

Alexandre Coutinho da Silveira

João Paulo Mendes Neto

[ORGANIZADORES]

**REVISTA DE
DIREITO TRIBUTÁRIO
DA AATP**

3

[COLABORADORES]

Alexandre Coutinho da Silveira

Ana Carolina Barros Pinheiro Carrenho

Ana Flávia Baetas Valois

Ana Flávia Figueiredo Barbosa

André da Costa Ericeira

Andrew Santos Filgueira

Bruna Iris Rodrigues de Paula

Dayana Auad de Araujo Costa

Ediane Tâmilis Souza De Souza

Elcio Marthan Rodrigues da Costa

Eldonclei Lira de Abreu Passos

Ellina de Sousa Medeiros

Fabício Machado de Moraes

Fernando Facury Scaff

Francieli Daiane Krampe

Ives Gandra da Silva Martins

Jimmy Souza do Carmo

João Paulo Mendes Neto

José Carlos Paes Ribeiro

Leonardo Costa Norat

Luísa Mendes Francês

Luiz Alberto Cerbino da Cunha Junior

Luiz Felipe Negrão Maués

Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff

Maria Stela Campos da Silva

Mylena Ogawa Furtado Rodrigues

Renan Normando Fiock da Silva

Renato Rebelo Barreto

Roberta de Amorim Dutra

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins

Tomaz Maneschy Segatto

Victor Gustavo Rocha Nylander

Victoria Cascaes Brito

Yannick Miranda Sanz



Associação dos Advogados Tributaristas do Pará





Alexandre Coutinho da Silveira

João Paulo Mendes Neto

[ORGANIZADORES]

**REVISTA DE
DIREITO TRIBUTÁRIO
DA AATP**

3

[COLABORADORES]

Alexandre Coutinho da Silveira

Ana Carolina Barros Pinheiro Carrenho

Ana Flávia Baetas Valois

Ana Flávia Figueiredo Barbosa

André da Costa Ericeira

Andrew Santos Filgueira

Bruna Iris Rodrigues de Paula

Dayana Auad de Araujo Costa

Ediane Tâmilis Souza De Souza

Elcio Marthan Rodrigues da Costa

Eldonclei Lira de Abreu Passos

Ellina de Sousa Medeiros

Fabício Machado de Moraes

Fernando Facury Scaff

Francieli Daiane Krampe

Ives Gandra da Silva Martins

Jimmy Souza do Carmo

João Paulo Mendes Neto

José Carlos Paes Ribeiro

Leonardo Costa Norat

Luísa Mendes Francês

Luiz Alberto Cerbino da Cunha Junior

Luiz Felipe Negrão Maués

Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff

Maria Stela Campos da Silva

Mylena Ogawa Furtado Rodrigues

Renan Normando Fiock da Silva

Renato Rebelo Barreto

Roberta de Amorim Dutra

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins

Tomaz Maneschy Segatto

Victor Gustavo Rocha Nylander

Victoria Cascaes Brito

Yannick Miranda Sanz



Associação dos Advogados Tributaristas do Pará



Copyright© 2024 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.

Os autores de cada um dos capítulos deste livro são os únicos responsáveis por suas palavras, opiniões e pensamentos, não representando a opinião da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará, dos organizadores da presente obra e da editora, em atenção ao respeito à liberdade de pensamento em vigor no Estado democrático de Direito condição inerente à autonomia acadêmica.

CONSELHO EDITORIAL:

Alceu de Oliveira Pinto Junior UNIVALI – ESMPPSC	Horácio Wandertei Rodrigues FURG
Antonio Carlos Brasil Pinto UFSC (<i>in memoriam</i>)	Jorge Luis Villada UCASAL (Argentina)
Cláudio Macedo de Souza UFSC	José Sérgio Cristóvam UFSC
Dirajaia Esse Pruner UNIVALI – AMATRA XII	Josiane Rose Petry Veronese UFSC
Dóris Ghilardi UFSC	Juan Carlos Vezzulla IMAP (Portugal)
Edmundo José de Bastos Júnior UFSC – ESMESC – Academia da PMSC	Juliana Ribeiro Goulart UFSC
Eduardo de Carvalho Rêgo UFSC	Juliano Keller do Valle UNIVALI
Elias Rocha Gonçalves IPEMED – SPCE Portugal – ADMEE Europa – CREFAL Caribe	Lauro Ballock UNISUL
Flaviano Vetter Tauscheck ESA-OAB/SC	Marcelo Bauer Pertille UNIVALI – RICO DOMINGUES – PUC RS
Francisco Bissoli Filho UFSC – ESMPPSC	Marcelo Buzaglo Dantas UNIVALI – ESA OAB/SC – ALICANTE – DE-LAWARE
Geyson Gonçalves CESUSC – UFSC – ESA OAB/SC	Marcelo Gomes Silva ESMPPSC
Gilsilene Passon P. Francischetto UC (Portugal) – FDV/ES	Nazareno Marcineiro UFSC – Academia DA PMSC
	Paulo de Tarso Brandão UNIVALI

S587r

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; MENDES NETO, João Paulo
Revista de Direito Tributário da AATP: edição 3 / Alexandre Coutinho da Silveira...[et al.]; Organizadores: Alexandre Coutinho da Silveira & João Paulo Mendes Neto.

1ª ed. – Florianópolis: Habitus, 2024.

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

ISBN: 978-65-5035-???-?

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 n° 10.695, de 01/07/2003), sujeitando-se à busca e apreensão e indenizações diversas (Lei n°9.610/98).



Todos os direitos desta edição reservados à Habitus Editora.
www.habituseditora.com.br – habituseditora@gmail.com

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

AGRADECIMENTOS

A publicação do 3º volume da Revista de Direito Tributário da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará – AATP marca o encerramento da minha gestão à frente da Associação.

Penso que temos muito a comemorar!

Nos últimos 3 (três) anos nossa Associação cresceu e se fez presente nas grandes discussões de direito tributário no nosso estado, a exemplo da reforma tributária aprovada pela Emenda Constitucional nº 132 (apesar de nossas contribuições não tenham sido acolhidas pelo Relator); proposta de reformulação do TARF – Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários, que não se efetivou; discussão sobre a inconstitucionalidade da lei de taxa para o contencioso administrativo fiscal, que foi reconhecida inconstitucional pelo Tribunal de Justiça do Estado do Pará; dentre tantos outros debates.

Fico feliz ao ver que hoje os advogados tributaristas têm local próprio para atendimento na Secretaria Municipal de Finanças do Município de Belém e que temos um posto avançado da Receita Federal dentro da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Pará, sendo certo que a Associação deu sua parcela de contribuição para esses avanços.

No campo acadêmico, nossa revista já se mostra consolidada, sendo este o ano que recebemos mais submissões de artigos para publicação.

De certo que a união dos advogados tributaristas, junto com entidades como a Comissão de Direito Tributário da OAB, a própria Ordem dos Advogados do Brasil, o Centro de Estudos de Sociedades de Advogados – CESA, Núcleo de Estudos Avançados em Direito Financeiro e Tributário – NEADFT, dentre tantas outras, foram fundamentais nessa caminhada.

Muito foi feito; de fato. Mas ainda há muito a se construir e desafios a vencer. Lanço aqui os desafios de qualificarmos nossa revista junto ao CAPES e, quem sabe um dia, ter uma representação junto ao TARF, além de prazos contados em dias úteis no contencioso administrativo fiscal estadual.

Chego ao final do meu mandato com sentimento de dever cumprido e que dei minha contribuição/doação a causa, sendo momento de dar oportunidade para outros advogados continuarem a levantar a defesa dos interesses dos advogados tributaristas, do associativismo e do fomento do estudo do direito tributário no estado do Pará.

Registro aqui meu agradecimento especial ao conselho que me apoio nesse período: Carlos Schenato, Carol Gluck Paul, Daniela Souza, Alexandre Silveira e João Paulo Mendes Neto.

Também se faz necessário agradecer os associados e patrocinadores que fazem essa revista se tornar realidade: F. Oliveira Advogados, Silveira, Athias, Soriano de Mello, Bentes, Lobato & Scaff Advogados; Leite Cardoso e Melo Advogados; Brasil do Carmo Advogados; Mendes Advocacia; Paulo Ivan Borges Advogados; Nestor Ferreira Filho e Luciano Ferreira Advogados Associados e; Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, assim como aos nossos apoiadores Centro Universitário do Pará – CESUPA e Northconta Soluções Contábeis e Empresariais.

Até breve e boa leitura!

