente que o tributo é uma receita derivada, considerando que advém do patrimônio de particulares, instituída por entidades de direito público nos termos da Constituição Federal e legislação vigente, destinados ao custeio de entidades gerais ou específicas (SCHOUERI, 2019).

## 2.1. Classificação dos tributos.

A classificação e caracterização dos tributos corroboram para a melhor compreensão destes, considerando que a caracterização do tributo é a sua essência jurídica, no qual deve ter um fato gerador para determinar a obrigação. Os tributos podem ser classificados como: fiscais, extrafiscais e parafiscais.

O tributo, em linhas gerais, tem função arrecadadora, visto que é o meio mais relevante para a obtenção de recursos para o Estado, mantendo relação mediata com as funções fiscais. O tributo também tem função indutora ou alocativa, que por outro lado tem relação imediata com as funções fiscais, no qual há intervenção estatal no domínio econômico por meio de alocação de recursos provenientes do setor privado para o setor público em áreas que serão estabelecidas pelo Estado. Outra função do tributo é a função distributiva, o qual visa a redistribuição de renda através da tributação, visando a redução da desigualdade social. Por fim, o tributo tem função estabilizadora que, por sua vez, destina-se a formular uma política fiscal de maneira a alcançar ou manter elevado nível de emprego e razoável crescimento econômico (SCHOUEIRI, 2019).

A *priori*, a fiscalidade tem função arrecadatória, indo diretamente para os cofres públicos. A extrafiscalidade, por sua vez, possui finalidades que ultrapassam esse caráter meramente arrecadatório do tributo, atuando para custear as despesas estatais e atuar em comportamentos sociais, incentivando ou desestimulando estes. Portanto, a extrafiscalidade visa, em primeiro lugar, as finalidades de ordem social e econômica e não a complementação de receita (CARVALHO, 2017). Paulo de Barros Carvalho leciona que, *in verbis*:

**Ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. (grifo nosso)**

Apesar de atuarem em campos diferentes, a fiscalidade e a extrafiscalidade coexistem, não excluindo uma a outra.

Com relação à incidência do tributo, este pode ser direto ou indireto. Os tributos sobre consumo geralmente são tratados como de natureza indireta, no qual – como será visto à frente – possuem o encargo econômico suportado pelo Contribuinte de fato e não pelo contribuinte de direito (CALIENDO, 2009). Para esta classificação, desenvolveram-se três critérios doutrinários: repercussão (translação) econômica, critério técnico/administrativo e, por fim, o critério financeiro.

Segundo o critério da repercussão econômica, tributos diretos seriam aqueles em que a incidência atingisse diretamente o contribuinte que foi definido pelo legislador como sujeito passivo da obrigação tributária, logo, é o contribuinte *de jure*. Por sua vez, tributos indiretos seriam aqueles em que há o contribuinte *de jure* (de direito) e o contribuinte *de facto* (de fato), onde o contribuinte de direito transfere o ônus tributário a outrem, o contribuinte de fato, passando a ser o novo sujeito passivo da relação jurídico tributária (SCHOUERI, 2019).

Há uma grande discussão doutrinária sobre este critério. Não há como afirmar que somente alguns tributos comportam a hipótese de transferência visto que todos os tributos incidentes sobre as organizações econômicas podem transladar através do mecanismo dos preços e contratos (CALMON, 2020). Concordando com este pensamento, Heleno Taveira Torres (2014) aduz que, observando-se sob a lógica da repercussão econômica, “todos os tributos, de fato, passam a integrar o preço dos bens, mercadorias e serviços por razões econômicas, por repercussão ou translação”, contudo, que o direito tributário não ignora a figura do contribuinte *de facto*.

Em contrapartida, Kiyoshi Harada (2018), ao fazer sua definição do que seriam os impostos diretos e indiretos, utiliza da repercussão econômica para realizar a conceituação, definindo os impostos diretos como aqueles em que não há repercussão econômica e, *a contrario sensu*, os impostos indiretos seriam aqueles em que o ônus tributário seria transferido ao consumidor final por meio da repercussão econômica.

O critério técnico estabelece que os tributos diretos seriam os impostos incidentes sobre fatos registrados em cadastros ou registros, aquele em que autoridade pública tem acesso às informações constantes em registros públicos, como a exemplo do IPTU. Indiretos seriam os



tributos com incidência jurídica sobre fatos imprevisíveis, como é o caso do ICMS/ISS. Esse critério evoluiu para o administrativo, onde a classificação se faz a partir do órgão arrecadador, destacando-se a teoria do lançamento. A teoria do lançamento diz que os tributos diretos estão obrigatoriamente sujeitos ao lançamento, enquanto os indiretos, *contrario sensu*, sujeitos ao autolancamento, ou lançamento por homologação. Entretanto, esta classificação, de acordo com Schoueri, traz divergências ao se considerar que há impostos, como o Imposto sobre Operações Financeiras, que não estão sujeitas ao autolancamento e isso não os configura como tributo direto (SCHOUERI, 1987).

Em relação ao critério financeiro, tributos diretos são aqueles em que a incidência está sobre a renda produzida, distribuída ou poupada, logo, na produção e cumulação de riquezas. Já os tributos indiretos, por sua vez, incidem sobre a renda consumida, como no caso do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica. No caso da incidência sobre a renda distribuída, observamos o Imposto de Renda de Pessoa Física. Para os tributos sobre a renda poupada, incidem na constituição ou transmissão de propriedade *inter vivos* ou *causa mortis*.

O grande filósofo e economista inglês do século XIX, Stuart Mill no seu livro “Princípios da Economia Política- 1848” faz uma conceituação sobre o que vem a ser tributos diretos e indiretos. Mill afirma que o imposto direto “é aquele cobrado exatamente das pessoas que se tenciona ou que se deseja que pague”. Já o imposto indireto “são aqueles cobrados de uma pessoa, na expectativa ou com a intenção de que esta se indenize à custa de outra, tal como o imposto de consumo ou as taxas alfandegárias”. A conceituação do filósofo apesar de prevista a 2 séculos atrás, ainda tem grande relevância até os dias atuais.(MACHADO, 2012).

O Superior Tribunal de Justiça entende como tributos indiretos o ICMS, ISS e IPI, visto que há a transferência do ônus tributário a cada operação daquele produto/serviço, até chegar em sua fase final. Já o Supremo Tribunal Federal, considerou como aceita a teoria da repercussão econômica, através de entendimento por meio da Súmula 546, bem como o disposto no art. 166 do CTN. Esse entendimento do STF dispõe que o contribuinte *de jure* só tem direito a restituição

caso não tenha incluído o encargo financeiro ao contribuinte de fato, ou seja, caso tenha suportado sozinho o ônus financeiro.

Ademais, o STJ também entendeu, através do Recurso Especial nº 903.394/AL, que o “contribuinte de fato” não detém a legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição de indébito relativo ao IPI, o qual fora recolhido pelo “contribuinte de direito”, justamente por não integrar a relação jurídica tributária. Tal interpretação se baseia no disposto pelo CTN, art. 166, o qual assentou que o contribuinte de direito só pode solicitar a restituição de tributos que o comporem, caso comprove que não onerou o contribuinte de fato, ou caso este consiga autorização daquele. Como tributo direto, considera-se o Imposto de Renda por recair diretamente sobre o contribuinte *de jure*, que suporta sozinho a carga tributária.

Schoueri entende que, com relação aos tributos indiretos, o critério financeiro é o mais coerente cientificamente uma vez que, *in verbis*:

Não deixa dúvidas quanto a como classificar determinado tributo. Além disto se preocupa com o fenômeno da circulação da renda, em seus aspectos econômico financeiro e jurídico. Neste sentido, podem ser aceitos como impostos indiretos aqueles que agem sobre a renda consumida.

Paulsen vem conceituando imposto indireto como:

Tributos que incidem em determinados negócios jurídicos consubstanciados na venda de mercadorias e serviços e que compõem o valor total da Operação, inclusive sendo destacados nos documentos fiscais respectivos, tendo o seu custo, desse modo, repassando ao adquirente ou consumidor.

## 2.2. Princípio da isonomia tributária

O *caput* do art. 5º da Constituição Federal dispõe que todos são considerados iguais perante a lei, a igualdade, portanto, é um direito fundamental, no qual a função primordial é a garantia da igualdade de

condições contra o Estado. Humberto Ávila compreendeu o princípio da isonomia tributária como sendo uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve para uma determinada finalidade, cabendo ao contribuinte reivindicar e discutir a constitucionalidade dos tributos com base na igualdade (ÁVILA, 2012).

Contudo, para que seja feita uma relação entre dois sujeitos, é necessário que haja uma comparação entre estes, baseando-se em uma finalidade específica, delimitando, dessa forma, quem é igual e quem é desigual na relação jurídico tributária. Apesar de ser um preceito bem claro, este gera grandes dúvidas, pois como iremos estabelecer quem são os iguais ou os desiguais? A partir daí temos duas ferramentas para determinar tal comparação, estabelecendo uma medida de comparação, que é a característica que torna dois sujeitos iguais, e tendo um elemento indicativo dessa medida.

A isonomia tributária, contudo, não implica somente na relação de igualdade entre contribuintes. Em decorrência deste, tem-se o “Princípio da uniformização da tributação”, o qual veda a União de instituir tributos que não sejam uniformes em território nacional, bem como implique na distinção ou preferência em relação a Estados, Municípios ou Distrito Federal. Nesse viés, a União não pode instituir um tributo que irá ser aplicado somente no Estado de São Paulo sem uma justificativa plausível para tal.

No entanto, como toda regra tem sua exceção, deve-se considerar que nem todo Estado, Município ou o Distrito Federal possui as mesmas condições ou estão na mesma posição. Considerando isso, a União poderá conceder incentivos fiscais que se destinem a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre essas diferentes regiões por meio da tributação.

Neste viés, é importante considerar também o princípio da generalidade na tributação, no qual não poderá haver isenção sem obediência a isonomia. A norma isentiva não poderá importar no estabelecimento de uma situação de desigualdade jurídica formal, determinando, desta forma, tratamento desigual entre contribuintes que se encontram sob o mesmo pressuposto fático (HARADA, 2018, p 443).

### 2.3. Princípio da capacidade contributiva

É sabido que os encargos do Estado devem ser repartidos entre os indivíduos, sendo o pagamento de tributos um dever essencial para a manutenção do Estado e bem-estar social. Visando esta premissa, o art. 145, §1º, da Constituição Federal estabelece que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, *in verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão **caráter pessoal** e serão **graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. *grifamos*

Trata-se de um desdobramento ao princípio da isonomia, na busca de uma sociedade mais igualitária, atingindo uma justiça fiscal por meio da repartição de encargos do Estado entre os contribuintes considerando a capacidade de contribuição de cada indivíduo. Por buscar essa justiça fiscal, o tributo só será considerado justo caso seja adequado à capacidade contributiva da pessoa que deve suportá-lo, logo, a obrigação de pagar os tributos não deve se sobrepor às condições básicas de sobrevivência do contribuinte.

Ruy Barbosa Nogueira dispõe que, após satisfazer os mecanismos elementares de existência, o Estado poderá absorver a soma da riqueza disponível sem reduzir o padrão de vida do contribuinte. Concordando com esse pensamento, Aliomar Baleeiro (2010) aduz que a capacidade econômica somente pode ser deduzida após a inferência das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para si e sua família. A capacidade contributiva diz respeito ao patrimônio líquido do contribuinte que se encontra livre para consumo e para o pagamento de tributo. Já Luciano Amaro estabelece

que a capacidade contributiva se inspira na ordem natural das coisas, onde não há riqueza, não há como tributar.

Além de ter caráter pessoal, os impostos serão graduados de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, referindo-se somente a impostos e não a tributos. Contudo, apesar de os impostos suportarem a maior parte da carga tributária, existem impostos em que há a dificuldade de aplicação do princípio da capacidade contributiva. Esse fato se dá pois a carga tributária é repassada do contribuinte *de jure* para o contribuinte de fato, sem observância à capacidade contributiva do contribuinte de fato, assim como ocorre com os impostos indiretos, a exemplo do ICMS.

## 2.4. Princípio da seletividade

Considerando a dificuldade de aplicação do princípio da capacidade contributiva nos impostos indiretos, visto a transferência do ônus tributário entre contribuintes, bem como resguardar o princípio da capacidade contributiva, a Constituição Federal em seu art. 155, §2º, III, estabeleceu que poderá ser seletivo, em função da essencialidade de mercadorias e serviços. De início, entende-se que para um bem de maior essencialidade, a alíquota deverá ser menor e, conseqüentemente, quanto menor a essencialidade, maior seria a alíquota.

A essencialidade diz respeito à importância social de uma mercadoria ou um serviço, de forma a diminuir a carga tributária que incide sobre esses. A essencialidade não é interferida pela capacidade contributiva, visto que, por ser algo tido como essencial, deve ser acessível a todos de igual modo, desde os menos favorecidos economicamente aos com maior poder aquisitivo. A observância deste princípio tem como objetivo a proteção ao mínimo existencial e a dignidade humana, de modo que a discriminação entre bens suntuários e essenciais deve ser realizado considerando o bem coletivo.

A seletividade em função da essencialidade do produto foi assegurada Constitucionalmente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tendo previsão do art. 153, §3º, I. Não tendo a sua observância ou sendo incompatível com o princípio, a cobrança do IPI

será dada como inconstitucional. Por outro lado, o ICMS, também sendo um imposto indireto, tem a seletividade facultada devendo estar a serviço do bem comum. Segundo Calmon, há duas alíquotas no ICMS: uma que dispõe sobre mercadorias supérfluas e outra para mercadorias de grande consumo popular. No Estado do Pará, o legislador estabeleceu os valores das alíquotas internas no art. 12 da Lei Estadual 5.530/89, sendo estas seletivas em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

### **3. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÕES- ICMS**

O ICMS está ligado à atividade econômica no qual pode ser desenvolvida, sendo então classificado como um imposto com relações econômicas (PAULSEN, 2020). Para que haja a cobrança desse imposto é necessário haver o deslocamento do objeto para lugares diferentes, caso o transporte seja para o mesmo contribuinte não haverá a cobrança do imposto (RE- 131.941/SP- STF), não importando assim se o deslocamento será interno (dentro do mesmo estado) ou interestadual (diferentes estados).

É possível afirmar que a natureza jurídica do ICMS está prevista na Constituição Federal conforme art. 155, inciso II, parágrafo 2º, e Lei Complementar N° 87/1996, e por ser um tributo de competência estadual, também terá regimento com base em leis estaduais.

A incidência do ICMS valerá a partir da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte (art. 12 da LC 87/96), sendo este então seu fato gerador. O sujeito passivo da relação será o consumidor final, podendo ser tanto pessoa física quanto pessoa jurídica, e o sujeito ativo serão os Estados-Membros e Distrito Federal. A base de cálculo condiz ao valor da operação (art. 13 da LC 87/96).

As operações referentes a esse imposto podem ser em relação a mercadorias, transportes ou serviços. Essas operações podem ser

divididas em internas e interestaduais, sendo assim, a primeira, não ultrapassando a fronteira de nenhum estado, tendo assim origem e destino no mesmo território, e a segunda, destinadas a consumidores de estados distintos, ambas podendo ou não o consumidor ser contribuinte ou não.

Nas operações internas, cada estado adotará a sua respectiva alíquota, já nas interestaduais o estado do destinatário, caberá a diferença de alíquota entre a interestadual (menor) e alíquota interna (menor), o recolhimento dessa alíquota ficará sob responsabilidade do destinatário quando este for contribuinte e sob responsabilidade do remetente quando o destinatário não for contribuinte (PAULSEN, 2020).

O ICMS terá como características a seletividade e a não cumulatividade, previsto no art. 155, parágrafo 2º incisos I e III da CF/88. A primeira, presente assim no art. 155, parágrafo 2º inciso III, no que condiz a essencialidade das mercadorias, sendo assim entendido que, as alíquotas devem ter maior valor para produtos que não são tidos como essenciais, e menor valor para os essenciais. Com isso, cita-se então como essencial os direitos fundamentais previstos na Magna Carta.

A não cumulatividade abrange todos os núcleos na qual o ICMS incide evitando assim a cobrança repetida do tributo em uma mesma operação. A seletividade é facultativa, pois uma vez adotada será necessário fazer a aplicação de alíquotas diferentes conforme o critério da essencialidade da operação tributada, e a não cumulatividade é obrigatória, ou seja, em hipótese alguma deve ser aplicada nas operações (PAULSEN, 2020).

As alíquotas são estabelecidas por resolução no Senado, com isso, sendo então de 7% ou 12% a depender da origem e do destino e 4% para operações de produtos importados. Em relação às alíquotas internas, as quais são definidas pelos estados, estarão normalmente entre 17% e 18%.

A tributação do ICMS em relação a energia elétrica, é algo bastante discutido por estudiosos, haja vista que, é de responsabilidade de cada estado estabelecer o valor da alíquota. No estado do Pará, por exemplo, a alíquota em relação ao consumo de energia é de 25%, já no Paraná esse valor encontra-se em 29%. Com isso, observa-se que o alto

valor das alíquotas presente nessas localidades são elevados levando ao confronto de preceitos fundamentais e essenciais à vida dos indivíduos.

#### **4. SELETIVIDADE EM RELAÇÃO A ENERGIA ELÉTRICA**

A melhor forma para obter informações sobre a violação ao princípio da seletividade é a de examinar a legislação confrontando mercadorias e serviços com as respectivas alíquotas implantadas pelos estados. (HARADA, 2018).

A seletividade é um princípio na qual identifica a questão da essencialidade dos bens ou serviços presente na vida dos indivíduos. É válido afirmar que a seletividade é facultativa nos estados dando a eles o poder extrafiscal para decidir sobre determinadas situações tributárias. Com isso, pode-se citar que bens essenciais são imprescindíveis para a sobrevivência, sendo então identificados como: moradia, saúde, alimentação, e outros encontrados no rol de direitos fundamentais previstos na Magna Carta, sendo incluído assim a questão do consumo da energia elétrica.

A grande incidência de carga tributária neste setor faz com que a energia elétrica seja um dos serviços mais tributados pelos estados na atualidade. Verifica-se então que, os produtos essenciais devem ser menos onerados do que os tidos como supérfluos, visando a essencialidade do produto (MELO, 2012).

O valor tributável da energia elétrica só irá incidir a partir do momento da circulação da energia. É de suma importância destacar também que energia elétrica é considerada mercadoria, a base de cálculo do ICMS tributado na energia elétrica será o valor da operação a partir do momento em que esta for entregue. Por conseguinte, a energia elétrica efetivamente consumida dirá o preço da operação final ao contribuinte (CARRAZA, 2012). Sendo então a energia elétrica um bem essencial a todos os indivíduos, esta deveria ser menos onerada no momento em que for utilizada.

Ademais, identifica-se então que o alto valor das alíquotas referente a energia elétrica está, em alguns casos, superando o valor



dos bens considerados supérfluos, no Paraná, por exemplo, bens considerados supérfluos que deveriam estar com o valor tributável maior que o de bens ou mercadorias essenciais encontram-se com o valor menor, logo, indo de encontro com o princípio constitucional.

No estado de Santa Catarina foi proferido pelo Ministro Marco Aurélio (Relator da ação) os votos referentes ao Recurso Extraordinário nº 714.139 (RE nº 734.139/SC) no qual apresenta a questão sobre o alto valor da alíquota em relação a energia elétrica citando o confronto ao princípio da seletividade, pois produtos tidos como supérfluos estão sendo menos tributados que os essenciais. Os votos do Recurso no qual teve repercussão geral será analisado abaixo apresentando as análises dos Ministros que participaram da ação.

## **5. ELASTICIDADE DA DEMANDA**

A elasticidade é um conceito das finanças públicas que pode ser utilizado para deduzir quem irá pagar os impostos incidentes a determinados fatos geradores. Tal conceito é uma variação entre a quantidade demandada de um produto/serviço e a variação de preços esses sofrem, significando a sensibilidade que essa relação entre demanda e preços sofre. Com relação a elasticidade, teremos duas variações: a elasticidade da demanda e a elasticidade da oferta.

De início, a elasticidade da demanda mede a mudança percentual da quantidade demandada do bem/serviço em resposta a uma alteração percentual do preço (GIAMBIAGI; ALÉM. 2011).

Neste sentido, essa mudança pode ser definida como uma curva, a qual poderá ter sua inclinação para a horizontal ou vertical e, dependendo dessa inclinação, o ônus tributário recairá para o consumidor ou para o produtor. A curva de demanda horizontal, denominada de demanda perfeitamente elástica, diz respeito a uma pequena redução nos preços em relação ao aumento infinitamente maior na quantidade demandada. Nesse caso, a demanda é extremamente sensível à alteração no preço, então uma será inversamente proporcional a outra, recaindo ao produtor o ônus tributário.

Por sua vez, tem-se a curva de demanda vertical onde a quantidade demandada de um bem ou serviço é totalmente insensível à variação dos preços. Os preços podem aumentar ou diminuir que a demanda não terá grandes alterações, sendo está perfeitamente inelástica e tendo o ônus suportado pelo contribuinte.

A inelasticidade da demanda pode ser observada na relação com os bens e serviços essenciais, pois, por serem indispensáveis à sobrevivência, os consumidores não têm tantas opções a não ser arcar com os elevados custos. É possível perceber tal fenômeno quando falamos de energia elétrica, uma vez que é um serviço totalmente essencial para a garantia de uma existência digna.

A *contrario sensu*, quanto mais elástica for a oferta, maior será o repasse do ônus tributário para o consumidor, percebendo-se através do aumento nos preços, de tal forma em que quanto mais inelástica for a oferta, maior será o repasse tributário para o produtor.

A tributação sobre o consumo depende de capacidade de se realizar escolhas econômicas e mudanças de comportamento (elasticidade), com isso, quanto menor for a possibilidade de alterar as escolhas e mudar o comportamento, menor será a elasticidade, e então se a demanda possuir maior elasticidade do que a oferta, a tributação sobre o consumo influenciará pouco o preço ao consumidor, e, portanto, os produtos irão carregar todo o peso da tributação (CALIENDO, 2009).

## **6. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 734.139/SC: ANÁLISE SOBRE OS VOTOS PROFERIDOS EM RELAÇÃO À DIMINUIÇÃO DA ALÍQUOTA PARA CONSUMO DA ENERGIA ELÉTRICA**

O recurso extraordinário ora analisado se refere a diminuição do valor da alíquota referente a energia elétrica e serviços de telecomunicação, considerando ser devido a diminuição da alíquota para 17%, conforme alíquota geral adotada pelo mesmo estado, observando que tal alíquota se encontra em 25%. A recorrente vem considerando que princípios constitucionais e tributários foram violados, como por exemplo, Princípio da Seletividade, Princípios da Isonomia Tributária e Capacidade Contributiva.

Em 18 de dezembro de 2021, foi julgado o mérito do tema analisado, com repercussão geral no STF, sendo proferido os votos pelos Ministros, conforme analisado abaixo.

## 6.1. Dos votos

Sobre a temática, os Ministros dividiram seus entendimentos. Os Ministros Marco Aurélio, Dias Toffoli e Nunes Marques votaram a favor da redução da alíquota de energia elétrica e telecomunicações para 17%, valendo-se a partir do exercício de 2024, conforme proposta de modulação feita pelo Ministro Dias Toffoli, como será analisado à frente.

Em oposição, os Ministros Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes votaram somente pelo provimento parcial do setor de comunicação, em relação a energia elétrica, está deve continuar conforme o que está legalmente previsto na Lei Estadual

Ao proferir seu voto, o Ministro Marco Aurélio aduz que a contrariedade da Lei Estadual em relação a Constituição Federal, ao passo que os bens considerados de “*primeira necessidade*” – assim conceitua o Ministro – não devem conter um valor tributável maior. Pontua, ainda, que, por serem serviços essenciais e assim insubstituíveis, devem sempre estar em conformidade com a Constituição Federal para que não deixe o contribuinte em fragilidade frente a carga tributária, como é o caso analisado.

O Ministro Alexandre de Moraes aduz que a aplicabilidade da seletividade se deve em função do produto. Afirmar que não houve ofensa aos princípios analisados, uma vez que já a lei instituiu tratamento distinto aos contribuintes conforme o princípio da capacidade contributiva. Sendo assim, sujeitos que consomem até 150 Kw de energia são tributados com somente 12% de alíquota, caso ultrapasse esse limite serão cobrados com os 25% assim previsto na legislação catarinense. Ademais, admite, então, que a Lei designa este tratamento como estímulo aos contribuintes para que não haja o desperdício exagerado de energia, o que caso não controlado pode vir a gerar um racionamento da mesma, apresentando a questão da extrafiscalidade – referência ao RE 218.287 – no qual entende-se que o incentivo para

determinadas condutas pode estimular ou desestimular o consumo de determinado serviço e com isso não faz embate a Constituição.

Em 10 de dezembro de 2021, após proferir seu voto, o Ministro Dias Toffoli apresentou nova proposta de modulação. O Ministro visou estabelecer que a decisão da Suprema Corte produza efeitos a partir de 2024, sendo o primeiro exercício financeiro do próximo plano plurianual de cada unidade federada. Este entende que a adoção da Tese de Repercussão Geral nº 745 impactará de maneira relevante as finanças de diversos estados, gerando o prejuízo de bilhões de reais para os estados. Logo, há a pretensão de preservar o exercício de 2021, 2022, bem como o de 2023, observando que haverá a tomada de posse de Governadores e Deputados eleitos em 2022. Deste modo, os impactos gerados por essa decisão serão amenizados.

## 6.2. Análise dos votos proferidos

Analisando os votos proferidos pelos Ministros, podemos fazer algumas considerações sobre. *A priori*, o Ministro Alexandre de Moraes aduz que a utilização de alíquotas mais altas visa estimular um consumo consciente de energia elétrica, levando em consideração a extrafiscalidade. A tributação extrafiscal tem como uma de suas finalidades, a atuação em comportamentos sociais, estimulando e desestimulando-os. Entretanto, ao se almejar estimular ou desestimular um comportamento social que tem caráter essencial, tem-se que observar a quem irá atingir tal tributação.

A energia elétrica é um serviço que há séculos deixou de ser um “item de luxo”, tornando-se um serviço essencial para a garantia de uma existência com o mínimo de dignidade. Ao considerar isso, deve-se observar o princípio da seletividade, em que a incidência de ICMS não deve ser tão pesada para bens e serviços tidos como essenciais, de forma a evitar que o ônus tributário seja ainda mais penoso para aqueles com menor capacidade contributiva (SILVEIRA, 2021).

Ao proferir seu voto, os Ministros Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes aduziram que a seletividade, por ser uma faculdade, não tem a sua aplicação como uma obrigatoriedade, cabendo ao legislador

estadual a discricionariedade ao legislar sobre. Alexandre Coutinho da Silveira (2021) aduz que a aplicação da seletividade não está sujeita à análise de conveniência e oportunidade, logo, ao agregar à seletividade a função de promover justiça social é possível compreender que a utilização desta função no ICMS não é somente constitucionalmente possível, mas um impositivo.

Ademais, o legislador estadual não deve usar de sua discricionariedade para justificar a ausência de justiça social e fiscal na aplicação de alíquotas de ICMS, bem como não deve desconsiderar o princípio constitucional da seletividade e os princípios tributários da isonomia tributária e da capacidade contributiva, pois não seria possível “promover juízo de constitucionalidade de instrumentos fiscais-financeiros que sejam contrários ao objetivo constitucional de redução de desigualdade”, como salienta Alexandre Coutinho da Silveira.

A separação das classes referente a energia elétrica no setor residencial viola duplamente o preceito constitucional que faculta a seletividade das alíquotas, penalizando consumidores que fazem de forma mais intensiva o uso de bens duráveis como, aparelhos elétricos e eletrônicos, atingindo indiretamente o setor desses bens, não levando em consideração a renda per capita de cada família (HARADA, 2018). Portanto, se em uma residência moram muitos indivíduos, por exemplo, a tendência é que a utilização do consumo seja maior do que em relação a um domicílio com 1 ou 2 moradores.

Pelas razões expostas, não há concordância com os votos proferidos pelos Ministros Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes, pois a seletividade, a capacidade contributiva e a isonomia tributária devem prevalecer perante os contribuintes, não levando em consideração a classe econômica.

## **7. CONCLUSÃO**

A energia elétrica foi agregada ao rol de serviços que são tidos como essenciais a uma sobrevivência digna, contudo, justamente por ser um serviço essencial, este acaba sendo alvo das altas tributações, conforme exposto na questão da elasticidade da demanda. Quanto

mais essencial for o bem ou serviço, mais tributado ele acaba sendo, recaindo o ônus tributário ao consumidor. Entretanto, este entendimento vai de contra o que estabelece o princípio da seletividade, já que este dispõe que os bens/serviços mais essenciais devem incidir menos tributos em comparação aos menos essenciais.

Do ponto de vista econômico, é muito mais atrativo tributar mais os serviços essenciais, já que estes são consumidos de qualquer forma, sendo menos ou mais tributados, em contrapartida, os bens/serviços menos essenciais, tendo um aumento em sua carga tributária, poderá ter uma diminuição significativa na sua demanda, podendo gerar grandes prejuízos fiscais aos estados.

Apesar disso, torna-se incabível as elevadas alíquotas da energia elétrica ao redor do Brasil, principalmente ao considerar que as camadas mais carentes da sociedade usufruem desse serviço, e é nesse ponto em que devemos considerar a capacidade contributiva dos consumidores de energia elétrica. A alíquota, em tese, é a mesma para todos, porém, para alguns, esse percentual acaba sendo muito mais danoso do que para outros e esse fato deve ser considerado, conforme exposto por Harada (2018) acima.

Com isso, é de grande importância afirmar que energia elétrica é caracterizada como um serviço essencial para todos os indivíduos, visto que, tudo depende desta para a sobrevivência. Por ser então essencial, e com isso devendo ter um valor tributável menor, levando em consideração o princípio da seletividade, o valor encontrado para o estado do Pará, por exemplo, se encontra elevado, e como consequência disso gera o aumento dos gastos de indivíduos residentes da região.

Acredita-se, portanto, que a questão dos altos valores impostos pelo estado referente a alíquota incidente ao consumo de energia elétrica é tributado de forma desproporcional aos contribuintes, visto que, as Leis Estaduais no momento de sua elaboração não levou em conta princípios previstos na Constituição no que diz respeito ao tratamento de bens essenciais as vidas dos indivíduos.

É válido afirmar que com o julgado de mérito proferido pelo STF, recorda-se que os estados terão até 2024 para realizar a organização quanto ao setor tributário pois a alíquota referente ao consumo

terá a devida diminuição. Logo, afirma-se então que os contribuintes irão ter o consumo menos tributado, não esquecendo assim de seus deveres quanto ao desperdício do serviço.

Contudo, por ser um serviço com função extrafiscal leva em consideração neste certame, a essencialidade do serviço na vida dos consumidores. Logo, os estados deverão arcar com políticas públicas em relação principalmente ao desperdício da mercadoria, implementando incentivos fiscais, como, principalmente a aqueles que possuem uma situação socioeconômica mais baixa, e que o consumo desse bem esteja monetariamente ao alcance de todos.

Logo, entende-se que a energia elétrica deve sim ser tributada, observando seu peso na arrecadação estatal, porém, os princípios da capacidade contributiva e da seletividade não devem ser ignorados, principalmente por esse serviço ser do usufruto de todos, incluindo as camadas mais pobres e que também dependem da energia elétrica. A uniformização da alíquota de energia elétrica, conforme busca o recurso extraordinário 734.139/SC, é de suma importância para que os estados não ajam com discricionariedade, aplicando alíquotas elevadas em comparação a outros serviços.

## 8. REFERÊNCIAS

SCHOUERI, L. E. A restituição de impostos indiretos no sistema jurídico-tributário brasileiro. **RAE-Revista de Administração de Empresas**, [S. l.], v. 27, n. 1, p. 39–48, 1987. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rae/article/view/38958>. Acesso em: 7 jan. 2022.

MOREIRA, A. M; MOTTA, T. B. **Seletividade do IPI e Controle Jurisdicional: Possibilidade e Limites**. RDDT - Revista Dialética de Direito Tributário, [S.I] V. 239, p. 39-51, 2015. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/seletividade-do-ipi-e-controle-jurisdicional-possibilidade-e-limites/>. Acesso em: 22 jan. 2022.

NETO, J. S. A. **SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE: ICMS E ENERGIA ELÉTRICA**. RDTA - Revista Direito

Tributário Atual, n.39, p. 208-232 – 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/seletividade-em-funcao-da-essencialidade-icms-e-energia-eletrica/> . Acesso em: 22 jan. 2022.

DANILEVICZ, R. B. J. **O princípio da essencialidade na tributação.** Revista da FESDT Porto Alegre v. 2 n. 1 p. 7-45 jan./abr. 2009. Disponível em: <https://fesdt.org.br/docs/revistas/3/artigos/13.pdf>. Acesso em: 22 jan. 2022.

BEVILACQUA, K.A. **A EXTRAFISCALIDADE COMO MECANISMO DE POLÍTICAS PÚBLICAS AMBIENTAIS.** Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=4664965ba7a274df>. Acesso em: 19 jan de 2022.

Revista Agência Brasil. **Brasil ocupa 4º lugar em ranking de tributos na conta de luz.** 2018. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2018-12/brasil-ocupa-4deg-lugar-em-ranking-de-tributos-na-conta-de-luz#:~:text=A%20Regi%C3%A3o%20Sudeste%20paga%20a,4%25%20respondem%20diretamente%20a%20impostosdv>. Acesso em 15 jan de 2022.

Governo Federal. Ministério de Minas e Energia. 2021. **Estado do Rio de Janeiro reduz ICMS na conta de luz de consumidores de baixa renda.** Disponível em: <https://www.gov.br/mme/pt-br/assuntos/noticias/estado-do-rio-de-janeiro-reduz-icms-na-conta-de-luz-de-consumidores-de-baixa-renda#:~:text=O%20governo%20do%20estado%20reduziu,h%C3%ADdrica%20da%20hist%C3%B3ria%20do%20pa%C3%ADs>. Acesso em 15 jan de 2022.

Revista Acende Brasil. 2021. **COM MUDANÇA DE ALÍQUOTA, RS DEIXARÁ DE SER O SEGUNDO ESTADO COM MAIOR ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA.** Disponível em: <https://acendebrasil.com.br/imprensa/com-mudanca-de-aliquota-rs-deixara-de-ser-o-segundo-estado-com-maior-icms-sobre-energia-eletrica/>. Acesso em 15 jan de 2022.

Tax Group. 2022. **Confira a Tabela ICMS 2022 atualizada e faça com que sua empresa permaneça em conformidade com o Fisco.** Disponível em: <https://www.taxgroup.com.br/intelligence/tabela-icms-atualizada/>. Acesso em 20 jan de 2022.

JOTA. 2021. **ICMS de energia e telecom: cinco estados registram 774 ações apenas em 2021.** Disponível em: <https://www.jota.info/>



tributos-e-empresas/tributario/icms-de-energia-e-telecom-cinco-es-tados-registram-774-acoes- apenas-em-2021-09122021. Acesso em 20 jan de 2022.

VANSAN. A. C. **ALÍQUOTA DO ICMS SOBRE ENERGIA ELÉTRICA**. Disponível em: <http://rdu.unicesumar.edu.br/bitstream/123456789/457/1/Ana%20Clara%20Vansan.pdf>. Acesso em 20 jan de 2022.

SEGUNDO. H.B.M. **AINDA A RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS “INDIRETOS”**. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFv. v. 32.2, jul./dez. 2012.

Disponível em: [https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12013/1/2012\\_art\\_hbmachadosegundo.pdf](https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12013/1/2012_art_hbmachadosegundo.pdf). Acesso em: 21 jan de 2022.

PISCITELLI, Tathiane. **Direito financeiro** – 6. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: MÉTODO, 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** – 27. ed. rev. e atual. – São Paulo: Atlas, 2018.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do Direito : uma visão crítica**. – Rio de Janeiro : Elsevier, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa, 1919- **Curso de direito tributário I** - 14. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 1995.

ÁVILA, Humberto - **Sistema constitucional tributário** — 5. ed. — São Paulo : Saraiva, 2012.

BALEIRO, Aliomar - **Limitações constitucionais ao poder de tributar** - 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi - Rio de Janeiro: Forense, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro** - 20. ed. - São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **O direito financeiro e a redução de desigualdades**. 1. ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'plácido, 2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro** - Rio de Janeiro : Forense, 2018.

PAULSEN, Leandro **Curso de direito tributário completo** – 11. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** – 30. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário** – 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional financeiro : teoria da constituição financeira** – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** – 10. ed – São Paulo: Saraiva Educação. 2018.

# **A COBRANÇA ANTECIPADA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE ICMS, EM RAZÃO DA SITUAÇÃO CADASTRAL DE “ATIVO NÃO REGULAR” NO ESTADO DO PARÁ**

*Gabriela de Souza Mendes*<sup>1</sup>

## **RESUMO**

Este trabalho teve por objetivo discorrer sobre a possibilidade constitucional e/ou legal (ou não) da cobrança antecipada do Diferencial de Alíquota de ICMS, em razão da classificação da situação cadastral do contribuinte como “ativo não regular”, instituído por meio de Instrução Normativa. Para fomentar o debate, levou-se em consideração aspectos como: a ocorrência do fato gerador do imposto, a obrigação tributária e a sujeição passiva, mas, sobretudo, os princípios da reserva legal e isonomia. A hipótese de trabalho é a de que as consequências da classificação da situação cadastral do contribuinte como “ativo não regular” ferem os ditames constitucionais e legais, tanto para a cobrança do imposto, quanto para a identificação de contribuintes sem previsão em Lei. Para isso, a Autora se valeu da metodologia de pesquisa bibliográfica e descritiva, realizada por meio de livros, artigos, doutrina e jurisprudência, com total esclarecimento

---

<sup>1</sup> Advogada. Pós-graduanda em Direito Tributário pelo Centro Universitário do Estado do Pará – CESUPA. Pós-graduanda em Direito Processual Civil pela Universidade Pitágoras Unopar Anhanguera – UNOPAR.

sobre o tema; a documental, feita de acordo com as leis, doutrinas e entendimento dos tribunais superiores; e, por último, o procedimento adotado foi o estudo de caso do Recurso Extraordinário nº 598.677/RS (Tema 456), que envolve Decreto do Estado do Rio Grande do Sul, que impõe o recolhimento antecipado - no momento da entrada no Estado - do DIFAL de ICMS de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação, relacionando o com a (in)constitucionalidade e (i)legalidade do Fisco Paraense.

## INTRODUÇÃO

No Estado de Direito Democrático, a tributação compõe máquina da sociedade. A partir das receitas tributárias, são viabilizadas a manutenção da estrutura política e administrativa do Estado e as ações governamentais. Entretanto, a tributação arbitrária ou excessiva pode, por si própria, ter efeitos perversos. Assim, deve-se dizer que a tributação que não esteja respaldada no texto constitucional não constitui tributação propriamente dita.

Importa saber que: a instituição de um tributo, com fundamento nos limites constitucionais e no dentro das possibilidades das normas gerais, somente se dá por meio de Lei da pessoa estatal competente.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 24, I, determina que a competência para criar leis sobre o Direito Tributário é concorrente entre União, Estados e Distrito Federal; em outras palavras: é a aptidão para disciplinar diversas matérias relacionadas com a tributação. Tal definição não se confunde com competência tributária, que é estabelecida nos arts. 153 a 156 da CF/88, em que se molda o poder de instituir, majorar e cobrar tributos, sempre em observância aos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade, consoante determina o art. 149 da CF/88.

Os princípios supramencionados, tais como a isonomia, a vedação do confisco e a vedação à tributação interestadual e intermunicipal constituem garantias do contribuinte em prol da segurança jurídica, que o protegem, contra possíveis e eventuais, arbítrio e abusos do

fisco, estabelecendo limites a serem observados na instituição dos tributos; pois, a tributação só é válida quando exercida na configuração e alcance admitidos pela CF/88.

A CF/88 e o Código Tributário Nacional preveem que somente a Lei pode estabelecer o fato gerador da obrigação tributária, o que significa dizer que todos os aspectos da hipótese de incidência da norma que institui ou majora o tributo devem ser, obrigatoriamente, veiculados em lei: fato gerador, base de cálculo, alíquotas, contribuintes, responsáveis, etc. Contudo, a fixação do prazo para o recolhimento do tributo pode ser estabelecida em normas infralegais.

A partir da ocorrência do fato gerador, surge, para o contribuinte, a obrigação tributária – dever de pagar o tributo, e, concomitantemente, para o Fisco, o crédito tributário adquire exigibilidade após o regular lançamento, nos termos do art. 113 do CTN.

A cobrança do Diferencial de Alíquota – DIFAL (Art. 155, § 2º, VII da CF/88)<sup>2</sup> depende de Lei Complementar que a defina, já que todos os atos administrativos que regulamentam tal cobrança em operações interestaduais são inconstitucionais, a maioria dos estados, dentre eles o Estado do Pará, instituíram hipóteses de antecipação do DIFAL de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, por meio de Norma Infralegal.

A Secretaria da Fazenda do Estado do Pará – SEFA, se vale de Instrução Normativa para determinar o recolhimento antecipado do DIFAL de ICMS, quando o contribuinte estiver inadimplente com suas obrigações fiscais, violando o direito dos contribuintes.

A situação cadastral de “ativo não regular”, prevista no art. 2º da Instrução Normativa nº 13/2005, estabelece que o contribuinte que se encontrar na situação fiscal de ativo não regular deverá efetuar

---

<sup>2</sup> O texto atual foi definido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, que prevê: “nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.

o recolhimento dos tributos, nas nomenclaturas abaixo, no momento da entrada da mercadoria em território paraense:” e continua no inciso I, “ICMS Diferença de Alíquota”.

Deste modo, a *pergunta* central que se pretende responder é: *por que a cobrança antecipada do DIFAL de ICMS, por força “ativo não regular”, além de ilegal, é inconstitucional?* Vamos considerar, para alimentar o questionamento, a ocorrência do fato gerador do imposto, a obrigação tributária e a sujeição passiva e, sobretudo, os princípios da reserva legal e isonomia.

A hipótese de trabalho é a de que as consequências da classificação da situação cadastral do contribuinte como “ativo não regular” ferem os ditames constitucionais e legais, tanto para a cobrança do imposto, quanto para a identificação de contribuintes. Busca-se ofertar outras perspectivas para o debate jurídico, que ainda não foram aprofundadas e exploradas.

Para isso, este trabalho será estruturado em três capítulos.

O primeiro irá abordar sobre a previsão e instituição do “ativo não regular” e seus reflexos. Especialmente, discute-se sobre a ausência de critérios objetivos para a classificação de contribuintes; a obrigatoriedade de recolhimento antecipado do DIFAL de ICMS; a decorrência de mero inadimplemento das obrigações tributárias; o subterfúgio do Estado para apreensão de mercadorias; e, a violação ao princípio da isonomia.

No segundo capítulo será vista a diferença entre a norma geral para a instituição do imposto e a que institui o “ativo não regular”, considerando como pilares fundamentais, os princípios da legalidade e isonomia, além da ocorrência da hipótese de incidência (critério material, temporal e territorial) e o consequente da Regra Matriz de Incidência Tributária (critério pessoal e quantitativo).

O terceiro e último capítulo almeja, com as colocações do primeiro e premissas do segundo, analisar a legalidade e constitucionalidade da cobrança do DIFAL de ICMS antecipado, oriunda da situação cadastral de ativo não regular.

Para isso, a metodologia a ser utilizada será a pesquisa bibliográfica e descritiva, realizada por meio de livros, artigos, doutrina e jurisprudência, com total esclarecimento sobre o tema; a documental,

feita de acordo com as leis, doutrinas e entendimento dos tribunais superiores; e, por último, o procedimento adotado será o estudo de caso, identificando a (in)constitucionalidade e (i)legalidade do Fisco Paraense ao cobrar antecipadamente o imposto, baseado em Instrução Normativa, sob fundamento da condição de “ativo não regular”.

Pretende-se, com as presentes apreciações e opiniões, demonstrar a possibilidade ou não da cobrança antecipada do DIFAL de ICMS, considerando os princípios norteadores do Direito Tributários e as garantias e direitos fundamentais do contribuinte.

## **1. O “ATIVO NÃO REGULAR”**

### **1.1 Breve histórico legislativo**

No Estado do Pará, o ICMS é disciplinado pela Lei Estadual nº 5.530/89, a qual define incidência do imposto (art. 1º), o momento do fato gerador (art. 2º), a alíquota (art. 12), a base de cálculo (art. 15), o contribuinte (art. 34). E, determina, em seu art. 62, que “o Regulamento estabelecerá forma, condições e prazo para o pagamento do imposto, admitida distinção em função de categoria, grupo ou setor de atividade econômica”.

O Regulamento, do qual trata o artigo, é o Regulamento do ICMS/PA e foi aprovado por meio do Decreto Estadual nº 4.676/2001. Quanto ao prazo para pagamento do imposto, no regime normal de apuração, como regra, as operações realizadas no mês são registradas no livro de entradas, calculando todos os valores a título de DIFAL de ICMS e o recolhimento ocorre até o 10º dia do mês subsequente àquele em que ocorreram as aquisições interestaduais. É o que indica o art. 108, II do RICMS.

Contudo, excepcionando a regra geral, o RICMS/PA dispõe outros vencimentos para o tributo. De acordo com o art. 2º da Instrução Normativa nº 13/2005 “o contribuinte que se encontrar na situação fiscal de ativo não regular deverá efetuar o recolhimento dos tributos, nas nomenclaturas abaixo, no momento da entrada da

mercadoria em território paraense:” e continua no I, “ICMS Diferença de Alíquota”. No mesmo sentido, o §9º do art. 108 do RICMS indica que “os contribuintes ativos que estiverem na situação fiscal de não regularidade com suas obrigações tributárias deverão efetuar o recolhimento do imposto no momento da entrada da mercadoria em território paraense (...)”.

A aplicação do dispositivo depende da análise da Instrução Normativa 13/2005, a qual estabelece critérios para identificação da situação de regularidade de contribuintes de tributos estaduais.

O art. 1º da Instrução Normativa nº 13/2005 dispõe que os contribuintes do ICMS estabelecidos no Estado do Pará serão identificados em ativo regular (inciso I) e ativo não regular (inciso II).

Em suma, tem-se o seguinte:

- a. Contribuinte “não-regular”: o recolhimento deve ocorrer até o momento da entrada da mercadoria no estado, sob pena de sanção tributária;
- b. Contribuinte “regular”: o recolhimento deve ocorrer até o 10º dia do mês subsequente a entrada da mercadoria no estado (art. 108, II do RICMS).

Quando o Regulamento do ICMS, estabelece o prazo para pagamento, age em conformidade com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que já decidiu que, em que pese a obrigatoriedade de fixação de prazo para recolhimento do tributo por meio de lei, não haverá violação ao princípio da legalidade se a lei expressamente delegar essa fixação ao regulamento (STF, Pleno, RE 140669/PE, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. em 2/12/1998, m. v., DJ de 18/5/2001).

## **1.2 Ausência de previsão legal estadual para a instituição do regime de antecipação, em razão do “ativo não regular”**

A Lei Ordinária Estadual nº 5.530/89, nada trata sobre o regime de antecipação cobrado por força da condição de “ativo não regular” do contribuinte.



No Estado do Pará, a Instrução Normativa nº 13/2005 estabelece todas as antecipações de ICMS em operações interestaduais. A conclusão é uma: a condição de “ativo não regular” antecipa o fato gerador de todas as diversas hipóteses de ICMS incidente sobre operações interestaduais, sem que haja lei ordinária estadual determinando tal antecipação.

A Instrução Normativa 13/2005 e o Regulamento do ICMS (Decreto 4.676/2001) impõem obrigações não previstas em lei, excedendo o seu limite de competência, fixando dois momentos distintos para o recolhimento do tributo ou aplicação da sanção por descumprimento da obrigação tributária. Ou seja, as normas infralegais, ao invés de “servirem a lei”, acabaram por substituí-la.

Em que pese a Instrução Normativa e o Regulamento se tratem de legislação tributária (art. 96 do CTN), são manifestações com caráter infralegal, existindo para viabilizar a aplicação de casos concretos, sem isso, estar-se-á diante, na modulação do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária do DIFAL de ICMS, extrapolando, e muito, a competência constitucional conferida ao poder regulamentar.