Breno Lobato Cardoso

Presidente

Associação dos Advogados Tributaristas do Pará – AATP

PATROCINADORES

PATROCINADOR PRATA

F.OLIVEIRA
A D V O G A D O S

PATROCINADORES BRONZE

SILVEIRA ATHIAS

SILVEIRA, ATHIAS, SORIANO DE MELLO,
BENTES, LOBATO & SCAFF - ADVOGADOS



LEITE CARDOSO & MELO

ADVOGADOS



IBET

Instituto Brasileiro
de Estudos Tributários



MENDES
advocacia & consultoria



APOIADORES



SUMÁRIO

PANORAMA SOBRE A EC 132: UM SALTO NO ESCURO, COM TORCIDA A FAVOR.....	13
--	----

Fernando Facury Scaff

DA ILEGITIMIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGENCIA DE IPTU SOBRE PROPRIEDADES COM ÁREAS AFETADAS POR GRAVAME AMBIENTAL.....	41
--	----

Ives Gandra da Silva Martins

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins

Roberta de Amorim Dutra

A EFICÁCIA DA POLÍTICA ISENTIVA DE COMBATE À POBREZA MENSTRUAL COMO CRITÉRIO PARA VALIDADE DO DECRETO Nº 2.429/2022, QUE ISENTA ABSORVENTES HIGIÊNICOS DE ICMS NO ESTADO DO PARÁ.....	59
--	----

Mylena Ogawa Furtado Rodrigues

Victoria Cascaes Brito

Alexandre Coutinho da Silveira

POLÍTICA TRIBUTÁRIA E GÊNERO: A PEC Nº 45/2019 E O PAPEL DA FISCALIDADE NA EQUIDADE DE GÊNERO	87
--	----

Ana Flávia Figueiredo Barbosa

Alexandre Coutinho da Silveira

IMPOSTO ROSA: A TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA EM DECORRÊNCIA DO GÊNERO	109
---	-----

Ediane Tamiles Souza De Souza

SUBJETIVAÇÃO E TRIBUTAÇÃO: O CONTRIBUINTE BRASILEIRO E A NEUTRALIDADE FISCAL	129
<i>Luíz Alberto Cerbino da Cunha Junior</i>	
<i>Maria Stela Campos da Silva</i>	
PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: OS LIMITES DA ELISÃO FISCAL E SEU OBJETIVO ECONÔMICO DIANTE DA ÉTICA	155
<i>Ana Flávia Baetas Valois</i>	
A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS INTEGRANTES DE GRUPOS ECONÔMICOS	177
<i>Francieli Daiane Krampe</i>	
O(S) IMPACTO(S) DO(S) CONCEITO(S) AMBIENTAL(IS) ABERTO(S) NA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023	205
<i>Victor Gustavo Rocha Nylander</i>	
<i>Ana Carolina Barros Pinheiro Carrenho</i>	
<i>Elcio Marthan Rodrigues da Costa</i>	
REVOGAÇÃO DO PROGRAMA EMERGENCIAL DE RETOMADA DO SETOR DE EVENTOS (PERSE): AS IRREGULARIDADES DA MEDIDA PROVISÓRIA 1.202 DE 2023.....	229
<i>Dayana Auad de Araujo Costa</i>	
A TRIBUTAÇÃO DE CRIPTOATIVOS E A SUA NATUREZA JURÍDICA CAMALEÔNICA.....	253
<i>Renato Rebelo Barreto</i>	
ANÁLISE CRÍTICA DA RETIRADA DO DIREITO DE CRÉDITO NÃO-CUMULATIVO EM ISENÇÃO, IMUNIDADE E FIGURAS EXONERATIVAS AFINS E NO CASO DO SIMPLES NACIONAL.....	283
<i>Yannick Miranda Sanz</i>	

DA INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA-TRIBUTÁRIA
DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS PARA EMPRESAS
DE CONSTRUÇÃO CIVIL QUANDO ADQUIREM BENS DESTINADOS
AO ATIVO PERMANENTE INDISPENSÁVEIS À ATIVIDADE-FIM 301

Ellina de Sousa Medeiros

A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 192/22 E
OS IMPACTOS FINANCEIROS NO ESTADO DO PARÁ, SOB A ÓTICA
DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E DO DIREITO TRIBUTÁRIO 327

Renan Normando Fiock da Silva

Luiz Felipe Negrão Maués

PRESUNÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA:
O ISS INDIRETO NA INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA 355

Alexandre Coutinho da Silveira

Luísa Mendes Francês

Tomaz Maneschy Segatto

A BASE CALCULADA DO IPTU EM BELÉM/PA APÓS
O DECRETO MUNICIPAL Nº 84.739/2016 – PMB: UMA ANÁLISE
A PARTIR DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO..... 391

Andrew Santos Filgueira

José Carlos Paes Ribeiro

CONSIDERAÇÕES SOBRE O REGIME JURÍDICO
DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DO FUTEBOL NO BRASIL..... 423

Leonardo Costa Norat

Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff

João Paulo Mendes Neto

REFORMA TRIBUTÁRIA E FEDERALISMO COOPERATIVO:
O FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL COMO
FOMENTADOR DA EQUIPARAÇÃO SOCIOECONÔMICA NACIONAL..... 449

André da Costa Ericeira

Fabrcio Machado de Moraes

A LEI COMPLEMENTAR Nº 101/2000 E SUAS
NUANCES NO CAMPO DO DIREITO TRIBUTÁRIO 473

Eldonclei Lira de Abreu Passos

RENÚNCIAS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS NO
AGROINDÚSTRIA ENQUANTO POLÍTICA PÚBLICA
NO ESTADO DO PARÁ: UMA ANÁLISE QUANTO AOS
INCENTIVOS FISCAIS NA CADEIA PRODUTIVA DO COCO..... 499

Jimmy Souza do Carmo

ASPECTOS CONSENSUAIS DO SISTEMA DE CONTROLE EXTERNO
DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO PARÁ:
O TERMO DE AJUSTAMENTO DE GESTÃO COMO MEDIDA DIALÓGICA
DE REDIRECIONAMENTO DA ATUAÇÃO ADMINISTRATIVA..... 517

Bruna Iris Rodrigues de Paula

Maria Stela Campos da Silva

PANORAMA SOBRE A EC 132: UM SALTO NO ESCURO, COM TORCIDA A FAVOR

*Fernando Facury Scaff*¹

RESUMO

O texto aborda de forma panorâmica a Emenda Constitucional 132, que instituiu a reforma da tributação do consumo no Brasil, modificando amplamente o Sistema Tributário Nacional, considerando acertos e erros em sua trajetória.

Palavras-chave: Reforma Tributária do consumo. EC 132. PEC 45. IBS. CBS.

INTRODUÇÃO

01. A sociedade brasileira parece crer que a singela modificação normativa acarretará, por si só, a implementação de um novo e melhor sistema, ocasionando alavancando as condições vida para todos.

Isso é bastante nítido quanto à matéria financeira e tributária, pois desde a promulgação da Constituição de 1988 foram alvo de incontáveis tentativas de modificação, com ou sem êxito. Isso demonstra

¹ Professor Titular de Direito Financeiro da Universidade de São Paulo. Sócio de *Silveira, Athias, Soriano de Mello, Bentes, Lobato & Scaff - Advogados*. Email: scaff@silveiraathias.com.br

que a Constituição surgiu sob o signo da eterna mudança, ou da perene insatisfação com a governabilidade do país por parte dos grupos que assumem o poder, em especial no âmbito da *arrecadação* e do *gasto público*, o que reflete o enorme *conflito redistributivo* encravado no país.

No *âmbito financeiro* muitas alterações ocorreram, como se vê, dentre outras:

- Na criação e sucessivas reedições da DRU (ECs 42, 56, 68, 93 e 126);
- Na aprovação das Emendas Parlamentares Orçamento Impositivas (ECs 86, 100, 105 e 125);
- Na ampla modificação do sistema de precatórios (ECs 59, 94, 99, 113 e 114);
- Na aprovação do Teto de Gastos (EC 95);
- Na aprovação do Arcabouço Fiscal e revogação do Teto de Gastos (EC 126);
- Para tratar de forma diferenciada os gastos com Ciência e Tecnologia (EC 85);
- Modificações nos Fundos de Participação (ECs 55 e 84);
- Referente aos gastos sociais (EC 51 e 53);
- Na criação e prorrogação por tempo indeterminado do Fundo de Combate à Pobreza (ECs 31 e 67).

Nesse sentido, a *redistribuição* do que foi arrecadado vem sendo implementada com diversos solavancos políticos, entre avanços e retrocessos.

02. No âmbito da *reforma tributária* muitas tentativas ocorreram, conforme os seguintes períodos presidenciais, sem êxitos substanciais:

- Itamar: Comissão Ariosvaldo Mattos Filho;
- FHC 1 e 2: PEC 175/95;
- Lula 1: PEC 41/03 (transformadas em PEC 42 e PEC 44/03);
- Lula 2: PEC 223/08;
- Bolsonaro: PEC 45/19, que encampou a PEC 110/19.

Sob o governo Lula 3, foi aprovada a PEC 45, tornando-se a Emenda Constitucional 132/23. Registre-se que o Presidente Lula e o Ministro Fernando Haddad investiram seu capital político na aprovação da reforma, inclusive criando uma Secretaria Extraordinária da Reforma Tributária para conduzir o processo, sob a direção do economista Bernard Appy, um dos redatores da PEC 45/19.

Aqui se configura uma alteração na *forma* de arrecadar, que se espera acarrete mais *justiça fiscal* na arrecadação, embora seja muito difícil que isso ocorra, pois foi centrada na tributação *do consumo*, de difícil identificação de capacidade contributiva.

03. É objeto desta análise a EC 132, que reformou o *sistema de tributação do consumo* no Brasil, aprovada em 20/12/23, sob o governo Lula 3, com 37 páginas de inovações constitucionais, oriunda da reunião da PEC 110 à PEC 45, propostas sob o governo Bolsonaro. Não é uma análise exaustiva, que mereceria muitas páginas, quiçá um livro, mas um simples panorama geral sobre o que foi aprovado, em especial para seus aspectos mais destacados.

Registra-se, *à latere*, que no bojo da PEC também foram realizadas pequenas alterações no *sistema tributário da propriedade*, que serão também analisadas.

Não será tratada neste texto a ampla reformulação do sistema financeiro de repartição das receitas federativas, por meio de diversos Fundos, fruto da EC 132.

I. O QUE É UM IVA DUAL: A CBS, O IBS E O IMPACTO FEDERATIVO

04. O Brasil passará a ter um regime de IVA dual.

Por *IVA* entenda-se Imposto sobre o Valor Agregado (alguns preferem usar a palavra Adicionado, o que não modifica a essência do que se analisa). O foco dessa modalidade de imposto é a ampla compensação do que tiver sido pago pelas empresas, em termos de débitos

e créditos, abatendo-se o que foi pago em todas as etapas anteriores, com o que será pago na etapa econômica posterior.

Por IVA *dual*, entenda-se uma peculiaridade federativa, pois serão dois impostos diferentes, submetidos à legislação correlata, cobrados por entes federativos distintos de forma concomitante.

No Brasil optou-se pela adoção de um sistema de IVA dual, através da cobrança de dois impostos distintos: a CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços, a cargo da União, e o IBS – Imposto sobre Bens e Serviços, a cargo dos 26 Estados, dos 5.568 Municípios e do Distrito Federal.

Ao lado desses dois impostos, foi também criado o Imposto Seletivo, a cargo da União, que deverá incidir sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

Pretende-se que esse sistema seja neutro e não cumulativo, vedada a concessão de incentivos e benefícios, exceto os “regimes diferenciados” previstos.

Sua cobrança será no destino, diversamente do que ocorre hoje com o ICMS e o ISS, e não integrará sua própria base de cálculo.

A legislação deve ser única aplicável em todo o território nacional, o que reduz a anterior competência tributária de Estados e Municípios, embora cada ente federativo possa fixar sua própria alíquota, que será a mesma para todas as operações – alíquota *única* e *uniforme* em cada ente federado, que somente poderá variar para baixo, respeitado o *teto* estabelecido.

De forma pouco técnica, existem diversos artigos que constam da EC 132 que não foram inseridos no corpo da Constituição, sequer no ADCT. Quem quiser compreender o sistema terá que analisar o texto da EC 132, mantido à margem da Constituição. Será sempre necessário ter cautela na indicação da norma, pois ora a referência será a um artigo da EC 132, e ora a um artigo da CF ou do ADCT.

05. A CBS é de competência da União, e, para implantar o IBS foi dissolvida a competência tributária estabelecida pela Constituição

de 1988, e que estava presente em todas as Constituições republicanas brasileiras, pois nelas estava consagrado como um princípio do federalismo fiscal atribuir competência tributária aos Estados e Municípios para instituir e cobrar duas de suas principais fontes de arrecadação: o ICMS e o ISS.

Sob a ótica federativa, as receitas públicas são repartidas em dois grandes grupos: repartição *das fontes* e repartição *do produto*.

Pela *repartição das fontes* a Constituição atribui a cada ente federado o poder de estabelecer a própria arrecadação a partir da imposição tributária nela prevista, daí decorrendo o poder de os Estados criarem múltiplas incidências para a tributação do consumo, os Municípios o fazerem para a tributação dos serviços, e por aí vai. Trata-se da *competência tributária*.

A arrecadação decorrente da *repartição do produto* ocorre quando um ente tributante arrecada e transfere a outro parte do que foi arrecadado, surgindo daí que a União arrecada o Imposto sobre a Renda, mas o reparte em grande parte com Estados e Municípios através do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Com a EC 132 o federalismo brasileiro foi fortemente abalado, pois a repartição *por fontes*, a competência tributária, foi fortemente alterada, deixando de ser *individual*, isto é, para cada ente federado, e passando a ser considerada *em seu conjunto*. Para usar uma metáfora, colocaram em um único *balaio* a totalidade de Estados e Municípios para que tratassem coletivamente de sua própria arrecadação em conjunto. O que antes era *individual*, de competência de cada ente federado (mesmo sob limites nacionais), passou a ser *coletivo*, pois todos os entes federados internos devem trabalhar *em conjunto* para arrecadar o IBS para os 26 Estados e o Distrito Federal, e os quase 5.568 municípios brasileiros. Não restam dúvidas que foi dissolvida a autonomia dos entes federados internos no âmbito arrecadatório.

Existem sérios debates sobre a constitucionalidade desse aspecto, pois o federalismo é cláusula pétrea da Constituição (art. 60, §4º, I), e foi fortemente abalado. Nesse estágio do processo não se pode quantificar o impacto desse abalo, que inapelavelmente ocorreu.

Não se crê que o STF venha a intervir sobre esse aspecto, uma vez que as forças políticas atuais aprovaram maciçamente a PEC 132 – não apenas as que se encontram no Congresso, mas também o conjunto de Governadores e uma enorme quantidade de Prefeitos, sem contar o Poder Executivo Federal. O federalismo fiscal foi modificado, mas não extinto. O texto da Constituição é claro ao impedir que não será objeto de deliberação sequer a proposta de emenda tendente a *abolir* a forma federativa de Estado (art. 60, §4º, I). De fato, olhando a partir do desenho jurídico aprovado – mas não testado e sequer projetado, à míngua de análises econômicas governamentais que tenham embasado a proposta – o federalismo foi fortemente *abalado*, mas não *abolido*. Houve uma gigantesca redução da autonomia dos entes federados internos na *arrecadação pela fonte*, mas, espera-se, que isso venha a ser compensado em face da *distribuição do produto arrecadado* – a conferir. O tempo dirá.

É bastante possível que Governadores e Prefeitos tenham feito um cálculo político considerando duas variáveis: (1) foram aprovados diversos Fundos para atenuar o impacto da forte redução de sua competência tributária em seus dois principais tributos, e (2) também observaram os dilatados prazos para a efetiva implementação da reforma, que são necessários, pois nenhuma projeção de impacto financeiro foi apresentada pelo Poder Executivo Federal, que se valeu de cálculos formulados por fontes externas, muitos dos quais distorcidos. Considerando estas variáveis, estamos defronte a um *salto no escuro*, seja *financeiro*, à míngua de projeções econômicas, seja *jurídico*, pois a federação foi enfraquecida.

II. PRINCÍPIOS

06. Diversos princípios foram inseridos pela EC 132, além de outros já existentes terem sido mantidos.

Foi disposto, como uma novidade, que, sempre que possível, a concessão de incentivos regionais considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono (art. 43, §4º), o que se constitui em uma medida de proteção ambiental.

No mesmo sentido, foi inserido o §3º, ao art. 145, prescrevendo o Sistema Tributário Nacional deverá observar o princípio da defesa do meio ambiente, o que inibirá diversas normas fiscais que incentivam a poluição, mesmo que de forma indireta, trazendo impactos econômicos no curto prazo, embora com benefícios à toda a população em médio e longo prazos.

O §3º do art. 145 também consagra os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária e da cooperação.

Simplicidade é um desiderato que sempre deve ser perseguido, embora a forma adotada pela EC 132 já demonstre a dificuldade em implementá-la. O que poderia ser feito com muito menor impacto no sistema, foi realizado por meio de uma vastíssima alteração constitucional, que introduziu centenas de novas disposições tributárias na Constituição, acarretando complexidade o que, por consequência, gerará vasta judicialização. Esse aspecto é perverso, e deveria desde sua gênese ter seguido o princípio da simplicidade, que foi consagrado no papel.

Transparência é sempre bem-vinda, pois permite que se veja com maior clareza o que está sendo cobrado, bem como em que está sendo utilizado o recurso arrecadado. Espera-se que seja efetivamente implementado, o que não é o procedimento habitual dos fiscos brasileiros.

Muito mais complexa é a proposta de implementar o princípio da *justiça tributária*, em especial no que se refere à tributação do consumo, que tende a ser igual para todos os consumidores, podendo variar em termos de seletividade, e não de progressividade. Tal preceito deve ser lido em conjunto com o §4º do mesmo art. 145, que determina que as alterações na legislação tributária devam buscar atenuar os efeitos regressivos, o que é usual na tributação do consumo.

A análise do princípio da *justiça tributária* requereria um vasto estudo específico, que não cabe no presente texto, em face de sua complexidade, mas, destaca-se que o debate deve perpassar sobre o que é individual (quanto cada qual paga) e o geral (quanto foi arrecadado, e seu uso em prol da sociedade), o que nos leva a discutir a matéria sob as óticas macro e microjurídica. A justiça tributária deve ser analisada sob o prisma individual ou geral? É neste ponto

que se encerra a complexidade do tema. De todo modo, é positiva a inserção deste princípio no Sistema Tributário Nacional, rogando-se que não se torne letra morta, com efeitos meramente retóricos, como sói acontecer com os princípios que estabelecem com vaguidade a proteção dos contribuintes.

Foram mantidos pela EC 132, com as necessárias remissões revisadas, a norma que determina o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, e o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

No art. 156-A, foi estabelecido que o IBS será informado pelo princípio da neutralidade. Existem ao menos dois âmbitos para esse princípio. Um âmbito determina que não haja diferenciação entre as operações, de tal forma que a disputa concorrencial nos mercados não seja afetada em razão do regime de tributação adotado. Isso busca impedir a *guerra fiscal*, dificultando a seletividade e a adequação à capacidade econômica dos contribuintes, e, inclusive vedando a concessão de incentivos fiscais estaduais e municipais muito usuais no sistema anterior, conforme o inciso X desse artigo. Outro âmbito diz respeito à não-cumulatividade, a fim de permitir que todos os insumos ou mercadorias gerem créditos a serem compensados nas etapas econômicas seguintes.