### 1.3 Consequências do “ativo não regular”

#### 1.3.1 Ausência de critérios objetivos para a classificação de contribuintes

A Lei Estadual não define critérios objetivos para classificação do contribuinte como “ativo não regular”, isso quer dizer que a segregação foi feita, tão somente, pela Instrução. Portanto, quando a Instrução Normativa distingue os contribuintes, traz definições vagas, espaçadas e teóricas, vez que tais conceitos não se aplicam na prática, pois foge da realidade econômica dos contribuintes para tanto.

Em uma breve comparação ao instituto da substituição tributária “para frente”, em razão deste implicar alteração de elementos essenciais da relação tributária (sujeito passivo, critérios de determinação da base de cálculo “presumida” etc.), não pode, a sua implementação

estar prevista em decretos, regulamentos, portarias etc. É necessária e obrigatória a edição de lei que detalhadamente a discipline e defina os elementos indispensáveis. No caso do ICMS, inclusive, a matéria deve ser tratada em lei complementar nacional (art. 155, §2º, XII, alínea “b” da CF/88).

Entretanto, no caso do Estado do Pará, a identificação dos contribuintes pela Instrução Normativa, acaba por estabelecer restrições tributárias ao tráfego de pessoas ou bens dentro da federação, em total afronta ao art. 150, V da CF/88. Ora, o tributo não pode representar barreira ao trânsito de pessoas ou bens no âmbito do Estado. O simples fato de se estar atravessando as fronteiras de um Estado-membro, na condição de ativo não regular, não pode ser motivo para um agravamento da exigência.

Por isso, é inconstitucional a cobrança do ICMS “antecipado”, na fronteira. Quando um comerciante adquire mercadorias em outros Estados, visto se tratar de uma “antecipação” exigida de um mesmo contribuinte (diferentemente do que ocorre na sistemática da substituição tributária para frente, ninguém está sendo “substituído”), pura e simplesmente pelo fato de haver sido transposta a fronteira interestadual.

De forma reflexa e por ato administrativo, estar-se-ia interferindo na livre concorrência ao se criar categorias de contribuintes, com custos de oportunidades e externalidades negativas distintas, usurpando competência constitucional (art. 170, CF/88).

### 1.3.2 Obrigatoriedade de recolhimento antecipado do DIFAL de ICMS

A condição de ativo não regular – impõe ao contribuinte o recolhimento antecipado do DIFAL de ICMS, forçando o pagamento do imposto no momento da entrada da mercadoria em território paraense e não mais até o dia 10 do mês subsequente à operação, conforme previsto no art. 108, II do RICMS.

Ocorre que, conforme veremos no tópico 1.4.3, umas das consequências do “ativo não regular” é que ele decorre de inadimplemento de obrigações tributárias, ou seja, o contribuinte passa a

situação de não regularidade automaticamente. O reflexo é imediato, pois implica diretamente na alteração no prazo de recolhimento do DIFAL de ICMS, o qual passa a ser exigido, não mais ao décimo dia do mês subsequente à operação, mas sim, antes ou no momento da entrada da mercadoria em território paraense.

Como dito, em não se tratando de Substituição Tributária: sem a consumação do fato gerador, não há obrigação tributária tampouco constituição de crédito, logo, inexistente dever de pagar. Isto porque, exigindo o pagamento antes da passagem pela fronteira, imposto é cobrado antes de consumado o fato gerador (entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente).

Outrossim, antecipando o surgimento da obrigação tributária (recolhimento antecipado por força do ativo não regular), estar-se-á também, antecipando, por ficção, a ocorrência do fato gerador da exação. Pois, ao contrário do que quer fazer crer a legislação estadual, não se trata de mera alteração do prazo para pagamento (afastando a necessidade de lei ordinária), mas sim de antecipação do fato gerador do imposto.

Em outras palavras: antes da ocorrência do fato gerador (um dos critérios da regra matriz de incidência tributária), não há obrigação tributária tampouco constituição de crédito, logo, inexistente dever de pagar. É o que determina o art. 113, §1º do CTN.

Deste modo, quando a mercadoria vinda de outra unidade da federação ingressa em território paraense, ainda não ocorreu o fato gerador do imposto, ou seja, ainda não houve a circulação da mercadoria - entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente.

Em outras e breves palavras: o Estado do Pará, se valendo de uma presunção, exige o recolhimento antecipado do DIFAL de ICMS, sem que tenha havido a ocorrência do fato gerador, inobservando os critérios da regra matriz de incidência tributária. Ora, se o fato jurídico tributário, posto que provável, ainda não ocorreu, não há como determinar quem seja a ele vinculado.

Em se tratando de ICMS, a utilização do fato gerador presumido, enseja a alteração do aspecto material da regra matriz de incidência tributária, o qual é indispensável para conferir a ocorrência do fato

gerador do imposto. Neste ponto, consideremos, na linguagem de Leandro Paulsen (2020), “operações são negócios jurídicos; circulação é transferência de titularidade, e não apenas movimentação física; mercadorias são bens objeto de comércio.”

Em não havendo saída, não há em que se falar na transferência de titularidade. A circulação de mercadorias, prevista no dispositivo constitucional, refere-se à circulação jurídica, que implica no efetivo ato de mercancia, ou seja, que tenha finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.

Deste modo, quando a norma infraconstitucional – Instrução Normativa nº 13/2005 –, determina que “o contribuinte que se encontrar na situação fiscal de ativo não regular deverá efetuar o recolhimento dos tributos (...) no momento da entrada da mercadoria em território paraense”, este passa a ser o critério material, incompatível com a operação/negócio jurídico, visto que não há nenhum impacto econômico neste momento, já que, é de fácil percepção que não houve circulação de mercadoria, que só ocorre, efetivamente, quando da entrada desta no estabelecimento do adquirente.

Portanto, percebe-se claramente a violação a princípio da limitação ao tráfego de pessoas interestaduais e intermunicipais, o qual objetiva justamente impedir que os entes federativos cobrem tributos pelo deslocamento do contribuinte, com o seu próprio patrimônio, entre Estados e Município no território nacional. Vale dizer, o tributo não pode representar barreira ao trânsito de pessoas ou bens no âmbito do Estado Federal.

Assim, a Instrução Normativa ao estabelecer critérios para identificação da situação de regularidade de contribuintes de tributos estaduais, estar-se-á definindo sobre a sujeição passiva tributária, aspecto essencial da relação jurídica tributária. Não pode, portanto, ser objeto de disposições infralegais, mas apenas da lei, em sentido estrito, conforme esclarece os arts. 128 e 97, III, do CTN, em respeito ao princípio da legalidade (arts. 5º, II; 37, caput; 84, IV e 150, I da CF/88).

Sobre o tema, Sacha Calmon Navarro Coelho (2020) afirma que “onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da

reserva de lei em matéria tributária”. A partir deste entendimento, podemos extrair que todos os elementos estruturais do tributo devem estar regulamentados por lei, nos moldes do art.150, inciso I da CF/88 e o art. 97 do CTN.

Em resumo: no Estado Democrático de Direito, obrigatoriamente, deve-se observar, entre outros princípios, o da legalidade, ou seja, a Administração só pode atuar de acordo com o que a lei determina.

Deste modo, ao expedir um ato que tem por finalidade regulamentar a lei (por meio de decreto, regulamento ou instrução, por exemplo), não pode a Administração inovar na ordem jurídica, impondo obrigações ou limitações a direitos de terceiros, é o que preconiza o art. 99 do CTN: “O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”.

### 1.3.3 Decorre de inadimplemento de obrigações tributárias

A inclusão da situação de ativo não regular no cadastro da Secretaria de Estado não decorre somente da inadimplência do recolhimento de ICMS. Tal situação pode decorrer da existência de não cumprimento de quaisquer exigências fazendárias, por exemplo: débitos inscritos em Dívida Ativa, problemas de entrega de DIEF, entrega de EFD, declarações anuais dos optantes pelo Simples Nacional etc.

Da forma que a Instrução Normativa nº 13/2005 descreve as circunstâncias, dificilmente o contribuinte não incorrerá em uma delas, eventualmente. Contudo, não podemos deixar de mencionar, por exemplo, que é possível, que a dívida seja oriunda de uma interpretação legislativa divergente entre Fisco e Contribuinte, pelo que, ainda com o processo administrativo, a inscrição em dívida ativa, resultará em irregularidade.

Neste ponto, é fundamental destacarmos que nem a lei nem os atos administrativos podem atribuir ao crédito vantagens e prerrogativas que configurem obstáculo ao pleno exercício dos direitos fundamentais.

Isto é, verdadeiras sanções políticas, que restringem o acesso ao Poder Judiciário ou o livre exercício das atividades profissionais, impondo tratamento discriminatório e desigual, infringindo os direitos garantidos pelo art. 5º (destaque para os I, II, XIII, XIX, XXXV, XXXVI, LIV, LV); 150, I e II; e, 170 da CF/88.

O primado da livre iniciativa, princípio vetor de nossa Ordem Econômica (art. 170, parágrafo único, CF/88), é imprescindível para a manutenção das atividades criadoras e lucrativas, essência do crescimento econômico brasileiro.

O objetivo do legislador constituinte é bastante claro quanto ao princípio que norteia a ordem econômica nacional, não aceitando que qualquer restrição odiosa – como a praticada pelo Fisco Estadual no caso em tela – seja imposta às atividades econômicas, abrigadas por garantias fundamentais, em observância ao princípio constitucional da isonomia, conforme será visto no tópico 1.4.4.

A doutrina pátria é uníssona sobre a importância do respeito ao princípio da livre iniciativa para a economia:

O Estado cumpre papel relevante na viabilização de todos esses direitos. Primeiramente, entretanto, devem os governos não interferir na livre iniciativa, a fim de que o sistema econômico produza os bens necessários à absorção de capital e de bens de produção suficientes para alimentar e realimentar a economia. Cabe ao Estado, por outro lado, desenvolver as políticas públicas que permitam o alcance da igualdade desejada. É atribuição do Poder Público, igualmente, regular o mercado de serviços públicos com o propósito de evitar distorções e prejuízos, garantindo acesso aos serviços para todos. (NUNES, Cleucio Santos. Curso completo de direito processual tributário. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, sem página)

(...) Assim, por exemplo, se a tributação atinge nível tão elevado a ponto de afetar o Princípio da Livre-iniciativa, i.e., quando a liberdade de empreender já não passa a produzir qualquer efeito prático, uma vez que o empresário já não tem perspectiva de lucrar em sua atividade, independentemente

de seu esforço ou talento, poder-se-á afirmar estar presente um efeito confiscatório da tributação.

[...]

(...) De um lado, tem-se o legítimo interesse da administração em garantir o crédito; de outro, há o princípio da livre-iniciativa, que impede se torne a atividade do empresário tão onerosa a ponto de revelar-se inviável. Este, como outros casos que envolvem a proporcionalidade, exige a ponderação em cada caso concreto, para se decidir pela constitucionalidade, ou não, da medida. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, sem página).

Registra-se, novamente, um dos corolários do princípio da livre iniciativa é a proibição do Fisco de estabelecer limitar o tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, salvo a cobrança de pedágio (art. 150, inciso V da CF/88).

O STF, há tempos, firmou entendimento consolidado em jurisprudência no sentido de que o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acertamento da relação tributária, para, em função deles – e mediante interdição ou grave restrição ao exercício da atividade empresarial, econômica ou profissional.

Para Aliomar Baleeiro e Misabel Abreu Machado (2018), os atos arbitrários mais comuns são aqueles que, em especial, não respeitam os direitos do contribuinte de:

- (a) exercer em plenitude suas atividades comerciais, em regime de livre concorrência, a teor dos arts. 5.º, XIII, e 170, IV, da Constituição;
- (b) ser tributado nos termos estritos da lei, com espeque nos arts. 5.º, II, e 150, I, da Constituição e arts. 97 e 128 do CTN;
- (c) discutir, na via administrativa, plenamente as autuações e cobranças que sofrerem, sem garantia de instância, mediante contraditório e ampla defesa, conforme art. 5.º, LV;

- (d) discutir suas pretensões jurídicas em face do Estado, seguindo o devido processo legal, segundo o art. 5.º, XXXV, LIV e LV;
- (e) não tolerar confisco nem perdimento de bens sem o devido processo legal, conforme art. 5.º, LIV;
- (f) ser tratado com igualdade, mormente em face de seus concorrentes, sem discriminações odiosas, como preceituam os arts. 5.º, I, XIX, e 150, II, combinados;
- (g) ser tratado com respeito e dignidade, implicando a motivação dos atos administrativos contra eles lavrados, conforme arts. 5.º, V, LV, c/c 37 da Lei Fundamental.

Os autores ainda afirmam que:

Medidas classicamente conhecidas podem diretamente impedir o exercício de uma atividade profissional, como apreensão de mercadorias, proibição de aquisição de estampilhas e talonários e vedação de despacho de mercadorias nas alfândegas. Entretanto, além dessas, um número sem fim de outras, tanto no âmbito federal como estadual ou municipal, ainda podem constranger o contribuinte a pagamento de tributo indevido, como a adoção de regime especial de tributação (estimativa, com base em valores acima do preço de mercado, diferimento e seu cancelamento, substituição tributária e seu cancelamento) por simples ato administrativo, mantido ou revogado sem ampla defesa e razoável fundamentação; exigência de garantia de instância para recorrer na esfera administrativa; vedação de discussão de certas questões, em processo administrativo, especialmente de direito (como o confronto da perfeita adequação do ato de cobrança à lei, do regulamento à lei e da lei às normas de hierarquia superior), com o que se limita o contraditório e a ampla defesa; inscrição em Dívida Ativa sem direito de impugnação por parte do sujeito passivo, nos chamados créditos “não contenciosos”; atos administrativos de constrangimento que comprometem financeira e comercialmente a vida profissional do contribuinte, como o pedido de falência, o protesto da certidão de Dívida Ativa



ou a ameaça de fazê-lo; divulgação ou publicação de nomes de “pretensos devedores”, atribuindo-lhes indevidamente a pecha de “sonegadores”; recusa injustificada por parte da Fazenda ao fornecimento de certidões negativas etc. Os expedientes acima apontados não configuram garantias, privilégios ou preferências do crédito tributário, apenas abuso e arbítrio, ofensa à impessoalidade e à moralidade administrativa. Verdadeiro excesso na exação, uma vez que muitas dessas medidas trazem prejuízos muito maiores aos contribuintes do que o próprio tributo exigido (devida ou indevidamente).

Por isso, o STF editou as súmulas nºs 70, 323 e 547, com o seguinte teor:

Súmula 70 do STF: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Súmula 323 do STF: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.

Súmula 547 do STF: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Para Leandro Paulsen (2020), “as sanções políticas são proscritas e, se forem adotadas, mesmo que mediante lei, serão inválidas por inconstitucionais”. Continua o autor afirmando que:

Há, ainda, restrições de caráter geral, que não aparecem propriamente como penalidades, mas que impedem o exercício de certas prerrogativas por contribuintes em situação irregular. A participação em licitações, por exemplo, é condicionada à regularidade fiscal do interessado, o que se justifica porquanto o poder público não está obrigado a contratar com quem não vem cumprindo suas obrigações fiscais, constituindo a restrição, também, um incentivo aos contribuintes que se mantêm em dia. Da mesma maneira, válida é a legislação que condiciona à regularidade fiscal o acesso a linhas de financiamento públicas. Além disso, em

novembro de 2013, o STF decidiu pela constitucionalidade da admissão ao Simples Nacional apenas das empresas que ostentem regularidade fiscal. É o que se vê do RE 627.543, em que restou afirmada a constitucionalidade do art. 17, V, da LC 123/06.

Paulo de Barros Carvalho (2019), no mesmo sentido:

Providência até certo ponto comum é a apreensão de mercadorias e de documentos, bem como dos veículos que os transportarem, em função de irregularidades verificadas pela fiscalização. A devolução ficará condicionada ao pagamento do tributo devido, com as penalidades cabíveis, ou então, querendo discutir a legitimidade do procedimento fiscal, o interessado terá de oferecer fiança idônea ou depósito de valor correspondente à mais elevada multa aplicável à espécie. Todavia, acerca dessa medida sancionatória, consistente na retenção de bens para forçar o recolhimento do tributo ou da multa, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, entendendo que “é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos” (Súmula n. 323).

Como vê-se, o é unânime, seja no entendimento jurisprudencial, seja no entendimento doutrinário, o repúdio aos atos arbitrários praticados pelas Autoridades Públicas, ainda mais aqueles que impliquem em restrições que impeçam ou dificultem o pleno gozo do direito ao livre exercício de atividade econômica ou profissional em razão da pura e simples existência de débitos do contribuinte.

#### 1.3.4 Violação ao Princípio da Isonomia

A antecipação do recolhimento do imposto para a fronteira/ entrada de mercadoria em território paraense, é uma afronta também ao princípio da isonomia ao dar tratamento igualmente gravoso a situações distintas.

Aqui, cabe distinguir aqueles contribuintes que tem cadastro irregular, ou seja, inscrição estadual suspensa, inapta, nula, baixada ou

falida (art. 167-C do RICMS<sup>3</sup>), daqueles que estão em situação fiscal de não regularidade, que, conforme visto, pode acontecer pelo não pagamento de um – e somente um – débito de imposto. Em ambos os casos, o contribuinte recebe o mesmo tratamento.

Os meros inadimplentes tem exatamente o mesmo tratamento daqueles que agiram de forma contumaz e com dolo de apropriação dos recursos, vez que não há separação de uma situação da outra. A legislação tributária estadual, confunde – propositalmente ou não – cadastro irregular e ativo não regular, quando na verdade, conforme Hugo de Brito Machado Segundo (2018): “a distinção legal deve ser feita tendo em conta, sempre, uma justa ponderação dos valores constitucionais envolvidos, sendo razoável em função da finalidade que com a norma se quer chegar”.

No Julgamento do Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334/SC, o Ministro Relator Luís Roberto Barroso, assentou que:

É preciso, portanto, que se constate que a inadimplência do devedor é reiterada, sistemática, contumaz, verdadeiro modelo negocial do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. Trata-se de elemento de valoração global

---

<sup>3</sup> Art. 167-C. Considera-se situação cadastral irregular perante o fisco, a do contribuinte que, à data da operação ou prestação, esteja com a inscrição suspensa, inapta, nula, baixada ou falida no Cadastro de Contribuintes do ICMS

Artigo 108 do RICMS. (...)

§ 7º O estabelecimento que se encontrar na situação cadastral de irregular, conforme definido no art. 167-C, deverá efetuar o recolhimento do imposto no momento da entrada da mercadoria em território paraense, hipótese em que não será aplicada a restrição prevista no art. 151, relativamente ao recebimento da mercadoria.

[...]

§ 9º Os contribuintes ativos que estiverem na situação fiscal de não-regularidade com suas obrigações tributárias deverão efetuar o recolhimento do imposto no momento da entrada da mercadoria em território paraense, nos termos definidos em ato do Secretário Executivo de Estado da Fazenda.

do fato, a ser apurado pelo juiz em cada processo concreto. Além da própria conduta atual de inadimplência reiterada, também deve-se levar em consideração o histórico de regularidade de recolhimentos tributários do agente, apesar de episódios de não recolhimentos específicos, justificados por fatores determinados.

A inclusão automática do contribuinte na situação de ativo não regular retira do contribuinte toda a proteção jurídica contra a arbitrariedade da Fazenda Pública Estadual, já que basta que tenha havido o descumprimento de uma única obrigação tributária – qualquer uma, ainda que acessória e mesmo da menor importância – para a coação indireta ao recolhimento antecipado do imposto.

O princípio da igualdade nada mais é que a proibição do arbítrio pelas autoridades públicas. Em outras palavras: é a vedação da livre vontade do legislador, sem qualquer justificativa razoável. A CF/88, não só expressou o princípio da igualdade, como também definiu, claramente, quais os parâmetros dentro dos quais pode-se diferenciar e excepcionar pessoas e situações.

Para Hugo de Brito Machado Segundo (2020),

Trata-se, contudo, de aspecto tão necessário quanto insuficiente para definir a isonomia em sua completude, pois, como já registrava Aristóteles, seguido de Leon Diguít e Rui Barbosa, a verdadeira igualdade consiste em tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam. Impõe-se, portanto, a consideração do princípio da isonomia em seu aspecto material, ou substancial, que impõe tratamentos diferenciados para situações diferenciadas. A questão que se coloca, então, é qual critério deve ser adotado pelo legislador para fazer discriminações, e, ainda, qual deve ser a finalidade dessas discriminações, pontos nos quais o princípio da isonomia toca o princípio da justiça, com ele confundindo-se em larga medida. Com efeito, esse tratamento diferenciado deve guardar relação lógica direta com a finalidade buscada pela norma jurídica,<sup>15</sup> sendo também pertinente, na avaliação

de sua validade, a invocação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, dos quais cuidaremos logo abaixo.

(...)

É importante ter em mente que o “tratamento desigual para os desiguais” não é uma válvula de escape para arbitrariedades, mas sim, como visto acima, uma solução racional diretamente relacionada com um propósito legítimo. Por isso mesmo, é evidente que a condição “diferenciada” da Fazenda Pública não é suficiente para validar todos os privilégios que eventualmente se lhe concedem, tais como diminuição e até dispensa de honorários advocatícios de sucumbência, recursos que lhe são privativos etc.

Notoriamente, a legislação tributária do Estado do Pará, por meio da Instrução Normativa, impõe classificações e definições não previstas em lei, em violação ao princípio da isonomia, pois, se vale do ativo não regular para confundir contribuintes idôneos com aqueles devedores contumazes, criando um mecanismo artificial para a cobrança e geração de créditos e imposição de recolhimento antecipado do imposto.

## **2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E RESERVA DE LEI**

A competência para a instituição do ICMS, é dos Estados e Distrito Federal, consoante art. 155, II da Carta Maior. O recolhimento do imposto corresponde à diferença entre a alíquota interna e a interestadual e tem como responsáveis tributários o destinatário, quando contribuinte do imposto ou o remetente, quando o destinatário não for contribuinte (art. 155, VIII, alíneas “a” e “b” do mesmo diploma legal).

A lei ordinária é a fonte formal mais importante para o direito tributário nas esferas estadual, distrital e municipal, cabendo-lhe disciplinar sobre todas as matérias não reservadas a lei complementar. Já a expressão “legislação”, considera todos os atos normativos, inclusive leis, decretos, entre outros (art. 96 do CTN).

Nas lições de Cláudio Carneiro (2020):

O Princípio da Legalidade Tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição da República, abrange principalmente a lei ordinária, visto que esta é a fonte formal por excelência, instituidora de tributos, ou seja, é a fonte básica do Direito Tributário. A Constituição determina uma reserva de competência em razão das leis e, nesse sentido, a lei ordinária não pode tratar de matéria reservada à lei complementar. Essa vedação se dá porque o quórum exigido para a aprovação da lei ordinária é de maioria relativa ou simples, enquanto o exigido para aprovação da lei complementar é de maioria absoluta. É importante observar as hipóteses que mitigam ou relativizam o Princípio da Legalidade.

Neste sentido, Alberto Nogueira (1999) sobre a estrita legalidade:

O qualificativo “estrito” tem o propósito de reforçar o princípio, de tal modo a significar não a mera “autorização legal”, genérica e aberta, mas a definição, no preceito instituidor do tributo, de todos os elementos essenciais (sujeito ativo e passivo, fato gerador, base de cálculo e, sendo o caso, também a alíquota).

Portanto, se o tributo deve ser instituído por lei significa que este é o veículo normativo que irá estabelecer todos os elementos da hipótese de incidência da norma tributária (fato gerador, base de cálculo, sujeito ativo, sujeito passivo, alíquota, etc.). Aqui não é admitida delegação da lei ao ato normativo infralegal (regulamento, decreto ou instrução normativa), para que se defina aspectos essenciais da obrigação tributária.

Sendo assim, só a lei pode definir o sujeito passivo da obrigação tributária (contribuintes e responsáveis).