Prevê-se que o IBS seja não-cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito ou serviço, com exceções: (a) para as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e (b) para as demais hipóteses previstas na Constituição.

Parece esdrúxula a ideia de que haja uma exceção da não-cumulatividade para os bens “de uso ou consumo pessoal”, mesmo que venham a ser delimitadas em lei complementar. O que seria um bem dessa natureza para uma tributação centrada em pessoas jurídicas? Ou a palavra “pessoal” constante do texto se refere às “pessoas jurídicas”? De qualquer forma soa estranho que exista este tipo de exceção, que abre a porta para práticas fiscais deletérias, realizadas no âmbito do

ICMS, pelas quais foi postergado indefinidamente o direito de crédito de vários bens de uso e consumo, além de bens do ativo permanente, o que gerou acúmulo de créditos das empresas contra o Estado, que a EC 132 prevê seja devolvido, conforme será exposto adiante.

III. ALÍQUOTAS

07. O complexo sistema de alíquotas requer uma análise mais detalhada, mesmo *antes* da edição das leis complementares necessárias, que ainda se encontram na fase antecedente da elaboração legislativa.

A alíquota *base* do IBS e da CBS será determinada por Resolução do Senado Federal (art. 156-A, XII, c/c art. art. 195, §16, CF), sendo que parcela da arrecadação do IBS será compartilhada entre estados e municípios. Deve-se considerar que “cada ente federativo fixará sua alíquota *própria* por lei específica” (art. 156-A, §1º, V, CF), embora haja uma determinação de que a alíquota da CBS “poderá” ser estabelecida por lei federal (art. 195, §15, CF), o que certamente ocasionará muitas dúvidas, pois não foi utilizado o verbo “deverá”.

Deve-se ainda considerar que a alíquota *de referência*, como o nome indica, é apenas um *referencial* para os estados e municípios, pois estes terão a possibilidade de as reduzir em seu âmbito territorial, o que permitirá que cada qual dos 5.568 Municípios estabeleça uma alíquota própria em sua arrecadação, além dos 26 Estados e do Distrito Federal (art. 156-A, §1º, V, CF).

A partir dessa alíquota base existirão regimes *diferenciados*, regimes *específicos* e regimes *favorecidos* de tributação (art. 156-A, §5º, I, “c”, e art. 149-B, III, CF), a serem regulados por lei complementar.

Nesse sentido, o art. 9º, §1º, EC 132, estabelece um regime *diferenciado*, com *redução de 60%* para algumas atividades, como (1) os serviços de educação; (2) os serviços de saúde; (3) o sistema de transporte público de passageiros metroviário e rodoviário, de caráter urbano, semiurbano e metropolitano; (4) medicamentos; (5) produtos de cuidados básicos à saúde menstrual, e por aí vai.

Alíquotas *diferenciadas* também são previstas no art. 9º, §3º, EC 132, que prevê *redução de 100%* para bens como (1) produtos hortícolas, frutas e ovos; (2) serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação sem fins lucrativos; (3) automóveis de passageiros, dentre outros.

O art. 9º, §12, EC 132, determina outra *diferenciação*, com *redução de 30%* para a prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional.

Já os regimes *específicos* de tributação são regidos pelo art. 156-A, §6º, CF, englobando diversas atividades, por exemplo: (1) combustíveis e lubrificantes; (2) serviços financeiros; (3) atividades cooperativas; (4) serviços de hotelaria e de parques de diversão; adiante analisados.

Além desses, existem os *regimes favorecidos*, como o da Zona Franca de Manaus – ZFM e das Áreas de Livre Comércio (art. 92-B, *caput*, CF).

Existe ainda a alíquota do Imposto Seletivo (art. 153, VIII e §6º, CF), que terá caráter extrafiscal, o que indica percentuais punitivos para as atividades sobre as quais incidir, que será instituída por lei complementar, mas suas alíquotas poderão ser alteradas por lei ordinária, e, por conseguinte, por medida provisória.

Foram criadas duas *travas* para essa alíquota de referência (art. 130, §3º, CF), adiante analisadas

IV. BASE DE CÁLCULO

08. A base de cálculo do IVA dual brasileiro, composto pela CBS e pelo IBS, foi enormemente ampliada em face do que antes existia.

Tributavam-se as *operações* com bens e a *prestação* de serviços. Esses *verbos*, que designam uma *ação* do contribuinte, simplesmente desapareceram no texto aprovado. Constata-se mesmo que sequer existem *verbos* para designar a incidência, delimitando o poder de tributar.

A redação é a seguinte, para o IBS (art. 156-A): “Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência

compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios”. E para a CBS (art. 195, V): “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: V – sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar”.

Tal como redigido, o imposto (IBS) e a contribuição (CBS) incidirão sobre o bem ou o serviço, e não em decorrência de uma ação do contribuinte. Parece claro que isso é uma falha redacional, mas que poderá trazer enorme judicialização, à míngua de precisão terminológica.

Consta do art. 156-A que o IBS também incidirá sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos ou serviços, qualquer que seja a sua finalidade e não integrará sua própria base de cálculo nem a de vários outros tributos, e, sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no documento fiscal. E não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Consta ainda que não incidirá sobre as exportações (art. 156,-A, §10, III), assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos ou serviços. A sistemática deste preceito é peculiar, pois, ao mesmo tempo em que desonera as exportações do IBS, e, por via de remissão, da CBS (art. 195, §16), onera o setor de mineração e petróleo, estabelecendo que na extração, o Imposto Seletivo – IS será cobrado, por meio de uma alíquota máxima de 1% do valor de mercado do produto (art. 153, §6º, VII). Além disso, a não incidência sobre as exportações é dependente de lei complementar (art. 156-A, §5º, III), que deverá dispor sobre diversos aspectos operacionais da matéria.

V. REGIMES ESPECÍFICOS DE TRIBUTAÇÃO

09. Estão previstos diversos regimes especiais de tributação no art. 156-A, §6º, na forma que dispuser a lei complementar.

A norma prevê, desde logo, regime específico para *combustíveis e lubrificantes*, com o IBS incidindo uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, por meio de alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto, vedando que os entes federativos adotem alíquota própria e proibindo a apropriação de créditos quando destinados a distribuição, comercialização ou revenda, embora seja reconhecido o crédito nas aquisições desses produtos por sujeito passivo do imposto, de modo não-cumulativo, na forma de lei complementar.

Há previsão de regime específico de tributação para *serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos*, podendo ser prevista em lei complementar: a) alteração nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, admitida, em relação aos adquirentes dos bens, direitos e serviços de que trata este inciso, de forma até mesmo cumulativa; b) hipóteses em que o IBS incidirá sobre a receita ou o faturamento, com alíquota uniforme em todo o território nacional, admitida a vedação ao estabelecimento de alíquotas próprias pelos entes federados, e podendo ser cumulativa em relação aos adquirentes desses bens e serviços. A definição de *serviços financeiros* é estabelecida pelo art. 10, I e §1º, e a de *operações com bens imóveis* consta do art. 10, II, ambos da EC 132, normas não encartadas no texto da Constituição.

Outro segmento com regime específico de tributação é o das *sociedades cooperativas*, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, devendo a lei complementar definir: a) as hipóteses em que o IBS não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes e a cooperativa e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais, e b) o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores.

Para os serviços de *hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional*, a lei complementar poderá prever hipóteses de alterações nas alíquotas, nas

bases de cálculo e nas regras de creditamento, admitido o afastamento de alíquotas específicas pelos entes federados.

As operações alcançadas por *tratado ou convenção internacional*, inclusive referentes a *missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados* também terão um regime tributário específico por meio de lei complementar.

Para os *serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário*, o regime tributário diferenciado, a ser estabelecido por lei complementar, poderá prever hipóteses de alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento, admitido o afastamento de alíquotas específicas pelos entes federados

VI. SPLIT PAYMENT

10. A EC 132, no art. 156-A, §5º, admite que, conforme lei complementar, seja exigida *comprovação do tributo pago na etapa anterior para fins de aproveitamento do crédito*, o que é conhecido como *split payment*. Estabelece desde logo as seguintes condições: a) desde que o adquirente possa efetuar o recolhimento do tributo incidente nas aquisições, o que significa o comprador pagar o tributo que o vendedor deveria recolher, ou que b) o recolhimento ocorra no momento da liquidação financeira da operação.

O foco do preceito é o combate à sonegação.

A ideia original era obrigar o adquirente da mercadoria a comprovar que o tributo foi pago na etapa anterior, condição necessária para que pudesse obter o crédito do imposto, transformando-o em verdadeiro *fiscal de tributos* de seus fornecedores.

Com o texto aprovado, criam-se duas hipóteses para que esse tipo de exceção ao regime geral do IBS seja aplicado.

Na hipótese “a”, o sistema tornará ainda mais complexa a operação e onerará o contribuinte, porque terá que ter caixa para fazer frente ao pagamento do tributo devido na etapa anterior.

Na hipótese “b”, o que se pretende é fazer alguma espécie de direito de crédito assim que ocorra a liquidação financeira da operação, o que significa liberar o crédito assim que ocorra o pagamento do tributo, o que igualmente condiciona a uma etapa futura o que deveria ser assegurado plenamente desde o início, pois é da essência do sistema de IVA o pleno direito de compensação dos créditos, a fim de que haja a não-cumulatividade do tributo e seja assegurada a neutralidade pretendida.