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado:

Desprovido de validade é também o dispositivo de lei estadual que transfere ao Poder Executivo a competência para estabelecer a definição da categoria de contribuinte ao qual

será atribuída a condição de substituto. Essa atribuição há de ser feita pela lei. Não pelo regulamento. Não o permite o princípio da legalidade tributária, inscrito no art. 150, inciso I, da Constituição Federal. Criar um tributo é, como dito, estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago” (Hugo de Brito Machado, Aspectos Fundamentais do ICMS, 2. ed., São Paulo: Dialética, 1999, p. 121).

Não é lícito, portanto, ao legislador estadual deliberar sobre a categorização de contribuintes e delegar ao regulamento ou instrução normativa a tarefa de definir a qual contribuinte deve recair tal obrigação.

A cobrança do DIFAL foi tema de diversos conflitos e restou firmado o entendimento de que Estados e Distrito Federal não poderão cobrá-lo sem Lei Complementar que o defina. Do contrário, todos os atos administrativos que regulamentam a cobrança do DIFAL de ICMS em operações interestaduais são inconstitucionais.

## 2.1 O julgamento do Recurso Extraordinário nº 598.677/RS

Em agosto de 2011, o STF reconheceu a repercussão geral do Recurso Extraordinário nº 598.677/RS (Tema 456), caso similar ao que se tem hoje no Estado do Pará, que envolve Decreto do Estado do Rio Grande do Sul, que impõe o recolhimento antecipado - no momento da entrada no Estado - do DIFAL de ICMS de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação. A ementa ficou assim:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. REGIME DE PAGAMENTO ANTECIPADO SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECRETO ESTADUAL. FATO GERADOR DO TRIBUTO. COBRANÇA ANTECIPADA. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (STF - RE 598.677/RG, Rel. Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 24/08/2011)

O referido Tema recebeu a seguinte descrição: “Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 150, § 7º, e 155, § 2º, VII e VIII, da CF/88, ofensa ao princípio da reserva legal quando da cobrança antecipada de ICMS, por meio de decreto, relativamente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual”.

O Decreto gaúcho, tal como ocorre no Estado do Pará, ao invés de tratar do aspecto temporal do pagamento do ICMS, na verdade, trata do aspecto temporal da hipótese de incidência, violando a CF/88 pela instituição do pagamento antecipado do imposto estadual. Isto porque, as legislações, gaúcha e paraense, ambas ilegais e inconstitucionais, se diferenciam, tão somente, nos aspectos: fonte e aplicação.

No Estado do Pará, o ativo não regular está previsto em Instrução Normativa, de hierarquia ainda inferior que a norma do Rio Grande do Sul que introduziu a antecipação (Decreto). Quanto a sua aplicação/destinatários da norma, a legislação paraense se aplica àqueles contribuintes em situação cadastral de não regularidade, enquanto a legislação gaúcha, vale para todos.

Em julgamento ocorrido em agosto de 2020, o Pleno da Corte do STF declarou a inconstitucionalidade do ICMS antecipado, decidindo da seguinte forma:

O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 456 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, mantendo o acórdão recorrido, no qual se afastou a exigência contida em decreto estadual de recolhimento antecipado do ICMS quando da entrada de mercadorias em território gaúcho, nos termos do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli (Presidente), vencido o Ministro Alexandre de Moraes. Em seguida, o Tribunal deliberou fixar a tese de repercussão geral em assentada posterior. Não participou deste julgamento o Ministro Celso de Mello. Plenário, Sessão Virtual de 7.8.2020 a 17.8.2020.

Para o Relator, Ministro Dias Toffoli, “ao se antecipar o surgimento da obrigação tributária, o que existe, necessariamente, é,



também, a antecipação, por ficção, da ocorrência do fato gerador da exação”, sendo impossível, “por meio de simples decreto, como acabou fazendo o Fisco gaúcho, a pretexto de fixar prazo de pagamento, se exigir o recolhimento antecipado do ICMS na entrada da mercadoria no território do Rio Grande do Sul”.

O Ministro relator resume o seu voto a três premissas:

- (i) No regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de incidência, sendo inconstitucional a regulação da matéria por decreto do poder executivo, já que o aspecto temporal do fato jurídico tributário está submetido à reserva legal.
- (ii) O art. 150, § 7º, da Constituição exige somente que a antecipação no regime de tributação normal se faça ex lege e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária.
- (iii) Somente para as hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição é que se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, a previsão em lei complementar.

O Ministro Gilmar Mendes, acompanhou o voto do Relator, e ainda mencionou que “não se trata de mera definição de prazo para pagamento de tributo, mas de verdadeira antecipação do fato gerador do ICMS, o qual passaria a incidir quando da entrada da mercadoria no Estado de destino”. Portanto, é impossível que “decreto venha a instituir a cobrança antecipada de ICMS devido pelo próprio contribuinte (...)”.

No mesmo sentido, o Ministro Luís Roberto Barroso corroborou que “o decreto estadual fixa prazo para pagamento do ICMS antes mesmo do surgimento do fato gerador, que pode vir ou não a ocorrer, constituindo-se como verdadeira hipótese de fato gerador presumido.”. E, continua afirmando “dizer que há o dever de pagar tributo relativo à obrigação tributária que sequer nasceu, por mais provável que seja a sua existência futura, altera de forma clara a estrutura da hipótese de incidência.”.

Em 26 de março de 2021, o Tribunal por unanimidade, fixou a seguinte tese de repercussão geral: “a antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito. A substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal”.

Pois bem, a similaridade entre as situações do Rio Grande do Sul e do Estado do Pará, afasta, por completo, a válvula de escape do Estado em se esconder atrás do argumento de que as previsões legislativas versam, tão somente, de mera alteração do prazo para pagamento.

Em suma, o STF reconheceu a impossibilidade da exigência de recolhimento antecipado do ICMS quando da entrada da mercadoria em território estadual por meio de Decreto, havendo necessidade de lei ordinária estadual para isso, pois o momento da ocorrência do fato gerador é um dos aspectos da regra-matriz de incidência.

O STF registrou, inclusive, que não é suficiente lei genérica que permita a antecipação e remeta “em branco” ao Decreto, para que este defina as hipóteses do pagamento antecipado. Portanto, além de lei formal, é necessária lei específica.

O Ministro Relator, em outras palavras, desmascarou a conduta das Fazendas Estaduais que se valem de premissas de modificação de prazo para pagamento para antecipar a ocorrência do fato gerador e exigir ilegalmente o recolhimento antecipado do imposto. É exatamente o que ocorre no Estado do Pará, pois da leitura do art. 2º, § 3º da Lei 5.530/1989<sup>4</sup>, percebe-se que o legislador incumbiu livre arbítrio para o Executivo, que pode atuar como bem entender sobre o tema, nos moldes do art. 108, §9º<sup>5</sup> do Regulamento do ICMS.

---

<sup>4</sup> O Estado poderá exigir o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser efetuado pelo próprio contribuinte

<sup>5</sup> Os contribuintes ativos que estiverem na situação fiscal de não-regularidade com suas obrigações tributárias deverão efetuar o recolhimento do imposto no momento da entrada da mercadoria em território paraense, nos termos definidos em ato do Secretário Executivo de Estado da Fazenda

### **3. A INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA ANTECIPADA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DE ICMS, EM RAZÃO DO “ATIVO NÃO REGULAR”.**

Considerando que somente a lei pode estabelecer o fato gerador da obrigação tributária, a ausência de Lei Ordinária Estadual para instituir a condição de “ativo não regular” e os seus reflexos, implica na violação direta dos direitos e garantias constitucionais, bem como as disposições previstas no CTN.

O Estado do Pará, por meio da SEFA, não pode se valer de previsão em Instrução Normativa para determinar o recolhimento antecipado do DIFAL de ICMS, quando o contribuinte estiver inadimplente (com o cadastro “ativo não regular”) com suas obrigações fiscais, pois infringe o direito dos contribuintes.

Como vimos, são diversas as ilegalidades e inconstitucionalidade oriundas da situação cadastral do ativo não regular, em suma:

1. A Instrução Normativa identifica os contribuintes conforme a situação fiscal, violando o art. 97, inciso III do CTN;
2. Decorre diretamente resultante do inadimplemento de obrigações tributárias, outra afronta ao art. 97, agora em seu inciso V, pois a definição de infrações e penalidades somente pode ser feita por lei ordinária;
3. Ao exigir o pagamento do imposto antes da passagem na fronteira, configura Sanção Política;
4. Violação ao princípio da igualdade, pois a Instrução Normativa não distingue os contribuintes idôneos com aqueles devedores contumazes;
5. Ao exigir que o pagamento já tenha ocorrido antes da passagem pela fronteira, o DIFAL é cobrado antes de consumado o fato gerador (entrada da mercadoria no estabelecimento do adquirente).

O STF, em sede de repercussão geral (tema 456) do Recurso Extraordinário nº 598.677/RS, além de reconhecer a impossibilidade

da exigência de recolhimento antecipado do ICMS por meio de Decreto, pois, condiciona a exigência, obrigatoriamente, à Lei Ordinária estadual, ainda afirmou que a Lei precisa ser específica.

A previsão normativa, portanto, é ilegal e inconstitucional, pois antecipa a o fato gerador e exige o pagamento do imposto antes de seu aperfeiçoamento, violando o art. 97, III do CTN, prejudicando qualquer logística de pagamento do imposto pelo contribuinte. Além disso, antecipação tributária do imposto, com ou sem substituição tributária, depende de lei formal, nos termos do art. 150, §7º da CF/88.

## **CONCLUSÃO**

Ainda que Instrução Normativa e o Regulamento tenham força de legislação tributária, são manifestações com caráter infralegal, com o objetivo de viabilizar a aplicação de casos concretos. Assim, ao expedir um ato que tem por finalidade regulamentar a lei (por meio de decreto, regulamento ou instrução, por exemplo), não pode a Administração inovar na ordem jurídica, impondo obrigações ou limitações a direitos de terceiros, nos moldes do art. 99 do CTN.

Na questão em debate, sem previsão legal para a exigência de recolhimento antecipado do DIFAL de ICMS por força da condição de “ativo não regular”, estar-se-á diante da modulação do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária do imposto, extrapolando, e muito, a competência constitucional conferida ao poder regulamentar.

De forma reflexa, estar-se-ia interferindo na livre concorrência ao se criar categorias de contribuintes, implicando em restrições que impedem ou dificultam o pleno gozo do direito ao livre exercício de atividade econômica ou profissional em razão da pura e simples existência de débitos do contribuinte

Além disso, a legislação tributária do Estado do Pará, por meio da Instrução Normativa, viola gravemente ao princípio da isonomia, pois, se vale do ativo não regular para confundir contribuintes idôneos com aqueles devedores contumazes, criando um mecanismo artificial

para a cobrança e geração de créditos e imposição de recolhimento antecipado do imposto.

Em observância a jurisprudência pacificada do Superior Tribunal de Justiça e STF, a cobrança do DIFAL de ICMS antecipado sem lei específica de determine tal cobrança, oriunda da situação cadastral de ativo não regular, é ilegal e inconstitucional.

Portanto, pode-se concluir que a ilegalidade decorre da antecipação do fato gerador e exigência o pagamento do imposto antes de seu aperfeiçoamento (art. 97, III do CTN) e a inconstitucionalidade é oriunda da dependência de lei formal para tratar de antecipação tributária do imposto, com ou sem substituição tributária, nos termos do art. 150, §7º da CF/88.

## REFERÊNCIAS

CARNEIRO, CLAUDIO. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARVALHO, PAULO DE BARROS. Curso de direito tributário. 30ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COELHO, SACHA CALMON NAVARRO. Curso de direito tributário brasileiro. 17ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

BALEIRO, ALIOMAR; DERZI, MISABEL ABREU MACHADO. Direito tributário brasileiro. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <L5172COM-PILADO (planalto.gov.br)>. Acesso em: 28 abr. 2021.

BRASIL. Constituição Da República Federativa Do Brasil De 1988. Disponível em: <Constituicao-Compilado (planalto.gov.br)>. Acesso em: 28 abr. 2021.

BRASIL. Disciplina o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: <lp1989\_05530.pdf (sefa.pa.gov.br)>. Acesso em: 28 abr. 2021.

BRASIL. Instrução Normativa N° 0013/2015. Disponível em: <in2005\_00013.pdf (sefa.pa.gov.br)>. Acesso em: 28 abr. 2021.

**BRASIL.** Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS Disponível em: <[www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001\\_04676.pdf](http://www.sefa.pa.gov.br/legislacao/interna/decreto/dc2001_04676.pdf)>. Acesso em: 28 abr. 2021.

**BRASIL.** Supremo Tribunal Federal. RHC 163334, Relator: Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, Processo Eletrônico. DJe-271. Publicado em 13/11/2020.

**BRASIL.** Supremo Tribunal Federal. RE 598677 RG, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2011, Publicado em 24/08/2011.

**MAZZA, ALEXANDRE.** Manual de direito tributário. 5ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

**NOGUEIRA, ALBERTO.** Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito. Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

**PAULSEN, LEANDRO.** Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

**PAULSEN, LEANDRO.** Curso de direito tributário completo. 11ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

**ROCHA, EDUARDO MORAIS DA.** Um exame crítico do julgado do Supremo Tribunal Federal que admitiu a construção de pautas fiscais de caráter absoluto na substituição tributária progressiva. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 179. São Paulo: Dialética, ago. 2010.

**SEGUNDO.** Hugo de Brito Machado Segundo. Processo tributário. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2020.

**SCHOEURI, Luís Eduardo.** Direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

# A IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DA TUST E TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS: UM ESTUDO A PARTIR DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*Alexandre Coutinho da Silveira*<sup>1</sup>

*Gabriela de Souza Mendes*<sup>2</sup>

*Luísa Mendes Francês*<sup>3</sup>

## RESUMO

O presente artigo tem como objetivo analisar a possibilidade, ou não, de incluir a TUST (Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão) e a TUSD (Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição) na base de cálculo do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) incidente sobre a energia elétrica. Para tanto, faz-se necessário compreender o funcionamento do sistema elétrico brasileiro, em especial, quais as etapas que antecedem o efetivo consumo. Serão estudadas as fases de geração, transmissão e distribuição para, com base nos argumentos utilizados pelos contribuintes

---

<sup>1</sup> Doutor pela Universidade de São Paulo. Mestre pela Universidade de São Paulo. Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal do Estado do Pará – UFPA.

<sup>2</sup> Advogada. Pós-graduanda em Direito Tributário pelo Centro Universitário do Estado do Pará – CESUPA. Pós-graduanda em Direito Processual Civil pela Universidade Pitágoras Unopar Anhanguera – UNOPAR.

<sup>3</sup> Advogada. Pós-graduanda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG.

e pelas Fazendas Estaduais, averiguar se é possível dissociá-las ou se representam ações simultâneas. Utilizou-se, para responder aos questionamentos lançados, de metodologia de pesquisa doutrinária e jurisprudencial, sobretudo baseada no entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a temática. Com base nisso, concluiu-se pela impossibilidade de incluir a TUST e a TUSD na base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica.

## INTRODUÇÃO

A incidência do ICMS sobre operações relativas à energia elétrica, por si só, não se revela polêmica nas discussões tributárias. Trata-se de mandamento constitucional, inclusive. Contudo, estados brasileiros passaram a *incluir na base de cálculo do ICMS as tarifas relativas à transmissão e distribuição de energia elétrica: as chamadas TUST e TUSD*.

Tal discussão abriu margem à externalização de posições antagônicas entre contribuintes e o Fisco.

De um lado, os contribuintes defendem que a etapa de aquisição da energia elétrica é facilmente dissociada das fases de transmissão e distribuição. A operação sobre a qual incide o ICMS envolve adquirir e consumir a energia gerada. Significa que o fato gerador do ICMS é a realização da circulação da mercadoria “energia elétrica” e não a colocação à disposição dos consumidores o uso dos sistemas de distribuição e transmissão.

As Fazendas Estaduais, por sua vez, entendem que os sistemas de transmissão e distribuição integram a operação de fornecimento de energia elétrica de maneira indissociável. Não seriam, portanto, três etapas sucessivas e anteriores ao efetivo consumo, mas sim, ações simultâneas, automáticas, indispensáveis à ocorrência do fato gerador. Deveriam, então, estar incluídas na base de cálculo do imposto.

O assunto, este sim controverso, ainda não está pacificado na jurisprudência. Será decidido ao fim do julgamento do Recurso Especial nº 1.163.020, afetado ao regime dos Recursos Repetitivos,



onde serve de paradigma à Tese nº 986, assim descrita: “*Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS*”.

Este é o ponto central do presente artigo, que será dividido em cinco capítulos, nos quais serão abordados assuntos como a estrutura e mudanças, inclusive legislativas, do sistema de energia elétrica brasileiro, aspectos do ICMS necessários ao melhor entendimento do tema, as etapas do fornecimento de energia elétrica que antecedem o efetivo consumo e a evolução jurisprudencial no âmbito nas Cortes Superiores.

Tudo isso auxiliará na correta compreensão sobre o tema proposto, para, então, responder ao questionamento: é possível incluir TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS?

## **1. BREVE SÍNTESE DA ESTRUTURA DO SISTEMA DE ENERGIA ELÉTRICA NO BRASIL**

Para possibilitar a inteira compreensão acerca da temática analisada – a possibilidade, ou não, de incluir a TUST e TUSD na base de cálculo do ICMS – serão discriminadas as características básicas do comércio de energia elétrica no Brasil.

A partir da década de 90, o setor elétrico brasileiro passou por uma série de transformações. O objetivo era criar um ambiente mais eficiente e competitivo. A reestruturação, necessária para contornar a crise pela qual passava o modelo energético existente à época, também foi motivada por alterações promovidas na Constituição Federal, que reduziram as inúmeras restrições relativas ao envolvimento da iniciativa privada no setor elétrico.

Tornou-se necessária a edição de leis que pudessem regulamentar as transformações setoriais. Nesse cenário, ganham destaque as Leis nº 8.987/1995 e 9.074/1995. A primeira, dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no artigo 175 da Constituição Federal. A segunda, por sua vez, veio

para estabelecer as normas para outorga e prorrogações das concessões e permissões de serviços públicos.

A partir disso, foi possível identificar uma evidente separação nas fases de geração, transmissão, distribuição e comercialização da energia elétrica, bem como, o fomento da competitividade baseado no livre acesso aos sistemas de transmissão e distribuição.

Em suma, o sistema elétrico brasileiro, a partir da reestruturação, segrega o tratamento destinado a três distintas etapas: (i) geração, (ii) transmissão e (iii) distribuição da energia elétrica. Cada uma destas etapas conta com normas e regulação próprias.

Veja-se que a Lei nº 9.074/1995, em seu artigo 4º, traz normas distintas para as concessões de geração (v.g. §§2º, 7º, 9º) e de transmissão e distribuição (v.g. §§3º, 5º)<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Artigo 4º As concessões, permissões e autorizações de exploração de serviços e instalações de energia elétrica e de aproveitamento energético dos cursos de água serão contratadas, prorrogadas ou outorgadas nos termos desta e da Lei nº 8.987, e das demais.

§ 2º As concessões de geração de energia elétrica anteriores a 11 de dezembro de 2003 terão o prazo necessário à amortização dos investimentos, limitado a 35 (trinta e cinco) anos, contado da data de assinatura do imprescindível contrato, podendo ser prorrogado por até 20 (vinte) anos, a critério do Poder Concedente, observadas as condições estabelecidas nos contratos.

§ 3º As concessões de transmissão e de distribuição de energia elétrica, contratadas a partir desta Lei, terão o prazo necessário à amortização dos investimentos, limitado a trinta anos, contado da data de assinatura do imprescindível contrato, podendo ser prorrogado no máximo por igual período, a critério do poder concedente, nas condições estabelecidas no contrato.

§ 5º As concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica que atuem no Sistema Interligado Nacional – SIN não poderão desenvolver atividades:

I - de geração de energia elétrica;

II - de transmissão de energia elétrica;

III - de venda de energia a consumidores de que tratam os arts. 15 e 16 desta Lei, exceto às unidades consumidoras localizadas na área de concessão ou permissão da empresa distribuidora, sob as mesmas condições reguladas aplicáveis aos demais consumidores não abrangidos por aqueles artigos, inclusive tarifas e prazos, ressalvado o disposto no § 13;

Essa separação não é controversa, tendo sido mesmo referida pelos Estados<sup>5</sup>.

Outra mudança adveio especialmente a partir da Lei nº 10.848/2004, que dispõe sobre a comercialização da energia elétrica. Foram criados dois ambientes de comercialização distintos, com características e regulamentações individuais: o Ambiente de Contratação Livre (ACL), onde os consumidores livres adquirem energia e remuneram o uso dos sistemas de transmissão e (se necessário) distribuição; e o Ambiente de Contratação Regulada (ACR), onde os consumidores cativos adquirem energia das empresas

---

IV - de participação em outras sociedades de forma direta ou indireta, ressalvado o disposto no artigo 31, inciso VIII, da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e nos respectivos contratos de concessão; ou

V - estranhas ao objeto da concessão, permissão ou autorização, exceto nos casos previstos em lei e nos respectivos contratos de concessão.

§ 7º As concessionárias e as autorizadas de geração de energia elétrica que atuem no Sistema Interligado Nacional – SIN não poderão ser coligadas ou controladoras de sociedades que desenvolvam atividades de distribuição de energia elétrica no SINº

§ 9º As concessões de geração de energia elétrica, contratadas a partir da Medida Provisória nº 144, de 11 de dezembro de 2003, terão o prazo necessário à amortização dos investimentos, limitado a 35 (trinta e cinco) anos, contado da data de assinatura do imprescindível contrato.

<sup>5</sup> Conforme fl. 1121 do EDiv 1.163.020 – manifestação dos Estados da federação representados pelo Colégio Nacional de Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG, na qualidade de *amici curiae*: “E, em 1998, a Lei 9.648 estabeleceu que a compra e venda de energia elétrica fosse contratada separadamente do acesso e do uso dos sistemas de transmissão e distribuição. Com isso, a transmissão passou a ser um negócio, a partir do qual surgiu um conjunto de atividades – não previstas no modelo anterior – que passaram a ser necessárias para sua efetiva administração. Assim, resumidamente, o setor está organizado da seguinte forma: existe uma rede básica de transmissão, em que estão interligados todos os geradores e onde se dá a conexão entre as concessionárias de transmissão de energia e as concessionárias de distribuição. Estas, por sua vez, realizam a distribuição de energia a consumidores cativos e a consumidores livres”.

concessionárias de distribuição. As características de cada um poderão vir a ser relevantes adiante.

O funcionamento do ACR pode ser assim resumido: após a realização de leilão, há contratação de energia elétrica entre geradores e distribuidores para posterior repasse ao consumidor cativo – residenciais e supermercados, por exemplo –, a quem não resta outra alternativa senão a de adquirir energia da distribuidora local. Funcionam, portanto, na forma de monopólio, e como contraprestação, são remuneradas por meio de tarifas previamente definidas pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL).

No ambiente de contratação livre (ACL), por sua vez, são firmados contratos bilaterais, em que as partes (consumidor livre e agentes de geração e/ou comercialização de energia) estipulam a forma de contratação, e a remuneração é realizada por preço.

Aos consumidores cativos – aqueles que consomem energia elétrica em quantidade inferior –, inseridos em um ambiente de monopólio, apenas é autorizada a compra de energia da concessionária de cuja rede estão conectados, pelo que continuam sujeitos aos contratos de fornecimento estabelecidos na conjuntura anterior do setor de energia elétrica, sempre regulamentados pela ANEEL.

Já os consumidores livres, a quem é dada a denominação de “grandes consumidores”, podem escolher o fornecedor de energia que lhes aprouver, e adicionalmente ao contrato de compra e venda de energia, devem celebrar contratos de Uso do Sistema de Transmissão (CUST), de Distribuição (CUSD) e contratos de conexão, de forma a garantir irrestrito acesso aos sistemas.

Para compreender o debate, cumpre avançar, partindo da premissa básica.

## **2. A NECESSIDADE DO CONSUMO DA ENERGIA ELÉTRICA PARA INCIDÊNCIA DO ICMS**

A incidência do ICMS sobre operações relativas à energia elétrica é incontroversa. A Constituição Federal assim autoriza expressamente,

como se vê, dentre outros, no artigo 155, §3º. Nada obstante, considerando que as operações com energia elétrica são singulares e distintas do comércio tradicional de bens móveis, materiais, isso gera debates sobre a forma de condução dessa tributação – como também são necessárias adaptações para tributar o transporte interestadual e serviços de comunicação.

É claro que, em se tratando de ICMS, aplicam-se os conceitos básicos do tributo: sua incidência depende da existência de circulação jurídica (troca de titularidade do bem); a base de cálculo, buscando a manifestação de riqueza e a capacidade contributiva, deve refletir o *valor da operação*.

Mas, aplicando à operação em concreto, como e quando isso se dá?

Já se teve a oportunidade de fixar na jurisprudência que a operação se completa (a circulação ocorre) no momento do consumo. Assim, concluiu-se que a demanda de potência tão somente reservada não é objeto de incidência do ICMS; apenas a potência *efetivamente consumida* é que será tributada<sup>6</sup>.

Tanto é verdade que a cobrança da TUST/TUSD independe do efetivo consumo de energia elétrica – fato gerador do ICMS –, que o encargo é faturado separadamente do fornecimento da energia, mesmo nos casos em que esta é adquirida da própria concessionária na qual o consumidor está conectado, ou seja, demanda e consumo não se confundem. Este é o entendimento extraído da simples leitura do artigo 9º da Lei Ordinária Federal nº 9.648/1998.

O artigo 14 da Resolução Aneel nº 281/1999 – alterada pela Resolução Normativa nº 507/2012 –, que estabelece as condições gerais de contratação do acesso, compreendendo o uso e a conexão, aos sistemas de transmissão e distribuição de energia elétrica, corrobora

---

<sup>6</sup> Assim: “o ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa” (REsp 960.476/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 13/05/2009).

com aquele entendimento quando indica que a cobrança dos encargos deve ser calculada com base no total de uso contratado/disponibilizado, ou verificado nos pontos de conexão. Portanto, independe do efetivo consumo.

Mas o valor da operação não observou a mesma maturidade de tratamento. Ao longo dos anos, com ou sem normatização infra-constitucional, os Estados convencionaram incluir, na base impositiva, como valor da operação, não apenas o custo da aquisição da energia gerada, mas também os custos referentes ao uso dos sistemas de transmissão e distribuição, necessários para que a energia gerada chegue até o consumidor, cativo ou livre.

O racional é claro: para que a energia seja consumida, é necessário que seja transmitida e distribuída. Logo, os custos associados à transmissão e distribuição fazem parte dessa operação. Integram o “valor da operação”. Devem constar da base.

Essa noção passou a ser questionada pelos contribuintes.

O argumento dos contribuintes busca os marcos normativos para indicar que a aquisição da energia elétrica é perfeitamente diferenciada das atividades-meio de transmissão e distribuição. A operação tributada é de compra e venda de energia, que envolve adquirir e consumir a energia gerada, e não o acesso às redes de transmissão e distribuição – são mesmo diferentes o Contrato de compra de energia e o Contrato de acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição (artigo 9º da Lei nº 9.648/1998). Especialmente no ACL, os geradores firmam contrato com os consumidores, transferindo a propriedade do bem (energia), sem participação dos sistemas de transmissão e distribuição, que serão remunerados pelos mesmos consumidores livres para acesso à sua estrutura, fazendo chegar a energia contratada.

Em outras palavras: o objeto do contrato de transmissão não se confunde com o fornecimento de energia elétrica, pois mesmo que o

---

<sup>7</sup> Artigo 9º Para todos os efeitos legais, a compra e venda de energia elétrica entre concessionários ou autorizados, deve ser contratada separadamente do acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição.

montante de uso do sistema seja inferior ao contratado, o consumidor deverá efetuar o pagamento do valor integral em razão de cláusula contratual, ou seja, completamente diferente do fornecimento de energia, onde o contribuinte só paga pelo produto efetivamente consumido, e não pela demanda contratada.

A concessionária de distribuição sequer pode, por impedimento legal, promover geração ou transmissão de energia elétrica<sup>8</sup>. A regra que fundamenta a exigência da TUST indica a possibilidade de o consumidor livre acessar os sistemas de distribuição e transmissão, referindo que a tarifa diz respeito diretamente ao “*custo do transporte*”<sup>9</sup>. Por sua vez, a Lei nº 9.427/1996, no artigo 3º, XVIII, coloca ser competência da ANEEL definir a tarifa, indicando que para tanto

---

<sup>8</sup> § 5º As concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica que atuem no Sistema Interligado Nacional – SIN não poderão desenvolver atividades:

I - de geração de energia elétrica;

II - de transmissão de energia elétrica;

III - de venda de energia a consumidores de que tratam os arts. 15 e 16 desta Lei, exceto às unidades consumidoras localizadas na área de concessão ou permissão da empresa distribuidora, sob as mesmas condições reguladas aplicáveis aos demais consumidores não abrangidos por aqueles artigos, inclusive tarifas e prazos, ressalvado o disposto no § 13;

IV - de participação em outras sociedades de forma direta ou indireta, ressalvado o disposto no artigo 31, inciso VIII, da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e nos respectivos contratos de concessão; ou

V - estranhas ao objeto da concessão, permissão ou autorização, exceto nos casos previstos em lei e nos respectivos contratos de concessão.

<sup>9</sup> Lei nº 9.074/1995: Artigo 15. Respeitados os contratos de fornecimento vigentes, a prorrogação das atuais e as novas concessões serão feitas sem exclusividade de fornecimento de energia elétrica a consumidores com carga igual ou maior que 10.000 kW, atendidos em tensão igual ou superior a 69 kV, que podem optar por contratar seu fornecimento, no todo ou em parte, com produtor independente de energia elétrica. (...)

§ 6º É assegurado aos fornecedores e respectivos consumidores livre acesso aos sistemas de distribuição e transmissão de concessionário e permissionário de serviço público, mediante ressarcimento do custo de transporte envolvido, calculado com base em critérios fixados pelo poder concedente.

serão observados critérios totalmente desvinculados da aquisição da energia em si<sup>10</sup>.

Isso talvez esteja mais claro no artigo 9º da Lei nº 9.648/1998, que afirma textualmente a separação dessas etapas<sup>11</sup>. Interessante observar que há hipóteses em que as três etapas não andam em conjunto<sup>12</sup>.

As tarifas TUST e TUSD, conforme normas aplicáveis, não estão ligadas à quantidade de energia adquirida e consumida (mercadoria que sofre circulação). Pela sua própria forma de cálculo<sup>13</sup>, os

---

<sup>10</sup> XVIII – definir as tarifas de uso dos sistemas de transmissão e distribuição, sendo que as de transmissão devem ser baseadas nas seguintes diretrizes:  
a) assegurar arrecadação de recursos suficientes para a cobertura dos custos dos sistemas de transmissão, inclusive das interligações internacionais conectadas à rede básica;  
b) utilizar sinal locacional visando a assegurar maiores encargos para os agentes que mais onerem o sistema de transmissão;

<sup>11</sup> Artigo 9º Para todos os efeitos legais, a compra e venda de energia elétrica entre concessionários ou autorizados, deve ser contratada separadamente do acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição.  
Parágrafo único. Cabe à ANEEL regular as tarifas e estabelecer as condições gerais de contratação do acesso e uso dos sistemas de transmissão e de distribuição de energia elétrica por concessionário, permissionário e autorizado, bem como pelos consumidores de que tratam os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074, de 1995.

<sup>12</sup> Refere a Associação Brasileira de Geração de Energia Limpa – ABRAGEL, como amicus curiae nos autos dos EDiv 1.163.020: “como é de conhecimento de todo agente do setor elétrico, há casos em que há geração e não há distribuição ou transmissão de eletricidade. Isto ocorre com a autoprodução de energia elétrica, em que o gerador produz e consome a eletricidade produzida (...) há vezes em que o consumidor acessa diretamente a rede de transmissão. Em tais casos, houve geração e transmissão, mas não distribuição de eletricidade (...) Há casos em que um gerador é conectado às redes de distribuição, de modo que pode haver geração–distribuição–consumo, sem que ocorra transmissão de eletricidade” (fl. 926 e ss.).

<sup>13</sup> Lembrando que a forma de calcular uma exação está diretamente relacionada à identificação, natureza e validade desta mesma exação – a base de cálculo “tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. P. 342).



encargos remuneram a disponibilidade da rede, mas não seu efetivo uso naquela operação concreta. Paga-se pelo acesso ao fio, e não pelo fluxo elétrico que ali trafega.

Se isso é verdade e estes pagamentos se dão para disponibilizar uma rede, mas não para retribuir a energia consumida, então é mais palatável o argumento de que tais valores devem ser excluídos da base porque não integram o valor da operação – operação de circulação da mercadoria energia. Estas colocações também atraem a jurisprudência pacificada no sentido de que a simples disponibilidade não é tributada.

Este argumento é ainda suportado e intensificado diante da verificação, na norma, de que a Tarifa de Energia (TE) remunera “o consumo de energia”, diferindo da TUSD, que remunera “o uso do sistema”. Assim, uma vez que o tributo incide sobre a compra de energia, estaria delimitada sua incidência na TE.

Nesse sentido, eis o entendimento de Luciana Goulart Ferreira Saliba e João Dácio Rolim (2005) sobre o tema:

A instituição do efetivo fornecimento de energia como base de cálculo do ICMS é reforçada pelas alterações implementadas pelo novo modelo do setor elétrico, em que a parcela correspondente ao acesso aos sistemas de rede foi integralmente extraída do preço do fornecimento de energia e passou a ser regulada de forma autônoma. Apenas o preço pactuado no contrato de compra e venda de energia é contraprestação pelo fornecimento (consumo) de energia elétrica aos consumidores e base de cálculo do ICMS.

Vale destacar que as concessionárias de distribuição e de transmissão na atividade de disponibilização do uso da sua rede para viabilizar a aquisição de energia pelo consumidor livre junto ao fornecedor de sua escolha, não praticam qualquer operação de compra e venda de energia elétrica.

Assim, como é nítida a autonomia entre as relações jurídicas reguladas pelos contratos de compra e venda de energia. CUSD/CUST e CCD/CCT (na compra e venda o objeto é o fornecimento de energia, no CCD/CCT o objeto é a instalação e a manutenção do ponto de conexão e no

CUSD/CUST o objeto é a disponibilização das redes de distribuição/transmissão), somente caberá falar da incidência do ICMS sobre o preço de venda (consumo) da energia, que é o “preço praticado na operação final”, e não sobre a conexão e a disponibilização do uso dos sistemas de distribuição ou de transmissão, como ocorre com a demanda reservada de potência”.

De perspectiva estritamente jurídica, merece destaque a aplicação do artigo 110 do CTN<sup>14</sup>, que comanda o uso dos institutos do direito privado, para fins de tributação, sem desbordar de sua significação previamente estabelecida. Daí que, se as normas regulatórias tratam as etapas de geração, transmissão e distribuição como autônomas e independentes, também a lei tributária assim deve tratá-las. Mas não é só.

É frequentemente observado que já houve tentativas legislativas de incluir a transmissão e a distribuição na incidência do ICMS – o que aponta no sentido de que, até sua aprovação, estas parcelas são estranhas ao tributo. Esses projetos não foram adiante.

A defesa das Fazendas estaduais parte de uma premissa técnica: a de que os sistemas de transmissão e distribuição integram a operação de fornecimento de energia elétrica de maneira indissociável, inerente. Suscitam que não existem etapas sucessivas (geração à transmissão à distribuição), mas que se trata de ações simultâneas – a energia gerada, uma vez acionado o campo elétrico, chega até o consumidor de imediato.

Diz-se que são etapas de uma mesma operação. E que a segregação de etapas contida na norma se dá para fins administrativos e regulatórios (há quem rotule de ficção), não surtindo efeitos para definição dos aspectos técnicos e tributários. Colocam que o sistema

---

<sup>14</sup> Artigo 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

de distribuição existe apenas em função das demais etapas, não sendo útil senão para distribuir a energia já gerada e transmitida; logo, não há autonomia e segregação em si. Tampouco existe consumo de energia gerada se não houver transmissão e distribuição. São várias etapas. Mas a operação é uma só.

Nesse sentido, é sempre lembrado que a transmissão da energia elétrica não é atividade de transporte e nem pode sê-lo. É diferente de bens materiais ordinários, que são entregues para transporte em um ponto do território para movimentação física até chegada em outro, onde serão recebidos, processados e estocados; em relação à energia, como sabido, não há estoque e o que sai da geradora é imediatamente consumido.

Com essas premissas, defendem que o valor da operação, base de cálculo do imposto, inclui estes custos – que integram a operação. Tanto que a “tarifa”, valor monetário fixado pela ANEEL por unidade de energia, engloba tanto a Tarifa de Energia (TE) como a TUSD<sup>15</sup>. Se a base deve representar o fato jurídico, revelando a manifestação de riqueza, e os encargos de transmissão e distribuição integram o preço, então devem também integrar o cálculo. Dizem que a base de cálculo é o valor da operação, e não o valor da simples geração.

Colocam, em termos positivos, que o artigo 34, §9º do ADCT<sup>16</sup>, ao tratar de tributação da energia, refere especificamente que incide

---

<sup>15</sup> Já citada Resolução Normativa ANEEL 414/2010, artigo 2º, LXXV.

<sup>16</sup> Artigo 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores. (...)

§ 9º Até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos, ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, desde a produção ou importação até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação.

“até a última operação, calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final” – o que, nesta interpretação, quer dizer que encampa todas as fases do fornecimento de energia e seus custos; e que o artigo 13, VIII, da LC 87/1996, é o “o valor da operação de que decorrer a entrada”, então aproveitando a soma das atividades até aquele momento.

No mais, encontram suporte nos Convênios ICMS nº 117/2004 e 95/2005, que respectivamente tratam de “cumprimento de obrigações tributárias em operações de transmissão e conexão de energia elétrica no ambiente da rede básica” e “cumprimento de obrigações tributárias decorrentes do uso de sistemas de distribuição de energia elétrica”.

Foi essa a compreensão tomada pelo STJ na decisão, adiante referida, que contrariou sua jurisprudência fixada e abriu divergência. Colocou expressamente que as mencionadas fases são “indissociáveis”, de maneira que as tarifas em debate compõem “o preço final da operação”; que “a etapa de transmissão/distribuição não cuida de atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável”.

Portanto, com base na explanação acima, pode-se concluir que a natureza jurídica dos encargos de conexão é clara: constituem um valor fixo mensal devido pelo consumidor e, assim como as tarifas de uso dos sistemas de distribuição e de transmissão, são absolutamente dissociados do consumo de energia elétrica, pois não remuneram o fornecimento, mas sim o ressarcimento dos custos associados ao ponto de conexão, nada mais.

Estabelecidas as premissas principais da controvérsia, vale explorar a sua evolução jurisprudencial.

### **3. DISCUSSÃO JURÍDICA NOS TRIBUNAIS SUPERIORES E A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA**

De pronto, deve-se registrar que o tema já chegou ao conhecimento do Supremo Tribunal Federal, que apreciou e decidiu que se trata de matéria infraconstitucional, portanto incognoscível pela Corte.

Isto se deu nos autos do RExt nº 1.041.816, Tema de Repercussão geral nº 956<sup>17</sup>. Assim, prevalecerá a decisão do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

O STJ já havia fixado posição. Durante anos, por suas duas Turmas de Direito Público (Primeira e Segunda), afirmou que TUST e TUSD não podem constar da base de cálculo do ICMS-energia elétrica<sup>18</sup>. Com frequência, esses julgados se apoiavam no julgado do

---

<sup>17</sup> Tese fixada: “É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa a inclusão dos valores pagos a título de Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo do ICMS incidente sobre a circulação de energia elétrica”.

<sup>18</sup> Tomem-se de exemplos:

**PRIMEIRA TURMA:** TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONTRIBUINTE DE FATO. UTILIZAÇÃO DE LINHA DE TRANSMISSÃO E DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. ICMS SOBRE TARIFA DE USO DOS SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL. 1. O ICMS sobre energia elétrica tem como fato gerador a circulação da mercadoria, e não do serviço de transporte de transmissão e distribuição de energia elétrica, incidindo, in casu, a Súmula 166/STJ. Dentre os precedentes mais recentes: AgRg nos EDcl no REsp 1267162/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 24/08/2012. (...) (AgRg no REsp 1278024/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/02/2013, DJe 14/02/2013)

**SEGUNDA TURMA:** PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. INCIDÊNCIA DA TUST E DA TUSD. DESCABIMENTO. SÚMULA 83/STJ. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL PREJUDICADA. 1. Trata-se de ação em que busca o recorrente desconstituir acórdão que não reconheceu a incidência do ICMS nas tarifas TUST e TUSD. 2. O STJ possui jurisprudência no sentido de que a Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica - TUST e a Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica - TUSD não fazem parte da base de cálculo do ICMS. (...) (REsp 1676499/MS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 10/10/2017)

REsp 960.476/SC, que trata da polêmica tributação da demanda de potência tão somente reservada, mas não consumida.

Mas isso foi modificado a partir da Primeira Turma, nos autos do REsp nº 1.163.020 (hoje em Embargos de Divergência). Trata-se originalmente de demanda individual, via Mandado de Segurança, que tramitou em Porto Alegre/RS. Em 1ª instância, a segurança foi denegada. Em 2ª instância, o TJRS, por maioria, manteve a sentença para denegar a pretensão. Foi interposto Recurso Especial pela Impetrante.

Recebido no STJ para apreciação, aquela Corte Superior decidiu monocraticamente, apenas reiterando a jurisprudência então fixada (“*não fazem parte da base de cálculo do imposto a TUST e a TUSD*”). Deu provimento ao Recurso Especial.

O Estado do Rio Grande do Sul, então, manejou Agravo Regimental. Dentre outras razões, pediu a superação daqueles precedentes, afirmando que deixam de apreciar parte das razões centrais do debate; colocou que os fundamentos daquelas decisões são frágeis, merecem revisão e por vezes não se aplicam ao tema<sup>19</sup>.

Na apreciação deste Regimental, a Turma, por maioria (vencedores Ministros Gurgel Faria, Relator, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina; vencidos os Ministros Napoleão Nunes Maia Filho e Regina Helena Costa), mudou sua compreensão, para acatar as razões da Fazenda Estadual e estabelecer:

TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). INCLUSÃO. 1. O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo

---

<sup>19</sup> Traz a interessante analogia: de que excluir TUST e TUSD da base do ICMS “Seria o mesmo que afirmar que o ICMS incidente sobre o fornecimento de alimentos prontos em um restaurante deveria excluir a parcela correspondente aos serviços de garçom ou de higienização dos talheres e pratos, porque não integrariam o conceito de ‘mercadoria’”.

em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, sendo que o custo inerente a cada uma dessas etapas – entre elas a referente à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) – compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto, nos termos do artigo 13, I, da Lei Complementar nº 87/1996.

2. A peculiar realidade física do fornecimento de energia elétrica revela que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo, sendo certo que a etapa de transmissão/distribuição não cuida de atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica, sendo dele indissociável.

3. A abertura do mercado de energia elétrica, disciplinada pela Lei nº 9.074/1995 (que veio a segmentar o setor), não infirma a regra matriz de incidência do tributo, nem tampouco repercute na sua base de cálculo, pois o referido diploma legal, de cunho eminentemente administrativo e concorrencial, apenas permite a atuação de mais de um agente econômico numa determinada fase do processo de circulação da energia elétrica (geração). A partir dessa norma, o que se tem, na realidade, é uma mera divisão de tarefas – de geração, transmissão e distribuição – entre os agentes econômicos responsáveis por cada uma dessas etapas, para a concretização do negócio jurídico tributável pelo ICMS, qual seja, o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final.

4. Por outro lado, o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma vantagem econômica desarrazoada em relação às empresas menores (consumidores cativos), que arcam com o tributo sobre o “preço cheio” constante de sua conta de energia,

subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva.

5. Recurso especial desprovido.

(REsp 1163020/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIAS, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/03/2017, DJe 27/03/2017)

A empresa interpôs Embargos de Divergência.

Após proposta, o feito foi afetado ao regime dos Recursos Repetitivos, onde serve de paradigma à Tese nº 986, que tem sua questão assim descrita: “*Inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS*”. O EREsp 1.163.020/RS serve de paradigma principal, também constando como representativos: REsp 1.699.851/TO, REsp 1.692.023/MT, REsp 1.692.023/MT e REsp 1.734.946/SP. A afetação se deu em 15/12/2017.

A partir de então vários atores relevantes se apresentaram ao processo na condição de *amici curiae*, com destaque para a Associação Brasileira de Geração de Energia Limpa – ABRAGEL, diversos Estados da federação representados pelo Colégio Nacional de Procuradorias-Gerais dos Estados e do Distrito Federal – CONPEG, a OAB/SP e a Associação Brasileira de Grandes Consumidores Industriais de Energia e de Consumidores Livres – ABRACE.

O feito aguarda julgamento pela Primeira Seção. O órgão deverá uniformizar a jurisprudência das duas Turmas. O Relator será o Ministro Herman Benjamin<sup>o</sup>

Convém observar que após a mudança de compreensão da Primeira Turma sobre o tema, a Segunda Turma já teve oportunidade de se manifestar expressamente. E, ainda que não aprofundando as razões colocadas no paradigma, decidiu no REsp 1.649.658 manter sua jurisprudência tradicional, afirmando que o entendimento está consolidado no STJ e que, embora

Não se desconhece respeitável orientação em sentido contrário, recentemente adotada pela Primeira Turma, por



apertada maioria (...) uma vez preservado o arcabouço normativo sobre o qual se consolidou a jurisprudência do STJ e ausente significativa mudança no contexto fático que deu origem aos precedentes, não parece recomendável essa guinada.

O Relator deste feito foi o mesmo Ministro Herman Benjamin e o julgamento ocorreu em 20/04/2017.

Registra-se que o Ministério Público Federal (MPF), nos autos do referido REsp 1163020/RS, manifestou-se em favor dos contribuintes. Colocou que:

A tarifa cobrada pelo uso do sistema de distribuição, bem como a tarifa correspondente aos encargos de conexão, não se referem ao pagamento decorrente do consumo de energia elétrica, motivo pelo qual não integram a base de cálculo do ICMS.

Nada obstante, em outros processos afetados, como no REsp 1699851/TO, o mesmo MPF, por outro representante, dividiu suas conclusões desta forma:

No mercado cativo os custos de transmissão e distribuição são inerentes ao fornecimento da energia – previstos num único contrato de adesão realizado entre distribuidora e consumidor – e integram necessariamente o processo que viabilizará o consumo de energia elétrica, devendo, por isso, compor o preço final da mercadoria, base de cálculo do imposto.

Todos os custos da cadeia de produção da energia – da geração ao consumo – são da distribuidora de energia.

Já no mercado livre o uso das redes de transmissão e/ou distribuição é contratado separadamente do fornecimento de energia.

Embora o transporte – transmissão e distribuição – ocorra simultaneamente à geração da eletricidade, referido custo não está previsto no contrato de fornecimento de energia –

realizado livremente no mercado – e, portanto, não compõe o preço da operação final de fornecimento da energia – base de cálculo do ICMS.

Colocadas as questões centrais e a evolução da jurisprudência, cumpre passar à análise propriamente dita.

#### **4. TEMAS TANGENCIAIS QUE NÃO SE CONFUNDEM E NEM JUSTIFICAM A QUESTÃO DEBATIDA NA INCLUSÃO, OU NÃO, DOS ENCARGOS DE TUST E TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS**

Antes de seguir, afaste-se o que se percebe como argumentos laterais e que, embora possam servir de suporte, fogem à questão central. São três.

Primeiro, quanto à tese de não incidência do ICMS na transferência entre estabelecimentos de mesmo titular. Ainda que se sustente que, entre a geração e a distribuição não há troca de titularidade, estas razões favorecem o interesse dos contribuintes apenas se se reconhecer a premissa central, de que as etapas são autônomas e estanques.

Segundo, quanto à aproximação entre esse debate e aquele sobre a incidência de ICMS sobre serviços de internet. Os temas não são próximos, seja porque em um caso há incidência sobre circulação de mercadoria e, no outro, sobre prestação de serviço. No mais, diferente do que ocorre com os provedores de internet, não se alega que a transmissão e distribuição de energia elétrica seja acessória à geração.