VII. O CASH BACK

11. Foi aprovado um mecanismo de *cash back* para as pessoas de baixa renda (art. 156-A, §5º, VIII). *Cash back* significa *devolução em dinheiro* a quem pagou por uma determinada mercadoria ou serviço. A norma determina que a lei complementar estabelecerá as hipóteses de devolução do IBS a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.

A ideia de fundo é uma mudança de modelo, trocando o incentivo às empresas para um incentivo direto ao consumidor de baixa renda, e combate à concorrência predatória que pode ocorrer através da concessão de incentivos fiscais por empresa, e não por setor.

O problema é que a tributação sobre o consumo acaba por cobrar o mesmo imposto para quem consome a mesma mercadoria, seja rico ou pobre – independente da renda, todos comem o mesmo feijão que contém a mesma carga tributária.

Logo, a devolução do valor do imposto é uma fórmula de redução de custos para quem ganha menos, o que deve ser louvado. Na teoria, o consumidor de baixa renda incluirá seu CPF na nota fiscal de compra e automaticamente será gerado um crédito para ele, a ser resgatado conforme vier a ser estabelecido pela lei complementar a ser editada.

Deve-se considerar que o Brasil tem cerca de 204 milhões de pessoas, mas apenas 34 milhões declaram imposto de renda, o que, sem descer a maiores detalhes, já inclui um universo vastíssimo de possíveis beneficiários desse *cash back*.

Por outro lado, e aqui está o ponto central, usar o CadÚnico gerará mais um Bolsa Família no Brasil, sem nenhum critério – os quais existem e são rigorosos nesse Programa. Alega-se que essa medida já foi adotada com êxito no Rio Grande do Sul, porém observa-se que inicialmente o governo gaúcho devolvia um valor fixo por família, e posteriormente passou a devolver por CPF, com base no cruzamento de dados entre o valor da compra e a situação cadastral da família, o que leva, mais uma vez, a alguma vinculação a uma espécie de cadastro. Ou seja, há uma completa desconexão entre o que se paga de tributo ao comprar um quilo de feijão e o que se receberá de devolução – o que será isso se não um novo sistema de auxílio aos carentes? Nada contra a concessão de auxílios, desde que bem desenhados financeiramente, com contrapartidas por quem os recebe.

Tudo indica que esse meritório *cash back* se constituirá em um complemento do Bolsa Família.

VIII. O IMPOSTO SELETIVO

12. Foi aprovada a criação de um Imposto Seletivo – IS sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar”, de competência da União (art. 153, VIII).

À primeira vista parece algo bastante positivo, pois sua incidência corresponderá àquilo que se na doutrina se identifica como *imposto sobre externalidades*, também conhecida pelo nome de *excise tax* ou *tributo sobre o pecado* – embora a denominação não esteja completamente adequada à descrição normativa proposta. Na verdade, este tipo de tributo é conhecido como *imposto pigouviano*, em homenagem ao economista britânico Arthur C. Pigou, que expôs seus fundamentos teóricos na primeira metade do século XX. A ideia de Pigou se baseia na *seletividade*, tributando mais fortemente atividades que gerem externalidades *negativas*, tais como poluição ou malefícios à saúde, e privilegiando externalidades *positivas*, como as que se referem a bens e serviços de primeira necessidade para a população.

Na origem discutia-se *fortemente* sua incidência sobre a *renda* e apenas *lateralmente* sobre o *consumo*, tendo havido intenso debate teórico acerca de sua mensuração. No Brasil, conforme redigido, atingirá apenas as externalidades *negativas*, e poderá incidir sobre diversas etapas do ciclo econômico.

Consta ainda que o IS: 1) não incidirá sobre as exportações (exceto sobre as de petróleo ou de minério); 2) nem incidirá sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações; 3) incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço; 4) não integrará sua própria base de cálculo, embora integre a do ICMS, do ISS do IBS e da CBS; 5) poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos; 6) terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou *ad valorem*; 7) e na extração de petróleo ou de minério, o imposto será cobrado independentemente da destinação (o que permite a tributação na exportação), caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto

É *pernicioso* que o IS integre a base de cálculo de outros tributos, ou seja, *será um tributo que incide sobre outros* o que já ocasionou muita discussão judicial (vide, por todos, o debate sobre o ICMS na base de cálculo do Pis e da Cofins, e as teses *filhotes*).

Além disso, como se fosse pouco, o IS ainda “poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos”, o que abre um leque para superposições tributárias inadequadas e indevidas.

Embora conste que “incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço”, não ficou claro se no processo produtivo, a incidência sobre um ou alguns insumos afastarão a tributação sobre o produto final. Observa-se ainda que a expressão “prejudicial à saúde ou ao meio ambiente” é amplíssima, permitindo sua incidência tanto sobre a *cadeia econômica*, quanto sobre o *produto* que dela resultar. Trata-se de um aspecto que pode gerar incontáveis judicializações. Exemplo: a industrialização da cana pode resultar em etanol ou em açúcar. Caso venha a ser considerado o açúcar como um produto prejudicial à saúde, apenas ele será objeto do IS ou toda a cadeia produtiva? Mais: será considerado prejudicial à saúde o produto “açúcar” ou os produtos que

resultarem em bebidas açucaradas, como os refrigerantes? Ou incidirá sobre toda a cadeia econômica de industrialização dessas bebidas? Ou ainda, incidirá sobre a cadeia de produção do açúcar *e também* sobre a dos refrigerantes? Isso não está claro.

A tributação das exportações de minério e de petróleo se constituem em outro aspecto negativo desse imposto. Além disso, mesmo nas operações internas, a incidência do IS sobre derivados de petróleo, combustíveis e minerais acarretará o aumento do preço desses bens essenciais.

Observe-se o impacto desses produtos nas cadeias produtivas em geral, e aos consumidores. Não se trata da mesma dúvida acima exposta, usando o exemplo dos refrigerantes, pois mais ampla. A incidência sobre minerais em geral é relevante, pois basta olhar ao redor e ver que nosso cotidiano está repleto deles, desde os *chips* do computador e celulares, até a areia, cimento e tijolos das construções que nos abrigam. Tudo isso será impactado, independente de se tributar ou não o produto ou o específico processo produtivo. O mesmo se pode dizer sobre os produtos derivados de petróleo, que alcançam inclusive os plásticos.

Independentemente do debate acima exposto, por si só extremamente preocupante, existe outro, específico sobre petróleo, o que alcança os combustíveis fósseis. Há quem defenda que é imprescindível estabelecer a incidência do IS sobre esses produtos, pois perniciosos ao meio ambiente, devendo o Brasil aderir às boas práticas internacionais. Não se pode contestar esse argumento, sob pena de se negar a ciência, mas, no âmbito *tributário*, o que fazer com a CIDE-Petróleo, que já cumpre essa função, inclusive destinando os recursos arrecadados para gastos de preservação ambiental? Não foi previsto pela EC 132 a hipótese de que, incidindo a CIDE, não incidiria o IS, ou vice-versa. Haverá dupla incidência, com a mesma finalidade.

Seguramente haverá aumento de preço que implicará diretamente nos custos e na inflação. Cabe lembrar que o IS terá em sua base de cálculo o IBS e a CBS, repetindo a perversa dinâmica de *tributo sobre tributo*, já vastamente contestada, além de ser *cumulativo*, isto é, *não* abater o valor que foi pago referente às operações anteriores.

IX. O CG - COMITÊ GESTOR DO IBS

13. Dissolvida a competência tributária antes estabelecida pela Constituição para os Estados, Distrito Federal e Municípios individualmente instituírem e cobrarem tributos sobre o consumo e sobre a prestação de serviços, a EC 132 criou um *Comitê Gestor do IBS*, a ser regulado por lei complementar (art. 156-B)

O CG é composto por 54 delegados, de forma paritária, sendo (art. 156-B, §3º):

1. 27 para representar os 26 Estados e o Distrito Federal, e
2. 27 membros para representar os 5.568 Municípios e o Distrito Federal, dentre os quais:
 - a. 14 membros com base nos votos de cada Município, com valor igual para todos, e
 - b. 13 membros com base nos votos de cada Município, ponderados pelas respectivas populações.

As deliberações do CG serão aprovadas se obtiverem *cumulativamente* os votos: (1) em relação ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal: (1.a) da maioria absoluta de seus representantes; e (1.b) de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% (cinquenta por cento) da população do País; e (2) em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes (art. 156-B, §4º).

O CG tem competências administrativas para: (1) editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; (2) arrecadar o IBS, efetuar as compensações e distribuir federativamente o produto da arrecadação e (3) decidir o contencioso administrativo.

O desenho jurídico aponta para três funções: *regulamentar* de maneira uniforme o IBS em todo o território nacional, o que é um reflexo da perda de autonomia dos entes federados; funcionar como *ma câmara de compensação e distribuição* do que vier a arrecadado pelo IBS; e criar normas para que o contencioso administrativo seja solucionado,

embora a “a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial” tenham sido mantidas individualmente para cada ente federado (art. 156-B, §2º, V).

Foi criada uma figura jurídico-administrativa peculiar (art. 156-B, §2º), que é a de “entidade pública sob regime especial”, que corretamente “terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira”, apontando, sob o figurino jurídico usual, para uma autarquia, à semelhança das agências reguladoras.

O CG não terá participação da União, porém é previsto que a administração tributária federal poderá com ele compartilhar informações fiscais relacionadas ao IBS e a CBS visando harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos (art. 156-B, §6º), podendo implementar soluções integradas para administração e cobrança desses tributos (art. 156-B, §7º), inclusive integrando o contencioso administrativo mediante lei complementar (art. 156-B, §8º).

A lei complementar também regulará a forma de controle externo do Comitê Gestor (art. 156-B, §2º, IV) que será exercido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios. É necessário esclarecer ser os respectivos Tribunais de Contas Estaduais, e os Municipais (Municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo) serão os responsáveis pelo controle externo, em conjunto com as Assembleias Legislativas e as Câmaras Municipais, ou se algum outro mecanismo será desenhado para exercer essa função.

X. A FASE DE TRANSIÇÃO

14. A EC 132 prevê um cronograma para que o sistema entre em vigor.

Pela absoluta falta de estudos de impacto econômico feitos pelo governo, inicia-se com um período de testes, no qual se pretende ajustar eventuais impropriedades no sistema – o que certamente levará a outras alterações constitucionais e legais.

O art. 125 e seguintes do ADCT passaram a dispor sobre o processo de transição tributária entre os sistemas, que desta forma pode ser sintetizado:

1. Em 2026 o IBS passará a ser cobrado pela alíquota de 0,1% (um décimo por cento) e a CBS à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento), compensando-se o que tiver sido recolhido com o Pis e a Cofins (art. 125, ADCT);
2. A partir de 2027 será cobrado o IS (art. 126, I, “b”, ADCT) e a CBS, sendo extintos o PIS e a Cofins, e. As alíquotas do IPI serão reduzidas a zero, exceto para fins do caráter protetivo da Zona Franca de Manaus, sem que incida de forma cumulativa com o IS (art. 126, ADCT).
3. Entre 2027 e 2028 o IBS será cobrado à alíquota estadual de 0,05% (cinco centésimos por cento), além de igual percentual da alíquota municipal, sendo reduzida a alíquota da CBS em 0,1 (um décimo de ponto percentual) (art. 127, ADCT);
4. De 2029 a 2032 as alíquotas do ICMS e do ISS serão reduzidas proporcionalmente (art. 128, ADCT);
5. A partir de 2033 serão extintos o ICMS e o ISS (art. 129, ADCT).

O Senado Federal ficou incumbido de fixar, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência do IBS e da CBS, de tal modo que compense a redução dos tributos existentes, e que estes irão substituir (art. 130, ADCT).

15. Foram criadas duas espécies de *trava financeira* para evitar o aumento da carga tributária com esses tributos.

No âmbito da União, foi estabelecido que a alíquota de referência da CBS venha a ser reduzida em 2030, caso a média da Receita-Base federal em 2027 e 2028 exceda o Teto de Referência da União (art. 130, §§3º e 4º, ADCT).

Para o âmbito nacional, envolvendo tanto a CBS quanto o IBS, as alíquotas serão reduzidas em 2035 caso a média da Receita-Base Total entre 2029 e 2033 exceda o Teto de Referência Total (art. 130, §§3º e 5º, ADCT).

16. Para que a arrecadação da IBS ocorra plenamente no destino, foi estabelecido um cronograma a vigorar entre 2029 e 2077, de tal modo que, paulatinamente, essa modificação seja efetivamente implementada (art. 131, ADCT).

Esse longuíssimo prazo revela, mais uma vez, a falta de planejamento da reforma tributária aprovada, pois é inaceitável que uma das características básicas do IVA só venha a ser concluída *54 (cinquenta e quatro) anos* após sua aprovação.

Adiar não é planejar, é empurrar o problema para as próximas gerações, a fim de obter um atual consenso para aprovação.

17. Foram estabelecidos diversos prazos para o encaminhamento de projetos de lei pelo Poder Executivo da União ao Congresso Nacional, contados a partir da aprovação da EC 132 (art. 18 da EC 132, texto não encartado na Constituição): 1) em até 90 dias, para reforma da tributação da renda; 2) em até 180 dias, para as leis complementares mencionadas na EC 132; 3) e até 90 dias, para a tributação da folha de salários.

XI. O PAGAMENTO DOS SALDOS CREDORES DE ICMS

18. Como é sabido, muitos Estados não reconhecem os créditos de ICMS que as empresas possuem, o que é bastante usual entre as empresas exportadoras, que acumulam saldos credores sucessivos relativos aos resíduos de crédito decorrentes das operações anteriores à efetiva exportação.

Para regular a matéria, a EC 132 dispôs que tais saldos credores de ICMS acumulados até 31 de dezembro de 2032, serão aproveitados pelos contribuintes nos termos de lei complementar, estabelecendo desde logo balizas em seu texto (art. 134, ADCT).

Tais balizas são: 1) deverá ser formalizado um pedido de homologação desses créditos perante o Estado devedor; 2) ao final do prazo que vier a ser estabelecido pela lei complementar, não havendo resposta do Estado, tais créditos serão considerados como homologados;

(3) o que se aplica também às homologações realizadas após 31 de dezembro de 2032.

Esse saldo será informado pelos Estados ao Comitê Gestor do IBS, a fim de que seja abatido do que o Estado terá a receber de IBS, e os contribuintes possam compensá-lo com o que for devido a título desse imposto, considerando: 1) para os bens do ativo permanente, o prazo remanescente previsto na Lei Kandir (lei Complementar 87/96); e 2) para os demais créditos, o que se configura na maior parte do valor devido às empresas exportadoras, em 240 (duzentas e quarenta) parcelas mensais, iguais e sucessivas, o que *representa 20 anos para que o efetivo ressarcimento venha a ocorrer*, cabendo a aplicação de correção monetária pelo IPCA apenas a partir de 2033.

Alguns pontos merecem destaque na análise prévia que ora se faz, esperando que a lei complementar os encaminhe satisfatoriamente. Não foi prevista a possibilidade de os Estados simplesmente glosarem o pedido formulado, na íntegra ou em parte dele – como proceder? Haverá um contencioso lateral ao tema? A ser decidido por quem – pelo próprio Estado ou pelo CG? E se os Estados não informarem os saldos ao CG, como proceder?

Ademais, o prazo é longuíssimo, e alcança os créditos dos exportadores, que permanecerão com esses pseudo ativos pendurados em seus balanços por cerca de duas décadas. Ajustes na legislação do Imposto de Renda poderiam minorar o problema.

Aplicar correção monetária apenas a partir de 2033 é um verdadeiro confisco. O correto seria corrigi-los desde a geração dos créditos. Isso é mais um item passível de judicialização.

XII. A TRIBUTAÇÃO SOBRE O PATRIMÔNIO NA EC 132

19. O foco da EC 132 é a reforma da tributação do *consumo*, porém, foram alterados alguns poucos aspectos da tributação do *patrimônio*.

20. Para fins de IPVA foi estabelecido que (art. 155, §6º): (1) terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal, podendo variar

em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental do veículo; (2) incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuados: 2.a) aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros; 2.b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência; 2.c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, inclusive aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva e embarcações que tenham essa mesma finalidade principal; e 2.d) tratores e máquinas agrícolas.

Isso corrige uma lacuna na tributação de veículos automotores aquáticos e aéreos, que estavam afastados do âmbito de incidência, conforme entendimento do STF, e permite a adoção da seletividade em razão de diversos aspectos desses veículos.

21. Para o ITCMD (art. 155, §1º) foi estabelecido que, relativamente a bens móveis, títulos e créditos, a competência cabe ao Estado onde era domiciliado o *de cujus*, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal. Lei complementar estabelecerá a competência nas seguintes hipóteses: a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

O ITCMD terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal (atualmente em 8%, conforme a Resolução 9/92) e não incidirá sobre as doações destinadas, no âmbito do Poder Executivo da União, a projetos socioambientais ou destinados a mitigar os efeitos das mudanças climáticas e às instituições federais de ensino.

O ITCMD será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação. Pelo texto, depreende-se que a progressividade atingirá a fração do que for recebido pelo herdeiro ou o legado (bem identificado), recebido pelo legatário. Nesse sentido, o foco da progressividade é a *parte transferida* (quinhão ou legado recebido) de *não o todo a ser transferido* (herança ou legado, no sentido de quem o faz).

A progressividade também alcançará as doações.

Bastante positiva foi a disposição inserida no art. 155, §1º, VII, que estabelecer uma hipótese de não incidência (verdadeira imunidade tributária) sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.

De forma *transitória*, (art. 16 da EC 132, em texto não encartado na Constituição) foi disposto que, até que lei complementar regule essa matéria relativamente ao ITCMD, este competirá: 1) Relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; 2) Se o doador tiver domicílio ou residência no exterior: 2.a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal; 2.b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal; 3) Relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.

Essa transitoriedade não especificou se as leis estaduais já existentes serão convalidadas, ou se novas deverão ser editadas nesse sentido. Outro tema que gerará bastante judicialização.

22. No que se refere ao IPTU (art. 156, I, §1º e §1º-A) foi disposto que poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel; ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel (seletividade) e ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal – observe-se que o texto da norma não menciona a palavra *majorada*, mas apenas *atualizada*, isto é, acrescida da inflação do período.

Foi também estendida a imunidade tributária sobre templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”, CF), a fim de que alcance as entidades que sejam apenas locatárias do bem imóvel.