Terceiro, quanto à compreensão de que o ICMS incide sobre a energia consumida e não meramente reservada. É questão que pode se aproximar da resolução da discussão se e somente se for aceito que as etapas do sistema elétrico são autônomas e não integradas, e que a remuneração de TUST e TUSD se refere à compra de disponibilidade (acesso ao fio) e não integram o preço da operação.

É de se notar que alguns julgados favoráveis aos contribuintes, em relação a ICMS-Energia-TUST-TUSD, referem como fundamento

a decisão do STJ no AgRg no REsp 797.826, que trata de demanda reservada e consumida, quando coloca que:

A base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorra a entrega do produto ao consumidor, vale dizer, o preço realmente praticado na operação final, consoante estabelecido no artigo 34, § 9º, do ADCT. Nesse diapasão, não há falar em incidência da exação sobre demanda reservada ou contratada junto à concessionária, porquanto faz-se mister a efetiva utilização da energia elétrica, não sendo suficiente a sua mera disponibilização pela distribuidora.

Embora seja relevante passagem, entende-se que tampouco é decisiva na apreciação da temática abordada – seja porque uma vez mais envolve a necessidade de prévia fixação da autonomia das etapas do sistema elétrico; seja porque também depende de definição sobre o *preço*, que também se liga à fixação econômico-regulatória da operação. O trecho, então, se volta direta e especificamente à hipótese de diferenciação da demanda reservada em relação à demanda efetivamente consumida.

No REsp 960.476 foi vencida a tese de que “a simples colocação da energia elétrica à disposição do consumidor no ponto de entrega já é suficiente para aperfeiçoar o fato gerador do imposto” – que, *data vênia*, não é a mesma tese sustentada pelas Fazendas Estaduais quanto à inclusão de tarifas de transmissão e distribuição na base.

Para fins de incidência tributária, o relevante é notar que a demanda *reservada*, porque não concretizado seu fornecimento (consumo/fato gerador), não é tributada.

Em verdade, cabe ver que os julgados que fixaram a jurisprudência sobre o tema de “*demandada reservada*” também podem ser compreendidos como favorecendo a tese da Fazenda no debate sobre TUST-TUSD – por exemplo, quando admite a compreensão de unidade/dependência das etapas da eletricidade<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> Consta do voto condutor do REsp 960.476: “Por isso mesmo, não se pode conceber a existência de fato gerador de ICMS sobre operações de energia elétrica sem que haja a efetiva utilização dessa especial ‘mercadoria’. A

Ao fim e ao cabo, os temas são, para fins tributários, bem distintos, não influenciando decisivamente um sobre o outro.

Entende-se, então, que esses temas não são centrais e não se deve fixar atenção neles, sob pena de diversionismo do tema central.

## **5. INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PORQUÊ DE SER INDEVIDA A INCLUSÃO DESSES ENCARGOS NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS**

Parece ser central a definição sobre se as etapas do sistema elétrico são estanques, segregadas, autônomas, individualmente remuneradas; ou se as etapas são integradas, inerentes, unas, simultâneas, de maneira que o pagamento se refere de maneira global à totalidade da operação.

E, embora isto, à primeira vista, possa demandar maior incursão técnica e regulatória, entende-se que é possível responder ao tema juridicamente.

É que, como colocado acima, o Direito Tributário se submete aos conceitos e definições do direito privado – como ordena o artigo 110. Nas palavras de Baleeiro (1999):

Combinado com o artigo 109, o artigo 110 faz prevalecer o império do direito privado – civil ou comercial – quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele direito, sem prejuízo de o direito tributário modificar-lhes os efeitos fiscais (...). Para maior clareza da regra interpretativa, o Código Tributário Nacional declara que a inalterabilidade das definições, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito

---

propósito, eis o que dizem os especialistas: (...) ‘No caso particular da eletricidade, a saída da usina, a entrega e o consumo coincide com a fabricação do produto e com o próprio consumo feito pelo usuário do serviço explorado pelo concessionário’ (ÁLVARES, Walter T., “Instituições de Direito da Eletricidade”, Ed. Bernardo Álvares, 1962, v. 2, p. 501)”.

privado é estabelecida para resguardá-los no que interessa à competência tributária. O texto acotovela o pleonasmo para dizer que as definições e limites dessa competência, quando estatuídos à luz do direito privado, serão os deste, nem mais, nem menos”<sup>21</sup>.

Regina Helena Costa (2018) indica que se trata de regra atinente à “determinação do campo eficaz (material) da lei tributária, e a modificação de um conceito de direito privado pode vir a provocar uma indesejada ampliação da competência tributária”<sup>22</sup>.

Se está demonstrado – e parece-nos que está – que a legislação regulatória segrega as etapas de geração, transmissão e distribuição, então por eficácia legal, o tratamento a lhes ser dispensado é de fases autônomas, sujeitas a contratos distintos e remuneração também específica. Ainda que se tenha como viáveis tecnicamente as colocações das Fazendas Estaduais, quanto à unificação da operação, o fato é que o ordenamento jurídico as trata de maneira englobada.

Não se há de acatar, portanto, o contra-argumento de que a segregação se dá para fins administrativos e regulatórios, mas não tributários. O artigo 110 do CTN exige que as definições privadas repercutem na norma de incidência.

Se é possível, então, dar tratamento diferenciado às etapas; se o Contrato firmado com a empresa geradora para aquisição de energia é separado e independente da contratação das empresas de transmissão e distribuição; se está configurado que a TUST e a TUSD dizem respeito ao “acesso ao fio”, que disponibiliza meio de veiculação da energia, e não ao preço de aquisição da energia elétrica; se pode-se individualizar a Tarifa de Energia (TE), que remunera “o consumo de energia” propriamente dito; então o “valor da operação” se liga à operação de compra e venda de energia, que envolve adquirir e

---

<sup>21</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P. 687–688.

<sup>22</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. P. 140.

consumir a energia gerada, e não o acesso às redes de transmissão e distribuição. Tudo o que conduz à exclusão de TUST e TUSD da base do ICMS.

Impõe-se concordar com a Procuradoria da República no Parecer proferido no REsp nº 1699851/TO: estas conclusões são verdadeiras para o Ambiente de Contratação Livre, mas não necessariamente para o Ambiente de Contratação Regulada. As premissas acima (de que a legislação deu tratamento segregado às etapas) é muito mais clara no mercado livre; no mercado regulado, o consumidor cativo paga pelo “pacote”, fechado no preço da distribuidora.

Não é desprezível a objeção de que pode haver transgressão à regra constitucional de isonomia tributária. De fato, se confirmada a ideia de que os encargos devem constar da base do ICMS no mercado regulado e devem ser afastadas da base do mesmo tributo no mercado livre, tem-se situações similares com conclusões distintas. Haveria um tratamento melhor ao mercado livre, que está relacionado aos maiores consumidores.

Considere-se, finalmente, em termos pragmáticos, que a matéria será fixada pela Primeira Seção do STJ, em sede de Embargos de Divergência, que conta com os componentes da Primeira e Segunda Turmas.

Sabe-se que a Primeira Turma deu ganho às Fazendas Estaduais, por três votos a dois. E sabe-se também que a Segunda Turma manteve sua jurisprudência, mesmo depois de alterada a percepção da Primeira Turma, tendo afirmado não encontrar razões para alteração. Impõe notar que este julgado se deu à unanimidade e que o Relator foi o mesmo Ministro que relata na Primeira Seção o EREsp 1.163.020.

É verdade que o referido julgado da Segunda Turma destacou razões de “*segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia*” para manter a jurisprudência. Mais do que referendar o mérito, decidiram por razões instrumentais.

Ainda assim, embora em baixa intensidade, sinalizaram na direção da compreensão de que a jurisprudência consolidada não deve ser alterada.

A IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DA TUST E TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS:  
UM ESTUDO A PARTIR DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Para melhor visualização, interessante identificar alguns dos principais (sem pretensão de exaustão) julgados sobre a matéria no STJ, organizados cronologicamente:

Ministro	Processo	Turma	Vencedor	Julgado em
Herman Benjamin	AgRg no REsp 1135984	Segunda	Contribuinte	08/02/2011
Mauro Campbell Marques	AgRg no REsp 1135984	Segunda	Contribuinte	08/02/2011
Cesar Asfor Rocha	AgRg no REsp 1135984	Segunda	Contribuinte	08/02/2011
Castro Meira	AgRg no REsp 1135984	Segunda	Contribuinte	08/02/2011
Herman Benjamin	AgRg-ED-REsp 1267162	Segunda	Contribuinte	16/08/2012
Mauro Campbell Marques	AgRg-ED-REsp 1267162	Segunda	Contribuinte	16/08/2012
Castro Meira	AgRg-ED-REsp 1267162	Segunda	Contribuinte	16/08/2012
Humberto Martins	AgRg-ED-REsp 1267162	Segunda	Contribuinte	16/08/2012
Benedito Gonçalves	AgRg no REsp 1278024	Primeira	Contribuinte	07/02/2013
Sérgio Kukina	AgRg no REsp 1278024	Primeira	Contribuinte	07/02/2013
Ari Pargendler	AgRg no REsp 1278024	Primeira	Contribuinte	07/02/2013
Arnaldo Esteves Lima	AgRg no REsp 1278024	Primeira	Contribuinte	07/02/2013
Napoleão Nunes Maia Filho	AgRg no REsp 1278024	Primeira	Contribuinte	07/02/2013
Mauro Campbell Marques	AgRg no REsp 1014552	Segunda	Contribuinte	12/03/2013
Diva Malerbi	AgRg no REsp 1014552	Segunda	Contribuinte	12/03/2013
Castro Meira	AgRg no REsp 1014552	Segunda	Contribuinte	12/03/2013
Humberto Martins	AgRg no REsp 1014552	Segunda	Contribuinte	12/03/2013
Herman Benjamin	AgRg no REsp 1014552	Segunda	Contribuinte	12/03/2013
Eliana Calmon	AgRg no REsp 1075223	Segunda	Contribuinte	04/06/2013
Castro Meira	AgRg no REsp 1075223	Segunda	Contribuinte	04/06/2013
Humberto Martins	AgRg no REsp 1075223	Segunda	Contribuinte	04/06/2013
Herman Benjamin	AgRg no REsp 1075223	Segunda	Contribuinte	04/06/2013
Mauro Campbell Marques	AgRg no REsp 1075223	Segunda	Contribuinte	04/06/2013
Humberto Martins	AgRg no REsp 1359399	Segunda	Contribuinte	11/06/2013
Herman Benjamin	AgRg no REsp 1359399	Segunda	Contribuinte	11/06/2013

<b>Ministro</b>	<b>Processo</b>	<b>Turma</b>	<b>Vencedor</b>	<b>Julgado em</b>
Mauro Campbell Marques	AgRg no REsp 1359399	Segunda	Contribuinte	11/06/2013
Eliana Calmon	AgRg no REsp 1359399	Segunda	Contribuinte	11/06/2013
Castro Meira	AgRg no REsp 1359399	Segunda	Contribuinte	11/06/2013
Humberto Martins	AgRg no REsp 1.408.485	Segunda	Contribuinte	12/05/2015
Herman Benjamin	AgRg no REsp 1.408.485	Segunda	Contribuinte	12/05/2015
Og Fernandes	AgRg no REsp 1.408.485	Segunda	Contribuinte	12/05/2015
Mauro Campbell Marques	AgRg no REsp 1.408.485	Segunda	Contribuinte	12/05/2015
Assusete Magalhães	AgRg no REsp 1.408.485	Segunda	Contribuinte	12/05/2015
Humberto Martins	AgRg no AREsp 845.353	Segunda	Contribuinte	05/04/2016
Herman Benjamin	AgRg no AREsp 845.353	Segunda	Contribuinte	05/04/2016
Mauro Campbell Marques	AgRg no AREsp 845.353	Segunda	Contribuinte	05/04/2016
Assusete Magalhães	AgRg no AREsp 845.353	Segunda	Contribuinte	05/04/2016
Diva Malerbi	AgRg no AREsp 845.353	Segunda	Contribuinte	05/04/2016
Gurgel de Faria	REsp 1163020	Primeira	Fazenda	21/03/2017
Benedito Gonçalves	REsp 1163020	Primeira	Fazenda	21/03/2017
Sérgio Kukina	REsp 1163020	Primeira	Fazenda	21/03/2017
Napoleão Nunes Maia Filho	REsp 1163020	Primeira	Contribuinte	21/03/2017
Regina Helena	REsp 1163020	Primeira	Contribuinte	21/03/2017
Herman Benjamin	Resp 1649658	Segunda	Contribuinte	20/04/2017
Og Fernandes	Resp 1649658	Segunda	Contribuinte	20/04/2017
Mauro Campbell Marques	Resp 1649658	Segunda	Contribuinte	20/04/2017
Assusete Magalhães	Resp 1649658	Segunda	Contribuinte	20/04/2017
Gurgel de Faria	AgInt no REsp 1223298	Primeira	Fazenda	22/08/2017
Benedito Gonçalves	AgInt no REsp 1223298	Primeira	Fazenda	22/08/2017
Sérgio Kukina	AgInt no REsp 1223298	Primeira	Fazenda	22/08/2017
Napoleão Nunes Maia Filho	AgInt no REsp 1223298	Primeira	Ausente	22/08/2017
Regina Helena	AgInt no REsp 1223298	Primeira	Contribuinte	22/08/2017
Herman Benjamin	REsp 1680759	Segunda	Contribuinte	21/09/2017
Og Fernandes	REsp 1680759	Segunda	Contribuinte	21/09/2017



A IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DA TUST E TUSD NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS:  
UM ESTUDO A PARTIR DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ministro	Processo	Turma	Vencedor	Julgado em
Mauro Campbell Marques	REsp 1680759	Segunda	Contribuinte	21/09/2017
Assusete Magalhães	REsp 1680759	Segunda	Contribuinte	21/09/2017
Francisco Falcão	REsp 1680759	Segunda	Contribuinte	21/09/2017
Francisco Falcão	AgInt no REsp 1687596	Segunda	Contribuinte	16/11/2017
Herman Benjamin	AgInt no REsp 1687596	Segunda	Contribuinte	16/11/2017
Mauro Campbell Marques	AgInt no REsp 1687596	Segunda	Contribuinte	16/11/2017
Assusete Magalhães	AgInt no REsp 1687596	Segunda	Contribuinte	16/11/2017

Na Primeira Seção, os julgadores serão todos aqueles que compõem a Primeira e a Segunda Turma. Tomando por base a tabela acima, pode-se observar como cada julgador votou sobre o tema:

PRIMEIRA SEÇÃO		
Ministro	Contribuintes	Fazenda
Francisco Falcão	2	0
Herman Benjamin	10	0
Og Fernandes	3	0
Mauro Campbell Marques	10	0
Benedito Gonçalves	1	2
Sérgio Kukina	1	2
Assusete Magalhães	5	0
Regina Helena Costa	2	0
Gurgel de Faria	0	2
Manoel de Oliveira Erhardt (Convocado)	0	0

E como o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a temática, já decidiu que se trata de matéria infraconstitucional, prevalecerá a decisão do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto.

Com base nisso, não se pode perder de vista que a decisão desfavorável aos contribuintes foi proferida pela Primeira Turma em Mandado de Segurança que tramitou em Porto Alegre. Trata-se de demanda individual, portanto.

Resta, então, aguardar a solução final da controvérsia pelo Superior Tribunal de Justiça, evidenciando que, com base no exposto ao longo do presente artigo, os contribuintes tem boas razões de, no Judiciário, conquistar a exclusão da TUST e da TUSD da base de cálculo do ICMS.

## CONCLUSÃO

Este artigo buscou realizar considerações sobre a possibilidade – ou não – da inclusão da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) na base de cálculo do ICMS, analisando a doutrina e legislação específica e a evolução da jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça.

Registra-se que, conforme demonstrado ao longo dos tópicos acima, há previsão legal para a exigência daquelas tarifas, portanto, são perfeitamente passíveis de cobrança. Contudo, a discussão jurídica gira em torno da inclusão na base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica.

Já que cobrança do ICMS exige a circulação jurídica de mercadoria, ou seja, deve-se haver troca de titularidade entre os sujeitos para que ocorra a incidência tributária, é tecnicamente impossível a tributação do ICMS no caso de transmissão e distribuição de energia elétrica, uma vez que somente ocorre a circulação de fato.

Além disso, a transmissão e distribuição são atividades meio para que a energia chegue ao consumidor final e a ocorrência do fato gerador do ICMS é a saída do estabelecimento do contribuinte ao consumidor final, e não colocação à disposição dos consumidores o uso dos sistemas de distribuição e transmissão.

Assim, analisadas a doutrina e legislação específica não há dúvida: a TUST e TUSD não podem fazer parte da base de cálculo do ICMS, pois este incide apenas na saída de energia elétrica efetivamente consumida, enquanto os encargos de transmissão não possuem qualquer relação com o consumo da mercadoria.

Isso significa que, ao incluir as tarifas na base de cálculo do ICMS, os Estados estão impondo um novo fato gerador estranho ao previsto pela Legislação.

Por essas razões é que se conclui que na base de cálculo do ICMS deve constar apenas o preço da operação final, excluindo-se os custos das operações anteriores, uma vez que a tributação só é juridicamente possível quando a energia elétrica é efetivamente consumida pelo cliente.

Conquanto razoável, sensata e justa a conclusão de que os custos referentes a tais tarifas não possam ser incluídos na base de cálculo do ICMS, adverte-se a pendência de resolução da controvérsia pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo, que deve ser julgada em breve.

## REFERÊNCIAS

**BALEEIRO**, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. P. 687-688.

**BRASIL**. Código Tributário Nacional. Disponível em: <L5172COM-PILADO (planalto.gov.br)>. Acesso em: 12 mar. 2022.

**BRASIL**. Constituição Da República Federativa Do Brasil De 1988. Disponível em: <Constituicao-Compilado (planalto.gov.br)>. Acesso em: 12 mar. 2022.

**BRASIL**. Convênio ICMS 95/05. Disponível em: <CONVÊNIO ICMS 95/05 — Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ (fazenda.gov.br)>. Acesso em: 12 mar. 2022.

**BRASIL**. Convênio ICMS 117/04. Disponível em: <CONVÊNIO ICMS 117/04 — Conselho Nacional de Política Fazendária CONFAZ (fazenda.gov.br)>. Acesso em: 12 mar. 2022.

**BRASIL**. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <Lcp87 (planalto.gov.br)>. Acesso em: 12 mar. 2022.

**BRASIL**. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Disponível em: <L8987consol (planalto.gov.br)>. Acesso em: 12 mar. 2022.

**BRASIL.** Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995. Disponível em: <L9074CONSOL (planalto.gov.br)>. Acesso em: 12 mar. 2022.

**BRASIL.** Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996. Disponível em: <L9427consol (planalto.gov.br)>. Acesso em: 12 mar. 2022.

**BRASIL.** Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998. Disponível em: <L9648compilada (planalto.gov.br)>. Acesso em: 12 mar. 2022.

**BRASIL.** Lei nº 10.848, de 15 de março de 2004. Disponível em: <L10848 (planalto.gov.br)>. Acesso em: 12 mar. 2022.

**BRASIL.** Resolução ANEEL nº 281 de 01/10/1999. Disponível em: <Resolução ANEEL nº 281 de 01/10/1999 (normasbrasil.com.br) >. Acesso em: 12 mar. 2022.

**BRASIL.** Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1734946/SP (2018/0083498-2). RECORRENTE:VALDO FLORENTINO. RECORRIDO :FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO. RELATOR(A):Min. HERMAN BENJAMIN - PRIMEIRA SEÇÃO. Julgado em 02/12/2019. Publicado no DJe em 03/02/2020.

**BRASIL.** Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1649658/MT (2017/0013910-3). RECORRENTE:ESTADO DE MATO GROSSO. RECORRIDO :MOTO CAMPO LTDA. RELATOR(A):Min. HERMAN BENJAMIN - SEGUNDA TURMA. Julgado em 28/03/2019. Publicado no DJe em 22/04/2019.

**BRASIL.** Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 960.476/SC (2007/0136295-0). Recorrente: MONTEGUTI INDÚSTRIA COMÉRCIO E TRANSPORTES LTDA. Recorrido: ESTADO DE SANTA CATARINA. Relator: Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI - PRIMEIRA TURMA. Julgado em 11/03/2009. Publicado no DJe em 13/05/2009.

**BRASIL.** Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1676499/MS (2017/0126264-1).

RECORRENTE: ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL. RECORRIDO: CHEIRO VERDE ALIMENTOS LTDA – ME. RELATOR: MINISTRO HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA. Julgado em 26/09/2017. Publicado no DJe em 10/10/2017.

**BRASIL.** Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.163.020 (2009/0205525-4). RECORRENTE: RANDON S/A IMPLEMEN-

TOS E PARTICIPAÇÕES. Recorrido: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. RELATOR: Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA. Julgado em 21/03/2017. Publicado no DJe em 27/03/2017.

**BRASIL.** Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1699851/TO (2017/0240899-7). RECORRENTE: ESTADO DO TOCANTINS. RECORRIDO :RESTAURANTE DOM VERGILIO LTDA – EPP. RELATOR(A):Min. HERMAN BENJAMIN - PRIMEIRA SEÇÃO. Julgado em 06/04/2020. Publicado no DJe em 22/04/2020.

**BRASIL.** Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1692023/MT (2017/0170364-8). RECORRENTE: ESTADO DE MATO GROSSO. RECORRIDO: ELTON CARVALHO DA SILVA. RELATOR(A):Min. HERMAN BENJAMIN - PRIMEIRA SEÇÃO. Julgado em 06/04/2020. Publicado no DJe em 22/04/2020.

**BRASIL.** Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1041816/RG. RECORRENTE: ESTADO DE SÃO PAULO. RECORRIDO: OSCAR DA SILVA. Relator: EDSON FACHIN - Tribunal Pleno. Julgado em 04/08/2017. Publicado em 17/08/2017.

**CARVALHO,** Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 18. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.

**COSTA,** Regina Helena. Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

**SALIBA,** Luciana Goulart F.; **ROLIM,** João Dácio. Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 122, 2005, Editora Dialética, São Paulo.



# INCONSTITUCIONALIDADE DA BASE DA CFEM NA HIPÓTESE DE CONSUMO, ANTES E/OU DEPOIS DA LEI 13.540/17

*Amanda Lima Ramos<sup>1</sup>*

## RESUMO

O presente trabalho é resultado de pesquisa cujo objetivo é estudar sobre “Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais – CFEM (atualizado até a Lei nº 13.540/2017 e a portaria nº 239/2018)”. A Constituição de 1988 delimitou a materialidade da incidência da CFEM a atividade de exploração de recursos minerais, tendo como consequência de toda regra matriz de certo “tributo”, o acompanhamento da base cálculo. Portanto, tem-se como fato gerador da CFEM, aquele que explorar recursos minerais, deverá remunerar o Estado, como contraprestação pelo benefício de exploração do bem público, definido em concessão ou autorização. Caracterizando inconstitucionalidade nas tentativas de alcançar, com sua incidência, etapas posteriores como beneficiamento ou outra fase da industrialização do produto mineral.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Advogada. Especialista em D. Tributário. Pós- graduanda em Direito Minerário.

<sup>2</sup> JÚNIOR, Paulo Honório de Castro; SILVA, Thiago de Mattos. **CFEM: compensação financeira pela exploração de recursos minerais**. Belo Horizonte. Ed. D’Plácido, 2018. Pág. 14.

Assim, começa-se a problemática, pois o critério material para cobrança da CFEM está atrelado ao produto mineral e não ao recurso mineral, diferentemente do que está na Constituinte, pois a CFEM possui materialidade fundada no recurso mineral, e não no produto mineral.

A pesquisa far-se-á vertente predominantemente qualitativa, método de abordagem será dedutivo, partindo-se do modelo normativo (constitucional, legal e infralegal), comprovando a inconstitucionalidade base de cálculo da CFEM na hipótese de consumo.

A pretensão é aumentar questionamentos a respeito do tema, para que nem o contribuinte e nem o ente estatual paguem e/ou recebam de maneira errônea a tão importante CFEM.

## 1. INTRODUÇÃO

Desde o início do processo de colonização cultivado e trazido pela Coroa Portuguesa, meados dos séculos XV e XVI, é dada intensa importância a atividade minerária. Durante o período do absolutismo, o Direito Minerário sofreu algumas alterações na sua forma de ser concebido. A partir de então, os monarcas se declaravam donos dos recursos naturais, logo, esses passaram a ser patrimônios da monarquia.