CONCLUSÃO: UM SALTO NO ESCURO, COM TORCIDA A FAVOR

23. O grande mérito da EC 132 está em suas intenções de propor um sistema mais simples, conectado com o que há de melhor no mundo em matéria de tributação, encerrando a fratricida guerra fiscal interna, com não-cumulatividade plena e tributação no destino, sem onerar as exportações. Tudo isso é meritório e deve ser buscado e implementado.

O problema principal da EC 132 está na opção *técnica* pelo *método* que foi adotado, pois, ao invés de serem utilizados fortemente os meios infralegais, como leis complementares (art. 146, CF), leis ordinárias e resoluções do Senado, com baixa intervenção constitucional, optou-se por uma verdadeira *revolução tributária* no seio da Constituição, com mais de 37 páginas acrescidas à Carta sobre essa matéria. As possibilidades de judicialização são amplíssimas, pois cada palavra pode gerar um contencioso enorme, entupindo o Judiciário de alto a baixo, como foi rapidamente mencionado no texto. Alertas nesse sentido foram feitos maciçamente pela doutrina tributária, mas solenemente ignorados, tendo sido excluída dos debates, exceto em um ou outro ponto das audiências públicas realizadas. Deu a entender que quem criticasse a reforma proposta não deveria sequer ser ouvido – poderia falar, mas não ser escutado.

Um olhar sobre os diversos itens deste texto comprova a tese sobre a metodologia.

O IVA tem por base ser plenamente não-cumulativo, o que poderia ser feito por meio de lei complementar no âmbito do próprio ICMS. A questão federativa poderia ser respeitada, sem a adoção de uma camisa de força como o IBS, tendo o CG a tutelá-lo, transformando a cobrança do ICMS predominantemente no destino, e não na origem, por meio de resolução do Senado.

Os princípios inseridos na Carta são positivos, mas precisam ser implementados, o que, como visto, não foi respeitado pela própria EC 132 no que se refere ao princípio da simplicidade.

A questão das alíquotas e dos diferentes regimes de tributação seriam menos impactantes se tivesse sido usada a assentada legislação e jurisprudência do ICMS, adotando ajustes via lei complementar.

O *split payment* é motivo de preocupação por parte dos contribuintes. E o *cash back* acabará por ser um adendo ao Bolsa Família.

O IPI poderia simplesmente ter todas suas alíquotas zeradas por ato interno do Poder Executivo federal, e, a partir daí, regular incidências, sob a mesma lógica do Imposto Seletivo, sem a complexidade que se instaurará.

O Comitê Gestor decorre da opção pela camisa de força do IBS, e, uma lei complementar poderia ter unificado os procedimentos quanto ao ICMS.

Quando aos saldos credores de ICMS contra os Estados, o que se trata de inadimplência em face da legislação vigente, permanece agora como uma promessa de pagamento em 20 anos, com correção monetária parcial.

O que efetivamente necessitaria de uma Emenda Constitucional seria a unificação do ICMS e do ISS, intento que justificou a revolução tributária realizada pela EC 132. Será que valeu a pena? Só o tempo dirá. Alternativas foram propostas, como a PEC 46, patrocinada pelos grandes Municípios, mas ignorada.

A fórmula de um *federalismo simétrico*, no qual todos os Estados e Municípios são tratados igualmente foi vitoriosa, mas, na verdade, olhando o território brasileiro, constatam-se muitas *assimetrias* entre os entes federados, sejam estaduais ou municipais, e deveriam ser tratados desigualmente, a fim de que tais diferenças fossem respeitadas e as desigualdades combatidas. Mas não foi esse o caminho trilhado.

Agora *Inês é morta* e temos que seguir o caminho adotado.

24. Muitas incertezas rodam o assunto, a partir do momento em que este texto está sendo escrito.

A Portaria 104, de 23/01/24, da Secretaria Extraordinária de Reforma Tributária desenhou diversas instâncias do Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo – PAT-RTC, incumbidas de elaborar o anteprojeto

das leis complementares. Há uma Comissão de Sistematização, um Grupo de Análise Jurídica, 19 Grupos Técnicos e uma Equipe de Quantificação. Foram designados seus membros, *sem nenhum que represente a sociedade civil, sejam os contribuintes, seja a doutrina jurídico-tributária*. É como se essas instâncias simplesmente não existissem e devessem apenas pagar o que vier a ser cobrado, ou falar para não serem escutados.

Outra incerteza está na dinâmica do CG. Não há dúvidas que os governadores individualmente perderam o poder de tributar e de isentar, e, com isso, poder político. O mesmo vale para os prefeitos, em outra escala. Poderá esse órgão se tornar um embrião de outro, no qual estes chefes do Poder Executivo emerjam com maior poder, pois falarão em conjunto? Não se sabe. Isso foi muito importante na época da pandemia de Covid-19, por meio dos consórcios regionais.

É curioso observar como um sistema tão complexo está sendo votado a toque de caixa, com um prazo enorme para ser efetivamente implementado. Não teria sido melhor discutir e planejar ao longo do tempo, ao invés de aprovar *de improviso* tantas alterações substanciais? Nenhum estudo de impacto econômico foi apresentado pelo governo federal, mas, mesmo assim, a reforma foi aprovada. Repito: *adiar não é planejar*, é empurrar o problema para as próximas gerações, a fim de obter um atual consenso para aprovação.

Dizer que se trata de um tema que estava em debate há décadas é um argumento falso, pois, como se demonstrou no início deste texto, diversas outras propostas tramitaram, sob outros Presidentes, e naufragaram. Por qual razão o governo Lula 3 encampou uma reforma tributária apresentada pelo governo Bolsonaro, francamente antifederativa e altamente complexa? Não há como explicar, exceto usando uma frase de um filme de 1997, intitulado *O Advogado do Diabo*, no qual o ator Al Pacino, representando o diabo, na cena final diz: *meu pecado favorito é a vaidade*.

25. A despeito dos prazos estabelecidos para o envio de anteprojatos de leis complementares para a reforma do imposto sobre renda e sobre a folha de salários, deve-se assinalar que a manutenção da

competência tributária da União sobre as contribuições (em geral: sociais, de intervenção etc.) é muito preocupante, pois foi o instrumento utilizado para desfigurar completamente o federalismo no sistema tributário desenhado pela Constituição em 1988. Caso essa competência não seja revista, o que já está desbalanceado, e foi tornado pior, se agravará. Aqui está o *calcanhar de Aquiles* do sistema, e que deve ser enfrentado.

26. Enfim, é o que temos.

Para explicar com alguma precisão como aqui chegamos, tome-se outra imagem, agora de um livro de Mario Vargas Llosa, intitulado *O Paraíso na Outra Esquina*. Diz o autor que o “jogo do paraíso” é uma antiga brincadeira conhecida em diversos países, na qual uma criança corre até a outra e pergunta: “o paraíso fica aqui?”, e recebe como resposta, “não, fica na outra esquina”, e seguem em desabalada correria esquina a esquina, até se cansarem.

A sociedade brasileira está correndo de esquina a esquina em busca de soluções para seus problemas. A EC 132 pode até vir a ser uma solução para a reforma da tributação do consumo, mesmo com todos os problemas apontados. Espera-se que seja. Foi um *salto no escuro*, mas estamos todos torcendo a favor, sentados na arquibancada.

DA ILEGITIMIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE DA EXIGENCIA DE IPTU SOBRE PROPRIEDADES COM ÁREAS AFETADAS POR GRAVAME AMBIENTAL

*Ives Gandra da Silva Martins*¹

*Rogério Vidal Gandra da Silva Martins*²

*Roberta de Amorim Dutra*³

INTRODUÇÃO

Iniciamos nosso artigo com a constatação que, nos últimos tempos, os impostos incidentes sobre a propriedade não têm merecido o destaque necessário pela doutrina nacional, que tem se voltado muito mais para o estudo das contribuições, que ganharam espaço no sistema

¹ Sócio Fundador da Advocacia Gandra Martins. Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFMU, CIEE-SP, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército-ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia). Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia), da PUC do Paraná e da PUC do Rio Grande do Sul. Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO/SP.

² Advogado sócio da Advocacia Gandra Martins. Especialista em Direito Tributário. juiz do TIT-SP. Conselheiro do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO/SP. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB-SP.

³ Advogada, integrante da Advocacia Gandra Martins. Mestre em Direito Processual Constitucional Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pela USP. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB-SP.

tributário nacional, principalmente, após seu impacto no aumento da carga tributária e, assim, poucos têm se dedicado aos impostos sobre a propriedade, deixando de lado, questões bem interessantes que versam sobre os impostos sobre a propriedade e que impactam na vida de milhares de contribuintes.

Dentre tais questões interessantes, destacaremos, em nosso artigo, as controvérsias existentes em torno da exigência de tributação sobre as áreas com interdição da propriedade, destacando o fato de que a definição da competência para tributar a propriedade rural pertence à União Federal, que exigirá o recolhimento do ITR e sobre toda e qualquer propriedade urbana, incidirá o IPTU, cobrado pelos Municípios, nos termos do que restou definido por nosso legislador constitucional, conforme veremos adiante.

PARÂMETROS CONSTITUCIONAIS E DE LEI COMPLEMENTAR E AS HIPÓTESES DE VEDAÇÃO PARA A EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL URBANA

A Constituição Federal de 1988 trata do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, o IPTU, em seu artigo 156, nos seguintes termos:

“Art.156 – Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

(...)

§ 1º - Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.”