A história minerária no Brasil, inicia-se basicamente no período colonial – em que os recursos minerais eram de propriedade da Coroa Portuguesa, época de vigência da Teoria do Metalismo<sup>3</sup> – até a concepção moderna, houve inúmeras mudanças legislativas.

---

<sup>3</sup> **Metalismo** ou **bulionismo** é o substantivo que se usa para explicar a teoria econômica que surgiu na Idade Moderna após o surgimento dos metais preciosos, principalmente depois da descoberta do continente americano. Entre 1453-1789 ficou associado ao mercantilismo devido à forma de como esses metais eram utilizados para realizar as trocas comerciais. Os metais extraídos das terras conquistadas foram usados como moeda de compra e venda de diversos itens de subsistência. Pode se dizer que a prata e o ouro foram os primeiros dinheiros da Modernidade. Em alguns países o dinheiro



Uma das principais mudanças foi no período Imperial, onde houve a substituição do sistema regaliano pelo sistema dominial, uma vez que os recursos minerais deixaram de pertencer à Monarquia e passaram a pertencer ao Estado.<sup>4</sup>

A partir de então, inicia-se uma nova cultura de pagamento ao Estado todas as vezes que o particular explorava algum minério, denominada à época de “transferência de propriedade de mina”, no qual poderia ser um pagamento efetivado periódico fixo ou de forma variável, dependente da necessidade e/ou atividade minerária da pessoa ou ente privado.

Em 1891, com o nascimento da Primeira República, originou-se o regime de acessão (ou fundiário), podendo o proprietário do solo deter propriedade sobre os recursos minerais, misturando claramente a propriedade minerária e propriedade do solo. Com o advento da Constituição de 1934, teve o condão de alterar abruptamente compreensões básicas do Direito Minerário, trazendo um conceito dualista, com a principal mudança entre propriedade do solo e do subsolo, como muito bem citado segundo os autores Paulo Honório de Castro Júnior e Tiago de Mattos Silva:

Contudo, preservou o direito consumado de particulares à propriedade das minas que se encontravam em lavra, o

---

ainda leva o nome de prata. Na moeda de metal era cunhado um valor e os consumidores firmaram uma “*commodity*” (acordo de preços sobre um determinado produto) para diminuir o escambo (compra ou venda de mercadorias sem a utilização da moeda). Como Portugal só descobriu o ouro na América a partir do século XVIII, investia mais na produção agrícola, para que pudesse receber as moedas de prata. Após a descoberta do ouro no Centro e Sudeste do país, houve uma imensa imigração de exploradores para estas regiões que extraíram nelas por quase um século, até esgotarem praticamente todo o recurso dessas minas. <acessado em <https://www.infoescola.com/economia/metalismo/> 20.02.2022>.

<sup>4</sup> JÚNIOR, Paulo Honório de Castro; SILVA, Thiago de Mattos. **CFEM: compensação financeira pela exploração de recursos minerais**. Belo Horizonte. Ed. D’Plácido, 2018. Page 21.

que veio a ser chamado manifesto de mina (ou mina manifestada), pelo Código de Minas do mesmo ano, que determinou, ainda, a incidência de *royalties* pelo aproveitamento econômico de recursos minerais em qualquer caso, fosse a mina pública (concedida ao particular) ou privada (mina manifestada) (PAULO HONÓRIO e TIAGO DE MATTOS, 2018).

Desde então, perpassou pelas mudanças da Constituinte de 1946 até chegar na Constituição Federal 1988, mesmo assim sem sanar dúvidas e muitas inseguranças referente o pagamento ao Estado por exploração de minério, após a instituição da CFEM em 1989.

A mineração no país é de extrema importância para o desenvolvimento socioeconômico do Brasil, não menos importante acontece com a arrecadação fiscal, pois sem justiça fiscal, não há justiça social.

Por essa razão, a CFEM demanda maior atenção quanto sua tamanha insegurança jurídica, uma vez que os mineradores (contribuintes) estão submetidos às regras que disciplinam a sua incidência. Isso ocorre porque o Decreto nº 01/91 que Regulamenta o pagamento da CFEM, veio trazer mais dúvida que soluções e uma das principais inseguranças é encontrada no art. 16º, haja vista que o minerador possui o dever de lançar, apurar e recolher a CFEM, isto é, sendo realizando um lançamento por homologação.

O Decreto traz outras dúvidas como por exemplo: Qual natureza jurídica da CFEM? O que é CFEM? Como identificar a base de cálculo da CFEM quando não há faturamento? O Decreto nº 01/91, ao criar nova base de cálculo, modificando integralmente a regra matriz de incidência, violou o princípio da legalidade? Pode-se constatar como inconstitucional? E sobre o consumo?

Portanto, inexistindo certeza e previsibilidade quanto às *regras que determinam a incidência da CFEM, sua apuração e recolhimento pelo minerador*, traz uma onda problemática que inunda cada vez mais o Judiciário e ainda se mantém sem solução.

Para tanto, far-se-á pesquisa de vertente predominantemente qualitativa, método de abordagem será dedutivo, partindo-se do modelo normativo (constitucional, legal e infralegal) e dos aspectos do Direito Constitucional, Tributário e Minerário, adentrando-se nas

falhas legislativas, regulamentatórias e consequentemente inconstitucionais. Quanto ao processo de estudo, a pesquisa será de forma bibliográfica e documental.

A relevância na leitura desta pesquisa, está no fato de que explora com linguagem didática de um tema com número de estudos acadêmicos reduzidos, principalmente em aspecto tributário. Além disso, a obra busca fomentar mais questionamentos a respeito do tema para que sane a inconstitucionalidade da base da CFEM na hipótese de consumo, principalmente depois da lei 13.540/17, contribuindo assim para o aperfeiçoamento entre o contribuinte e o Estado no processo minerário.

O trabalho foi dividido em conceitos gerais de D. Minerário, origem da CFEM na Constituição, natureza jurídica, regra matriz da CFEM, problematização na sua base cálculo e por fim as considerações finais.

Nessa senda, a pesquisa tem por objetivo fornecer entendimento substancial e subsídios para que a CFEM possa ser melhor compreendida, oferecendo propostas para suas celeumas e que possa cumprir seu devido papel no ordamento jurídico.

## **2. MINERAÇÃO E DIREITO MINERÁRIO**

Desde a Constituição de 1946, perpassando pela Constituinte de 1967, houve inovações na história do Direito Minerário, o qual temos como atual (e ao mesmo tempo antiga) a Constituição Federal de 1988, com um plano legislativo histórico, conforme os termos do art. 20, IX, da CF/88, os recursos minerais, inclusive do subsolo, são bens da União.

O Direito da Mineração é um gênero, no qual cuida de vários aspectos regulatórios decorrentes do Código de Mineração e suas respectivas legislações complementares. Como por exemplo, regulamenta o Direito Ambiental da Mineração, a regulação da mineração no mar, a tributação mineral, o Direito Penal relativo às tipificações relacionadas com a atividade mineral, etc.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> FREIRE, William. *Direito Minerário: Acesso a imóvel de terceiro para pesquisa e lavra*. 2º ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021. Pág. 24.

A mineração é uma atividade econômica de extrema importância, com suas especificidades e peculiaridades que reverberam no ordenamento jurídico e conseqüentemente no processo administrativo minerário.

### **3. CONCEITOS ELEMENTARES DA ATIVIDADE MINERÁRIA**

Para adentrarmos ao tema, é de suma importância esclarecer o que são recursos naturais. Recurso, como o próprio nome já indica, diz respeito a tudo aquilo a que se recorre para satisfação de uma necessidade (DULLEY, 2004, P.22).

Nesse contexto, temos a divisão dos recursos naturais em: renováveis e não renováveis. Renováveis são recursos cuja utilização não ocasiona o esgotamento, haja vista que podem ser renegerados ou “restaurados” em um determinado tempo. Os recursos não renováveis, por sua vez, estão distribuídos em quantidades fixas na terra, sendo sua renovação só ocorre através de processos naturais e geológicos em centenas e milhões de anos.<sup>6</sup>

Seguindo o racíonío, vale dizer que os recursos minerais constituem direitos (bens), porém não se coadunam com a definição de bem público e bem a definição de bem privado (COSTA, B., 2013, p.134), uma vez que as últimas necessitam de titularidade (domínio), já os bens difusos não, são caracterizados pela funcionalidade do direito de que são objeto (REMÉDIO JÚNIOR, 2013, p.51-52). A proteção do direito difuso da mineração, além dos órgãos ambientais, também é protegido por órgãos/entidades que efetuam o controle minerário (ou patrimonial).

#### **3.1. Da importância da mineração.**

A mineração por sua vez, não se restringe somente à pedras preciosas, mas abrange a água mineral, os agregados da construção civil como: areia, cascalho, brita, caulim, etc., inclui também calcário,

---

<sup>6</sup> ATAÍDE, Pedro. *Direito Minerário*. 3º Ed. Salvador, JusPodivm, 2020. P. 32.

mármore, ferro, terras raras, minerais energéticos (como petróleo, gás natural e urânio), entre outros<sup>7</sup>. Portanto, desde o início da civilização terrestre, há uma grande necessidade de consumo dos minérios, podendo ser utilizada direta ou indiretamente.

É inevitável negar que praticamente todos os setores produtivos da sociedade utilizam recursos minerais obtidos do processo de extração, como por exemplo: casas, prédios, celulares, automóveis, utensílios domésticos (talheres, geladeira, fogão, etc), computadores, televisões, medicamentos, maquiagens, produtos de beleza, e inúmeros outros produtos do cotidiano da humanidade, da qual ela nem imagina do quanto é necessário a extração minerária para usufruir de equipamentos de uso e convívio diário.

Bem como, é de extrema relevância apontar a mineração como um fato na história e na evolução da economia, o primeiro metal a ser usado em grande escala pela humanidade, aquele que acabaria fazendo papel que as suas notas de R\$ 50 fazem hoje, foi justamente o cobre (VERSIGNASSI, 2020, p. 31).

Diante das afirmações, conclui-se que a mineração se encontra na maioria dos segmentos industriais, atividade de relevância pública que sempre envolveu o interesse do estatal, ou seja, a mineração constitui atividade imprescindível ao desenvolvimento nos setores, econômico, social, política e estratégica.

#### **4. A COMPENSAÇÃO FINANCEIRA PELA EXPLORAÇÃO DE RECURSOS MINERAIS (CFEM) E A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

A compensação financeira pela exploração de recursos minerais é prevista no art. 20, IX, da CF/88, podendo ser fundamentada também no art. 176, CF/88<sup>8</sup>.

---

<sup>7</sup> Idem, p. 42.

<sup>8</sup> Art. 176. As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do

No § 2º parágrafo do art. 176, da CF/88, é facilmente percebido as distinções entre o proprietário do solo e do concessionário, sendo que a concessão outorga direito para pesquisa e exploração dos recursos minerais, dando-o ao proprietário participação da lavra.

Na atualidade se deve considerar além da fundamentação prevista nos termos do art. 20, §1º, da CF<sup>9</sup>, o diploma legal, a Lei nº 8.001/90 (define percentual da exação da CFEM), bem como o Decreto nº 01/91 (que regulamenta o seu recolhimento).

## 5. A NATUREZA JURÍDICA DA CFEM

Quanto a natureza jurídica da CFEM, o ideal a ser distinguido é a classificação do produto de sua arrecadação, é receita originária (patrimonial) ou derivada?<sup>10</sup>

---

solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra.

§ 1º A pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o «caput» deste artigo somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, no interesse nacional, por brasileiros ou empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País, na forma da lei, que estabelecerá as condições específicas quando essas atividades se desenvolverem em faixa de fronteira ou terras indígenas. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

§ 2º É assegurada participação ao proprietário do solo nos resultados da lavra, na forma e no valor que dispuser a lei.

<sup>9</sup> Art. 20. São bens da União:

§ 1º É assegurada, nos termos da lei, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 102, de 2019)

<sup>10</sup> JÚNIOR, Paulo Honório de Castro; SILVA, Thiago de Mattos. **CFEM: compensação financeira pela exploração de recursos minerais**. Belo Horizonte. Ed. D'Plácido, 2018. P. 21.

## 5.1. Finanças públicas: classificação das receitas.

O conceito de receita pública parte do pressuposto de que toda e qualquer entrada de receita que integre o patrimônio público de forma permanente, ou seja, não sendo uma mera entrada, é uma receita pública, isto é, todo ingresso constitui uma entrada, mas nem todo ingresso é caracterizada como receita (OLIVEIRA, 2011. P. 126 e 127). Toma-se por exemplo os impostos, taxas, multas e contribuições são consideradas como receita pública.

Logo, deveras, a arrecadação da CFEM não é constituída como mera entrada, mas uma receita pública e para realizar sua classificação (originária ou derivada) é necessário revelar sua origem.

Ricardo Lobo Torres<sup>11</sup>, ensina basicamente sobre classificação das receitas

que goza de maior prestígio distingue entre receita derivada ou de direito público e a receita originária ou de direito privado: a receita derivada provém da economia do cidadão, sendo exigida através de um ato de império do Estado; a receita originária resulta da exploração do próprio patrimônio do Estado e se baseia no contrato.

Portanto, sempre que a origem da receita remeter ao patrimônio do cidadão, mesmo diante da imposição estatal, considera-se receita derivada. Contudo, quando remeter ao próprio patrimônio do Estado é receita originária<sup>12</sup>.

A base de tais ensinamentos são oriundos da Teoria Alemã<sup>13</sup>, porém teoria que não foi adotada integralmente pela jurisprudência

---

<sup>11</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. v.VI: Os Tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 16.

<sup>12</sup> JÚNIOR, Paulo Honório de Castro; SILVA, Thiago de Mattos. *CFEM: compensação financeira pela exploração de recursos minerais*. Belo Horizonte. Ed. D'Plácido, 2018. P. 33

<sup>13</sup> **Segundo o critério de origem (Teoria Alemã):**  
Receitas Originárias:

brasileira, fator que repercute diretamente na identificação da natureza jurídica da CFEM.

O Brasil por não adotar a mencionada teoria, entende que uma exação imposta pelo Poder de Estado, mas que tenha origem do patrimônio público, seja considerada uma receita originária. Como dispõe a problemática da natureza jurídica da CFEM pelos autores Paulo Honório de Castro Júnior e Tiago de Mattos Silva:

Ao exigir a presença cumulativa dos fatores (i) origem no patrimônio público e (ii) existência de consensualidade ou acordo de vontades, para que reste configurada uma receita originária, esta teoria jogaria por terra a classificação da CFEM como receita originária.

Diante o exposto, o Supremo Tribunal de Justiça, entende que pelo simples fato de estar diante de uma contraprestação pelo aproveitamento de um bem do Estado, não se pode concluir que seja aplicado o regime de Direito Privado. Conforme alude os autores Paulo Honório de Castro Júnior e Tiago de Mattos Silva:

Impõe-se perquirir a origem da obrigação de recolher dinheiro aos cofres públicos, que pode ser *ex voluntate* – caso em que a vontade do particular possui relevância para o surgimento da obrigação – ou *ex lege* – caso em que a vontade do particular é absolutamente irrelevante, já que a receita pública correspondente é obtida pelo *jus imperii* do Estado.

---

São as receitas provenientes dos bens e empresas comerciais, ou industriais do Estado. São as decorrentes do próprio patrimônio do Estado proveniente da administração de recursos e bens patrimoniais do próprio Estado, implicando em desfazimento ou não.

Receitas Derivadas:

Provém do constrangimento sobre o patrimônio do particular. São as rendas que o Estado colhe no setor privado, por ato de autoridade. São os tributos (receitas derivadas tributárias) e as penas pecuniárias (receitas derivadas não tributárias).

Acessado em 28/02/2022 em: < <https://www.tecconcursos.com.br/blog/receita-publica/> >



Por fim, além das receitas originárias e derivados, há as receitas transferidas, as quais consistem em receita que ingresa o patrimônio do estatal que, por determinação legal (ou constitucional) é transferido a outro ente que realiza sua utilização.

Destarte, estamos diante de três classificações de receitas públicas<sup>14</sup>:

- i) Receita originária: aquela que tem origem no patrimônio do Estado, seja em regime consensual ou compulsoriamente;
- ii) Receita derivada: aquela que tem origem no patrimônio particular, obtida compulsoriamente;
- iii) Receita transferida: aquela arrecadada por ente político diferente daquele que utilizará o recurso financeiro, seja receita originária ou derivada.

## 5.2. Das possíveis classificações da CFEM

### 5.2.1. CFEM como tributo.

Há correntes que defendem que CFEM é uma espécie de tributo. Neste trabalho será citado três autores que argumentam CFEM como imposto (Roque Carraza e Alberto Xavier) e como natureza de Contribuição Intervenção no Domínio Econômico (Ives Gandra da Silva Martins).

Para Roque Carraza<sup>15</sup>, a instituição prevista no art. 20, §1º da CF, deveria ser instituído em termos contratuais ou por partilha dos lucros do minerador, ou seja, uma participação no resultado da atividade minerária, desta forma, devendo constar no ato da concessão.

---

<sup>14</sup> JÚNIOR, Paulo Honório de Castro; SILVA, Thiago de Mattos. **CFEM: compensação financeira pela exploração de recursos minerais**. Belo Horizonte. Ed. D'Plácido, 2018. P. 36.

<sup>15</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Natureza Jurídica da “compensação financeira pela exploração de recursos minerais”**: sua manifesta inconstitucionalidade. In: Revista Jurídica, São Paulo, v. 57, nº 171, 1995. P. 88

E, caso a União optasse pela instituição de uma compensação financeira, poderia fazê-lo de dois modos: (i) instituir a obrigação no ato de concessão, hipótese em que a obrigação teria natureza contratual; (ii) ou instituir um tributo específico para tanto. No primeiro caso, deveria ser assegurado o equilíbrio econômico-financeiro do contrato; no segundo caso, a questão passaria ao largo da vontade das partes, devendo ser equacionada por meio de lei, obedecido o regime jurídico tributário.(JÚNIOR & SILVA. 2018, p. 37).

Ao observar as Leis nºs 7.990/1989 e 8.001/1990, bem como o Decreto nº 01/1991, Carrazza concluiu que “criaram um tributo a que deram o nome de compensação financeira pela exploração de recursos minerais” , sob o fundamento de que “comparando-se os traços característicos da (...) CFEM com o conceito de tributo, contido no art. 3º, do Código Tributário Nacional, facilmente se percebe que existe uma identidade entre ambos”<sup>16</sup>. E complementa afirmando que se trata de um tributo da espécie imposto, porque a sua hipótese de incidência - aproveitamento econômico de recursos minerais - não é uma atividade do Estado, mas do contribuinte, confirmada pela sua base de cálculo (total das receitas de vendas)<sup>17</sup>.

Por essas razões, Carrazza defende pela inconstitucionalidade da CFEM, por ter natureza de imposto residual e não está nos termos do art. 153, da CF/88, não sendo instituído por Lei complementar

---

<sup>16</sup> Idem, p. 100.

<sup>17</sup> É o aspecto material da hipótese de incidência que dirá se o fato descrito como tributável é uma atividade do Estado ou qualquer outra, consoante o critério constitucionalmente previsto de distinção das espécies tributárias entre vinculadas e desvinculadas de uma atividade estatal. Por outro lado, a base de cálculo, situada no aspecto quantitativo da consequência jurídica tributária, como medida da materialidade da hipótese de incidência, é o que permite confirmar a opção adotada pelo legislador quanto à espécie de tributo, segundo a descrição hipotética do fato tributável. Nesse sentido, dentre outros, ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 197-198; BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. 11. ed. atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010,

e cumulativo, também aponta irregularidade na sua base de cálculo, um vez que considera idêntica ao do ICMS, violando o art. 154, I, da CF/88.

Alberto Xavier<sup>18</sup>, obtém pensamento convergente de Carraza, por concluir pela inconstitucionalidade da CFEM ao violar o art. 154, I, da CF/88, pois atribuem a CFEM natureza de imposto, “já que sua hipótese de incidência não está vinculada a qualquer atuação estatal, direta ou indiretamente”.

Por sua vez, Ives Gandra da Silva Martins<sup>19</sup> publicou parecer defendendo a natureza tributária da CFEM, mas atribuindo-lhe a natureza de contribuição de intervenção no domínio econômico, e não de imposto. Isso, sob o fundamento de que haveria um paralelo entre o art. 177, § 4º (que trata da contribuição interventiva relacionada às atividades de importação e comercialização de petróleo, gás natural, seus derivados e álcool combustível), art. 20, §1, CF.

Assim, o referido autor asseverou que, caso o produto da arrecadação da CFEM não fosse integralmente destinado a Estados, Municípios e a órgãos da administração direta da União, elencados no art. 20, § 1º, da CR/88 - o que é o caso, tendo em vista a destinação de pequena parte da arrecadação ao FNDCT, nos termos do art. 2º, II, da Lei nº 8.001/90-, a “contribuição” seria inconstitucional, por violar os princípios da “tipicidade fechada, legalidade estrita e reserva absoluta de lei formal”.

Como o próprio autor deu nota: “conclui-se pela natureza jurídica da CFEM como Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, mais precisamente na defesa do meio ambiente”.

---

<sup>18</sup> XAVIER, Alberto. *Natureza jurídica e âmbito de incidência da Compensação Financeira por Exploração de Recursos Minerais*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 29, 1998, p. 12.

<sup>19</sup> MARTINS, Ives Gandra S. *Natureza Jurídica da CFEM – inteligência das leis 7.990/89 e 8.001/90 - ilegalidade da Instrução Normativa 6/2000 - princípios da irretroatividade e da indelegabilidade do poder de legislar*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.135, 2006. P. 60.

### 5.2.2. CFEM como Preço Público

Esse é um entendimento em que a doutrina majoritária defende CFEM como natureza jurídica de receita patrimonial, decorrente da exploração de recurso mineral não-renovável de propriedade da União, da espécie preço público. É o caso do ilustre autor Fernando Facury Scaff, José Athié Cruz e outros<sup>20</sup>.

O próprio DNPM editou a Instrução Normativa nº 06/2000, na qual consignou expressamente ter a CFEM a natureza jurídica de preço público:

a Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais - CFEM, é um preço público devido por todas as empresas que realizam o aproveitamento de uma jazida mineral, bem da União, garantida a estas a propriedade do produto da lavra.

Aurélio Pitanga Seixas Filho afirma que a CFEM teria a natureza jurídica de preço público, porque o particular, por sua vontade, candidata-se e obtém autorização para explorar economicamente recurso mineral da União:

a compensação financeira é devida por uma pessoa que, por sua vontade, candidatou-se e obteve autorização para explorar um recurso mineral de propriedade da União Federal, e tem a natureza jurídica de um preço público, a ser exigido proporcionalmente ao resultado dessa exploração, conforme determinação legal.

Fernando Facury Scaff afasta a ideia de que a CFEM corresponderia a uma receita derivada, uma vez que decorreria da exploração do patrimônio do Estado, já outros entendem que seria receita originária, uma vez que decorrente da exploração do patrimônio estatal, o que afastaria a hipótese de ser tributo.

---

<sup>20</sup> JÚNIOR, Paulo Honório de Castro; SILVA, Thiago de Mattos. **CFEM: compensação financeira pela exploração de recursos minerais**. Belo Horizonte. Ed. D'Plácido, 2018. P. 49.

Assim, para quem defende essa premissa os principais argumentos que sustentam a tese de preço público, é que os preços são a forma de remunerar o Estado pela exploração de bem que é seu, em regime contratual, portanto, facultativo, cuja respectiva obrigação tem origem em um acordo de vontades e não no *jus imperit estatal*.<sup>21</sup>

### 5.2.3. CFEM como indenização

Essa tese é considerada como minoritária, no caso da defesa do autor Jardel Meireles Leão e Regina Helena Costa, os quais entendem CFEM como indenização administrativa, que visa ressarcir prejuízos pela retirada do recurso mineral, isto é, uma natureza de ressarcimento de um dano futuro.

Regina Helena Costa<sup>22</sup> afirma que

a ratio do mesmo foi a de garantir, as pessoas mencionadas, ressarcimento pela exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais nos respectivos territórios, sob a forma de participação no resultado dessa exploração ou compensação financeira. [...]. A compensação financeira constitucionalmente prevista possui natureza indenizatória. Ainda que a propriedade dos recursos minerais, inclusive os do subsolo, pertença à União (art. 20, IX), pressupõe a Lei Maior um prejuízo para aquela pessoa em cujo território se dê a respectiva exploração.

Para Jardel Meireles Leão<sup>23</sup>, a receita obtida por meio da cobrança da CFEM visa “ressarcir os prejuízos trazidos pela retirada do recurso

---

<sup>21</sup> Idem, p. 47.

<sup>22</sup> COSTA, Regina Helena. *A natureza jurídica da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo, n. 19, 1997, p. 128.

<sup>23</sup> LEÃO, Jardel Meireles. *A CFEM como Indenização Administrativa*. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). *Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais: natureza jurídica e questões correlatas*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 92

mineral, feita através de pagamento de um valor pecuniário”. E, sendo os recursos minerais de propriedade da União,” a compensação do concessionário pela utilização de bens públicos é, via de consequência, uma receita patrimonial”.

Assim, de forma sucinta, basicamente são essas as premissas que defendem CFEM como natureza indenizatória.

### 5.3. O que é a CFEM?

Diante de tantas premissas e adversidade quanto a natureza jurídica da CFEM, fica a pergunta, a final de contas o que CFEM?

Segundo os autores Paulo Honório de Castro Júnior e Tiago de Mattos Silva na obra CFEM, a CFEM deve ser classificada no gênero receita originária.

Sua espécie, não é “preço público”. Trata-se de exação cuja espécie foi definida pela própria Constituição com compensação financeira ou participação nos resultados da atividade de mineração (art. 20, § 1º), conforme juízo de conveniência e oportunidade do legislador.

Na Lei nº 7.990/1989 e, posteriormente, pela Lei nº 13.540/2017, a CFEM possui natureza jurídica de participação no resultado da atividade mineral, o que equivale dizer participação no resultado da lavra, “entendido o resultado não como o lucro do explorador, mas como aquilo que resulta da exploração” (REnº 228.800/DF).

Conforme decisão do STF no RE nº 228.800/DF, no art. 176, § 2º da CF, há uma relação entre a CFEM e a Participação do Superficial, o qual é “assegurada participação ao proprietário do solo nos resultados da lavra.” O paralelo consiste em a CFEM incidir sobre o resultado da lavra. A lógica é simples: sendo a CFEM a contrapartida que se paga pela exploração econômica de um bem da União (recurso mineral) – e sendo este o seu motivo constitucional –, a sua incidência se dá apenas sobre aquilo que resulta da atividade de lavra mineral.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> JÚNIOR, Paulo Honório de Castro; SILVA, Thiago de Mattos. **CFEM: compensação financeira pela exploração de recursos minerais**. Belo Horizonte. Ed. D’Plácido, 2018. P. 63.

Contudo, Fernando Facury Scaff<sup>25</sup>, apresenta conceitos diferentes da decisão do STF no RE nº 288.800/DF, bem como traz diversos questionamentos a respeito de faturamento, lucro e a base de cálculo da CFEM. O autor atribui o termo “resultado” equivalente a “lucro, como também alega que a compensação finceira pode incidir sobre o faturamento, uma vez que há uma troca de bem. A divergência é clara, uma vez que o STF entende que “resultado” não é lucro, sim ao que resulta da lavra; e (ii) uma genuína “compensação financeira” deve possuir razoável equivalência com a perda suportada pelo(s) ente(s) político(s), o que impede que se atribua a ela a base de cálculo “receita” Ou “faturamento”. Por isso o STF decidiu que a CFEM não é “compensação financeira”, e sim “participação no resultado da lavra”.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> “Entende-se aqui existirem duas diferentes espécies de bases de cálculo (ou, na denominação mais técnica, base imponível) para a cobrança de royalties por parte da União, proprietária desses bens públicos. Royalty é o nome genérico para esse tipo de receita pública. A distinção entre “participação” ou “compensação” diz respeito a duas diferentes opções de base de cálculo disponibilizadas à União pela Constituição. Realmente, o sentido etimológico das duas palavras nos leva a crer que a norma constitucional estabeleça diferentes fórmulas para a base de cálculo dos *royalties* - espécie de exação patrimonial. A que correspondente à participação nos resultados da exploração” permite que seja estabelecida uma exação ad valorem, cobrada sobre os lucros da atividade extrativa. (...). Em síntese, a expressão “resultados” nos leva a pensar em “lucros” ou “perdas”, daí a álea mencionada, pois jamais se poderá prever de antemão se a atividade empresarial obterá resultados positivos ou negativos.

Por outro lado, a expressão “compensação financeira pela exploração” indica a troca de um bem por outro - compensado, menciona a norma. Se de um lado a União entrega para ser explorado um Recurso Natural Não Renovável, por outro a empresa se obriga a pagar um valor por unidade extraída, independentemente do resultado econômico-financeiro que vier a ocorrer. Nada obsta que seja estabelecido um percentual sobre o faturamento daquela atividade extratora [...]”SCAFF, Fernando Facury. **Royalties do petróleo, minério e energia: aspectos constitucionais, financeiros e tributários**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2015, p. 185.

<sup>26</sup> Idem, p. 65.

A hipótese de incidência da CFEM, no art. 20, § 1º, da CF/88 (resultado da lavra), proíbe incidência sobre produto resultante de transformação industrial – após a última etapa do beneficiamento mineral. A opção constitucional é acertada, na medida em que seria teratológico instituir uma contrapartida financeira pela utilização de recurso mineral bem que pertence à União –, a partir de grandeza mensurada sobre produto que não é mais minério, porquanto transformado em outra espécie de produto. Importante frisar, que a Constituição exige que a CFEM seja calculada estritamente sobre grandezas mensuradas a partir de produtos minerais, e não de produtos transformados com base em insumos minerais<sup>27</sup>.

Diante o que foi dito, verifica-se que não há correlação entre a base de cálculo da CFEM (que é participação no resultado da lavra), cobrada antes ou após a Lei nº 13.540/2017, com supostos “danos” ambientais e/ou socioambientais. Há, na verdade, uma contrapartida devida pelo particular pela exploração econômica de bem público (recursos minerais). Nesse toada, a Fernando Facury Scaff ensina:

Não se considera o motivo pela qual esse *royalty* é cobrado. Há quem alegue que se trata de compensação ambiental, outros alargam o conceito, mencionando ser compensação socioambiental, e por aí vai. O argumento refoge à análise de direito positivo que se processa nesse tópico.

Assim, por consequência se tem como CFEM como receita originária (patrimonial), sem que possa atribuir de forma clara e específica a natureza de preço público, mesmo que faça parte do regime jurídico de Direito Administrativo, portanto, não se aplicando o CTN e/ou CC.

Bem como, é importante destacar seu papel constitucional, com traço marcante de do federalismo cooperativo, como preceitua o art. 20, §1º da Constituição não determinou os percentuais de cada ente federativo, mas deixou clara a opção de privilegiar Estados

---

<sup>27</sup> Idem, p.66.



e Municípios quando autoriza que a União detenha uma parcela da arrecadação tão somente para órgãos da sua “administração direta”.<sup>28</sup>

Inclusive, nessa linha, compreende-se a opção por atribuir mais recursos financeiros aos locais da exploração econômica da atividade, distribuindo receitas onde a riqueza é gerada, sobretudo se considerada a rigidez locacional, a evidenciar que a mineração ocorre longe dos grandes centros urbanos. Cumpre-se, assim, o objetivo constitucional de redução de desigualdades regionais (art.3º, II; art. 43; e art. 170,VII).<sup>29</sup>

Contudo, devido divergências sobre a natureza jurídica e quando a classificação de Receita da CFEM, não só a União receberiam os *royalties* promitentes de receitas originárias, além disso, há outros problemas de ordem prática, haja vista que Estados, Municípios passaram a legislar, fiscalizar e cobrar diretamente a CFEM, ursupando completamente a competência da União, bem como no que diz respeito sua base de cálculo na hipótese de consumo.

## **6. A REGRA DE INCIDÊNCIA DA CFEM (ANTES E APÓS A LEI 13.540/17).**

### **6.1. A Regra Matriz de Incidência da CFEM.**

Mesmo diante das mudanças da Lei 13.540/17, ainda sim há alguns aspectos que permanecem como:

- a) Aspecto Material: exploração de recursos minerais para fins de aproveitamento econômico.
- b) Aspecto Pessoal:
  - 1. Sujeito ativo: União (ANM - Agência Nacional de Mineração)

---

<sup>28</sup> Idem, p.67.

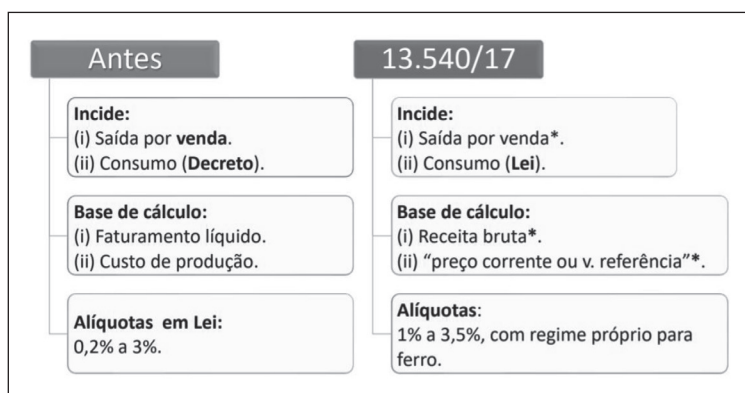
<sup>29</sup> Idem, p.67.

2. Sujeito passivo: aquela pessoa, física ou jurídica, que vier a realizar a explorar recursos minerais para fins de aproveitamento econômico.

c) Aspecto espacial: território nacional.

d) Aspecto temporal: saída por venda e consumo/utilização.

Para ser mais clara, o quadro abaixo mostra como era a RMIT da CFEM antes e depois da Lei 13.540/2017:



Descrita a regra matriz de incidência da CFEM, devem-se debater alguns aspectos controvertidos que vêm sendo objeto de discussão doutrinária e jurisprudencial, a seguir.

## 6.2 Controvérsias sobre faturamento e inconstitucionalidade da base de cálculo.

É importante destacar que antes de mencionar sobre a inconstitucionalidade da base de cálculo, vale citar sobre a problemática na interpretação do faturamento. E quando não ocorrer faturamento? A verticalização industrial .

Fernando Facury Scaff, esclarece muito bem sobre existência dos casos concretos em que não há faturamento entre a fase de mineração (extração e beneficiamento) e a fase de metalurgia (fundição) – o impede o uso da base de cálculo estabelecida em lei e acima descrita.

É comum que uma mesma empresa extraia o minério, o beneficie e o industrialize, sem que haja comercialização entre essas etapas, não tendo ocorrido a hipóte legal de faturamento líquido. É o caso da verticalização integrada da produção entre a diversas fases do processo produtivo. As regras legais acima transcritas não contemplam essa hipótese. Não raro a fase de exploração minerária é ligada à fase subsequente de beneficiamento apenas por uma esteira indústria não havendo solução de continuidade entre as duas etapas de produção.

E, no mais de vezes, ocorre de não serem sequer empresas diferentes, mas duas fases da mesma empresa industrial, identificadas apenas por uma planilha de custos, sob o mesmo CNPJ – seja, configurando-se em uma mesma empresa ou do mesmo grupo econômico. Logo, como identificar a base de cálculo da CFEM quando não ocorrer faturamento entre as fases de extração e de beneficiamento?

Para buscar as respostas, vale seguir as respostas dadas pelo Prof. Scaff, o qual é necessário analisar o Dec. 1/1991 que regulamenta Leis acerca da matéria, acima mencionado, e que estipula diversos dispositivos, entre eles vale citar o art. 14 e art. 15, trazendo o preceito da base de cálculo da CFEM na hipótese de não haver faturamento, com equiparação, “o valor do consumo na ocorrência do fato gerador”<sup>30</sup> § 1º, do art. 14:

No caso de substância mineral consumida, transformada ou utilizada pelo aroprio titular dos direitos minerários ou remetidaa outro estabelecimento do mesmo ular, será considerado faturamento líquido o valor de consumo na ocorrência do fato gerador definido no art. 15 deste decreto

E o art. 15 do Dec. 1/1991 estabelece o fato gerador, repetindo o preceito legal que determina o momento de sua apuração, mas em seu parágrafo único é criada uma equiparação entre as saídas por

---

<sup>30</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Royalties do petróleo, minério e energia: aspectos constitucionais, financeiros e tributários**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2015, p. 197.

venda e as de uso para consumo ou utilização em processo de industrialização (problemática).

Parágrafo unico. Equipara-se à saída por venda o consumo ou a utilização da substancia mineral em processo de industrialização realizado dentro das áreas da jazida, mina, salina ou outros depósitos minerais, suas áreas limitrofes ou ainda em qualquer estabelecimento.

Então, como identificar a base de cálculo da CFEM quando não há faturamento?

A fórmula adotada pelo Decreto, em face da pergunta, foi a de criar uma nova base de cálculo para essa regra matriz de incidência, qual seja: “o valor de consumo na ocorrência do fato gerador”.

Assim, na hipótese de “consumo próprio” ou “utilização em processo de industrialização” a base de cálculo deve ser aquela estabelecida pelo do art. 14 combinado com o parágrafo único do art. 15, ambos do Dec. 1/1991: “o valor do consumo na ocorrência do fato gerador”. Essa operação permitiu haver equivalência entre os dois processos, utilizando-se os mesmos abatimentos para a apuração da base de cálculo da CFEM:

- a) seja quando preço for conhecido em face do faturamento, abatendo-se da base de cálculo as despesas com transporte, seguro e tributos incidentes sobre comercialização,
- b) seja para a composição de seu custo, quando ocorrer o consumo ou a utilização pela própria empresa, incluindo-se na base de cálculo as despesas com transporte, seguro e tributos incidentes sobre a comercialização.

A lógica é de equiparação entre essas duas situações, a fim de que seja apurado o valor efetivo do produto mineral extraído, pelo exato dimensionamento da base de calculo, seja feito abatimento dos Itens de transporte, seguro, tributos e comercialização, etc.

Todavia, segundo o autor Fernando Facury Scaff, o Dec. 1/1991 viola a Constituição pois criou nova base de cálculo, modificando

integralmente a regra de incidência estabelecida pela Lei. E a equiparação de uma situação à outra equivale à criação de hipótese de incidência sem lei – o que é inconstitucional, pois viola o Princípio da Legalidade.

É clara a inconstitucionalidade do §1.º do art. 14, combinado com o parágrafo único do art. 15, ambos do Dec. 1/1991, uma vez que a equiparação efetuada entre saídas por venda com as de uso para consumo ou utilização em processo de industrialização foi criada sem base legal, o que viola o Princípio da Legalidade nos artigos acima mencionados.

Esse é um debate, que segundo o autor, ainda não foi apreciado pelo STJ ou pelo STF e que pode vir a modificar a equação econômico-financeira das operações de exploração de recursos minerais em plantas minério-metalúrgicas onde ocorrer consumo ou industrialização, e não venda (faturamento), pois esse é o único critério legal, sendo o outro estabelecido por equiparação através de norma infralegal.

Desse modo, há criação de exação sem amparo legal no caso do estabelecimento de base cálculo por Decreto, na hipótese de não haver faturamento para apuração da base de cálculo.<sup>31</sup>

### 6.3 O consumo na Lei 13.540/2017.

Diante do que foi dito, pode-se afirmar que o fato gerador da CFEM ocorre quando verificado o aproveitamento econômico da substância mineral.

Na obra CFEM, dos autores Paulo Honório de Castro Júnior e Tiago de Mattos Silva, relatam que isso ocorrerá (i) na primeira saída – não qualquer saída – por venda do produto mineral, realizada pelo titular do Direito Minerário; ou, havendo o consumo da substância

---

<sup>31</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Royalties do petróleo, minério e energia: aspectos constitucionais, financeiros e tributários**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2015, p. 198.

pelo titular, na (ii) descaracterização mineralógica; (iii) ou na industrialização da substância, sujeitando-a ao campo de incidência do IPI, ainda que à alíquota zero. Vale dizer que a CFEM é uma exação monofásica, ou seja, incide uma única vez na cadeia de circulação econômica. Logo, o critério temporal é único.

Assim, mesmo de forma excepcional, haverá incidência da CFEM na hipótese de consumo, daí a necessidade de se equiparar, por ficção jurídica, uma situação (beneficiamento) à outra (consumo). Isto é, apesar de a Lei nº 13.540/2017 conceituar os dois institutos como coisas diversas, optou por atribuir-lhes o mesmo efeito incidência da CFEM - no caso do beneficiamento ocorrer em estabelecimento de terceiros. A consequência prática disso é a adoção da base de cálculo definida na legislação para o consumo: (i) preço corrente ou (ii) valor de referência do bem mineral antes do seu beneficiamento.

Isso porque (i) tratava-se de verdadeira presunção absoluta de ilicitude nas vendas entre empresas do mesmo grupo, desconsiderando, tacitamente, a personalidade jurídica das empresas adquirentes, sem garantia ao devido processo legal, contraditório, ampla defesa e em violação à presunção de inocência; (ii) por consequência da inconstitucionalidade apontada no item anterior, a regra que impedia, absolutamente, a ocorrência do fato gerador da CFEM na venda intragrupo padecia de outro vício, ao atribuir à pessoa não contribuinte a prática do fato imponível, já que o adquirente, que passava a praticar o fato gerador, não é titular do Direito Minerário autorizativo da lavra.

A relevância na identificação do critério temporal da hipótese de incidência consiste em ser este o momento em que são fixados todos os elementos da relação jurídica fiscal, como a alíquota e a base de cálculo.<sup>32</sup>

---

<sup>32</sup> JÚNIOR, Paulo Honório de Castro Júnior; SILVA, Tiago de Mattos. CFEM: Compensação Financeira de Exploração de Recursos Minerais.

As Leis nº 7.990/1989 e 8.001/1990 apenas introduziram o critério temporal saída por venda (obviamente, de minério).

Disso decorreu a necessidade de se pretender - ainda que ilegalmente - complementar a hipótese de incidência descrita na legislação ordinária, por meio do Decreto nº 01/1991. Referido ato normativo passou a disciplinar, então, que a transformação de minério em outra espécie de produto é, por si só, fato gerador da CFEM. Isso fez com que as empresas que extraem minério de ferro e também produzem aço, por exemplo, assim como aquelas que extraem brita e calcário e produzem cimento, fossem inseridas na condição de contribuintes do *royalty*, por praticarem o critério temporal consumo de minério.

Do mesmo modo, as empresas que utilizavam minério mas que não os comercializava - não praticavam fato gerador da CFEM antes do Decreto nº 01/1991. O caso clássico é o das empresas detentoras de Direito Minerário para água mineral, utilizada para fins balneários. Nesse caso, não há venda tampouco consumo. Há apenas utilização.

Por isso, no que tange ao critério temporal consumo, visando a regulamentar o art. 6º, da Lei nº 7.990/1989 (que dispôs que o fato gerador da CFEM ocorre após a última etapa do processo de beneficiamento adotado e antes de sua transformação industrial) o inciso III, do art. 14, do Decreto nº 01/1991 discrimina o que pode ser considerado beneficiamento da substância mineral (por exemplo, fragmentação, pulverização, classificação, concentração, etc.), mas ressalva: “desde que não resulte na descaracterização mineralógica das substâncias minerais processadas ou que não impliquem na sua inclusão no campo de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializado (IPI)”

A referida norma elenca dois critérios que configuram o consumo da substância no processo produtivo: (i) um critério de prova, que manda laudo técnico, a descaracterização mineralógica; ou (ii) um critério de presunção, que é a

inclusão do produto no campo de incidência do IP, fato que ocorre ainda que à alíquota zero.<sup>33</sup>

Diante todo o exposto, é perceptível quando a inconstitucionalidade na hipótese da base da CFEM, mesmo após a reforma da Lei 13.540/2017.

## 7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Portanto, há inconstitucionalidade na cobrança da CFEM, no consumo, sobre base de cálculo diferente do custo de produção.

Assim, ao concluir o tema e a pesquisa, sabe-se que a elisão tributária (redução de carga fiscal), é uma prática lícita. Logo, deve-se observar e questionar a respeito da base de cálculo na hipótese de venda (entre empresas no mesmo grupo econômico) e em especial sobre consumo/utilização do minério, para o contribuinte não sair prejudicado financeiramente.

Por derradeiro, o prof. Paulo de Barros Carvalho preceitua cabe ao Fisco comprovar o vício dos atos e negócios jurídicos, não podendo atuar por meio de presunções<sup>34</sup>.

Destarte, vale ao concluir o objetivo da pesquisa, infere-se a importância de esmiuçar e debruçar sobre a enigmática CFEM e sua sua RMIT, para auxiliar o contribuinte (minerador) a obter menos carga fiscal, diante do manicômio tributário brasileiro.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATAÍDE, Pedro. *Direito Minerário*. 3º Ed.- Salvador, JusPodivm, 2020.  
BELÉM, < <https://www.teconcursos.com.br/blog/receita-publica/>>  
Acesso em: 28/02/2022.

---

<sup>33</sup> Idem, p. 87.

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*: livro I. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 90.



CARRAZA, Roque Antônio. **Natureza Jurídica da “compensação financeira pela exploração de recursos minerais”**: sua manifesta inconstitucionalidade. In: Revista Jurídica, São Paulo, v. 57, nº 171, 1995.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. Ed.. São Paulo. Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**: livro I. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COSTA, Beatriz Souza. **Meio Ambiente e minério de ferro como bem ambiental**. In: THOMÉ, R. (org.). **Questões controvertidas: direito ambiental, direitos difusos e coletivos e direito do consumidor**. Salvador: Juspodivm, 2013.

COSTA, Regina Helena. **A natureza jurídica da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais**. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, São Paulo, n. 19, 1997.

DALEFFE, Adriano. **Ilegalidade da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 33, 1998, p. 11.

DULLEY, Richard Domingues. **Noção de natureza, ambiente, meio ambiente, recursos ambientais e recursos naturais**. Revista Agric. São Paulo, São Paulo, v. S1, p. 15-26, jul./dez. 2004.

FREIRE, William. **Direito Minerário: Acesso a imóvel de terceiro para pesquisa e lavra**. 2º ed. Belo Horizonte, São Paulo: D’Plácido, 2021

JÚNIOR, Paulo Honório de Castro Júnior; SILVA, Tiago de Mattos. **CFEM: Compensação Financeira de Exploração de Recursos Minerais**. Belo Horizonte. Ed. D’Plácido, 2018.

JÚNIOR, Paulo Honório de Castro Júnior, **A reforma da CFEM pela Lei nº13.540/2017** acessado em 28/02/2022 <<http://williamfreire.com.br/wp-content/uploads/2021/03/Paulo-Honorio-CFEM-BRAM.pdf>>

LEÃO, Jardel Meireles. **A CFEM como Indenização Administrativa**. In: SILVA, Paulo Roberto Coimbra (Coord.). In: **Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais: natureza jurídica e questões correlatas**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MARTINS, Ives Gandra S. **Natureza Jurídica da CFEM – inteligência das leis 7.990/89 e 8.001/90 – ilegalidade da Instrução Normativa 6/2000 - princípios da irretroatividade e da indelegabilidade do poder de legislar.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n.135, 2006. P. 60.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de, **Curso de Direito Financeiro.** 4. Ed. São Paulo; Revista dos Tribunais, 2011.

REMÉDIO, Júnior. José Ângelo. **Direito ambiental minerário: mineração judicadamente sustentável.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

RIBEIRO, Carlos Luiz. **Direito Minerário: escrito e aplicado.** Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

RIBEIRO, Carlos Luiz. **Tratado de Direito Minerário.** Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. **Royalties do petróleo, minério e energia. Aspectos Constitucionais, financeiros e tributários.** Revista dos Tribunais, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 8º ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Os Tributos na Constituição.** Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VERSIGNASSI, Alexandre. **Crash: Uma Breve História da Economia.** 1. Ed. Rio de Janeiro, Harper Collins, 2019.

XAVIER, Alberto. **Natureza jurídica e âmbito de incidência da Compensação Financeira por Exploração de Recursos Minerais.** Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 29, 1998.