Note-se, ainda, que o legislador constitucional, originariamente, atribuiu ao ente federativo municipal, conforme disposto no

art. 1º da CF, competência para instituir um imposto puro e simples, isento de quaisquer condições ou liames, situando-o no quadro da fiscalidade e em se tratando de imposto sobre a propriedade imobiliária, identifica-se como **imposto real**, cuja incidência tem por base exclusiva o valor venal do próprio imóvel, com a desconsideração de qualquer elemento pertinente ao contribuinte, nos termos do que determina o artigo 33 do CTN, não se coadunando com quaisquer das características de imposto pessoal⁴, cuja incidência tem por base um complexo maior ou menor de fatos ou situações relativos à pessoa do contribuinte.

Consta para a matéria também o disposto no § 4º do artigo 182 da Constituição Federal assim redigido:

Art. 182. (...)

§4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para a área incluída no Plano Diretor exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I – parcelamento ou edificação compulsórios;

II – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III – desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.”

Em conformação infraconstitucional, o Código Tributário Nacional delinea os parâmetros do legislador ordinário municipal,

⁴ Roque Antonio Carrazza ensina que “a capacidade contributiva, para fins de tributação por via de IPTU, e aferida em função do próprio imóvel (sua localização, dimensões, luxo, características, etc.) e não da fortuna em dinheiro de seu proprietário (Curso de Direito Constitucional Tributário, 24ª ed, São Paulo: Malheiros, p. 108)

na instituição do tributo nos termos dos artigos 32 a 34 desse diploma assim redigidos:

“Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I – meio fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II – abastecimento de água;

III – sistema de esgotos sanitários;

IV – rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V – escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.”

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.”

Nos termos do CTN, que é norma hierarquicamente superior, pois dedicada a normas gerais que condicionam a produção normativa infracomplementar, destinada ao legislador ordinário, o IPTU incide sobre a propriedade, o domínio útil e a posse que são institutos de direito privado e conferem caráter real à exação, não se considerando pessoa do sujeito passivo, mas, apenas o bem individualmente considerado, ao contrário do instituto da isenção que aceita a subjetividade.

No tocante ao aspecto espacial para a incidência do IPTU, saliente-se a caracterização de zona urbana e rural nos termos do estatuído no retro transcrito art. 32 do CTN, que adotou o critério geográfico, e, “a priori”, não o da destinação do imóvel, elegendo como elemento definidor a presença, ou ausência, de equipamentos destinados à facilitação da vida humana.

Para o CTN, portanto, a incidência do IPTU somente se constata se houver zona urbana, definida como a que tenha pelo menos dois dos seguintes melhoramentos construídos ou mantidos pelo Poder Público: a) meio fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; b) abastecimento de água; c) sistema de esgotos sanitários; d) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; e) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 03 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Entretanto, a exploração do imóvel com fins rurais ou agrícolas, após solução jurisprudencial, acabou por adquirir influência na possibilidade de instituição e cobrança do IPTU, em hipótese singular na qual o imóvel se localize na área urbana e seja rústico por conter atividades mencionadas no artigo 15 do Decreto-lei n 57/1966⁵.

A dúvida que havia no passado, se dava pelo fato de esse dispositivo ter sido revogado pela Lei 5.868/72, que, entretanto, foi declarada inconstitucional e teve sua vigência suspensa pelo Senado

⁵ O disposto no art. 32 da Lei n. 5.172, de 18 de novembro de 1966, não abrange o imóvel que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.

Federal na Resolução n. 9 de 2005, fato que restabeleceu a norma e o critério de destinação para a incidência do ITR⁶.

Já, no tocante aos critérios relacionados ao valor venal do imóvel, cumpre-nos destacar que este consiste no valor que determinado bem possui no mercado, cuja determinação dá-se, dentre outros fatores, pela sua oferta e procura na esfera mercadológica, pelo que se pode dizer, usando da expressão de **AIRES BARRETO**⁷ que valor venal é o “valor provável de venda”.

Nossa jurisprudência consolidou entendimento de que a base de cálculo do tributo (valor venal) deve restar precisa em lei, em observância ao princípio da legalidade. Mas não é este o entendimento de muitos dos nossos melhores doutrinadores.

No que tange à correção monetária, há que se dizer que a possibilidade de se corrigir o valor venal é viável, haja vista perdas inflacionárias. Fixou nossa jurisprudência que tal correção pode ser estipulada em decreto Municipal, desde que o percentual a ser corrigido observe a inflação apurada no período, limitando-se a repor eventual perda do poder aquisitivo da moeda. Neste entender (reservado o entendimento de alguns doutrinadores) a correção jamais poderá suplantar a inflação do período.

Diante do exposto, trazemos outro ponto interessante, pois considerando o Estatuto da Cidade trata de normas gerais, nos termos

⁶ Nesse sentido Hugo de Brito Machado assevera: “Destinação como critério complementar. Como se vê, a destinação do imóvel se presta apenas como um critério complementar na determinação de qual dos dois impostos incide sobre sua propriedade. Em se tratando de imóvel situado fora da zona urbana prevalece simplesmente o critério geográfico. Incide o Imposto Territorial Rural. Não o IPTU. Em se tratando, porém, de imóvel situado na zona urbana do município, prevalece a destinação. Se o imóvel, situado na zona urbana, não tem a destinação prevista no art. 15 do Decreto-Lei n57/66, incide o IPTU. Se tal a destinação indicada naquele dispositivo legal, incide o ITR. Fora da Zona Urbana o IPTU não incide em nenhuma hipótese.”. (Revista Dialética de Direito Tributário 139, 04-2007, p 60)

⁷ BARRETO, Aires F. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. 2. ed. rev. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 207.

a que se refere o artigo 182 §4º da CF e, nesses termos, indagamos se somente lei federal seria condição indispensável para o exercício da competência municipal no tocante ao IPTU progressivo no tempo ou se lei municipal poderia dispor sobre tal disposição.

A nosso ver, a inexistência de lei federal a que alude o disposto no parágrafo 4º do art. 182, não teria o condão de influir no exercício da competência municipal, para efeito de ser observada a função social da propriedade imobiliária urbana (arts. 5º, XXII e XXIII), perseguida pelo Plano Diretor de cada Município e respectivas leis municipais, razão pela qual podem os Municípios editar leis municipais nesse sentido, conforme lhe faculta o artigo 30, II c/c o inciso I e o § 3º do artigo 24 da CF.

Por fim, cumpre destacar brevemente acerca da progressividade de tal imposto, que nada mais consiste senão na aplicação de alíquotas diferenciadas, ou seja, tanto mais elevadas quanto maiores forem as respectivas bases de cálculo assim maior será a grandeza da expressão econômica da matéria tributável. Portanto, opera-se pelo estabelecimento de alíquotas tanto maiores quanto o forem as bases de cálculo.

Assim, deve o IPTU, necessariamente, ter:

- a) alíquotas progressivas, em razão do valor do imóvel, também conhecida como progressividade fiscal (art. 145 § 1º c/c o inciso I do § 1º do art. 156 da CF);
- b) alíquotas diferentes de acordo com a localização do imóvel, dependendo da edição do plano diretor do Município, que efetuará a ordenação da cidade, também conhecida como progressividade extrafiscal, a qual indicará qual a melhor localização e o uso mais adequado do imóvel urbano, expressa no plano diretor do Município.

Nesta hipótese não está em jogo o princípio da capacidade contributiva, mas a função social da propriedade e a progressividade é a melhor forma de se observar o princípio da capacidade contributiva, devendo ser aplicada “sempre que possível” e não apenas nos casos expressamente contemplados pela CF.

Já, a proporcionalidade é obtida mediante a aplicação de uma alíquota única sobre bases de cálculo variáveis. Esta não observa o princípio da capacidade contributiva, pois proporcionalmente, paga-se o mesmo tributo (ex.: 10% sobre a base de cálculo), não importando a capacidade econômica de cada contribuinte, apenas aquele que é mais economicamente fraco, suportará maior ônus tributário frente ao economicamente mais forte.

A progressividade leva em conta o sacrifício suportado pelo contribuinte face às despesas públicas, já que contribui, de modo satisfatório, para a igualdade tributária, e por conseguinte, à capacidade contributiva.

Conforme ensinamentos de **ELIZABETH NAZAR CARRAZZA**⁸, em matéria de IPTU, o princípio da capacidade contributiva para que se aperfeiçoe, exige alíquotas diferenciadas, em razão da variação dos imóveis urbanos, decorrentes de suas características peculiares, consoante o artigo 145, § 1º c/c o art. 150, II da CF e, a segunda situação, pela qual o parágrafo 1º do artigo 156 da CF/88, autoriza a progressividade das alíquotas do IPTU, em função das conveniências locais, expressas no plano diretor (função social da propriedade).

AIRES BARRETO⁹ manifestava entendimento contrário, no sentido de que sob a atual Constituição Federal não se admite a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no art. 145, §1º - imposto de caráter real – quer com a especificidade de tal tributo (art. 156, §1º). Sendo assim, o IPTU só pode ser progressivo no tempo desde que observadas as condições do art. 182, principalmente os parágrafos 2º e 4º.

Nesse sentido, podemos afirmar que a progressividade, em matéria de IPTU, tem como escopo direcionar o comportamento dos contribuintes para ajustar o imóvel, de acordo com a sua função

⁸ IPTU e Progressividade, 2ª ed., São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 128

⁹ Comentários ao IPTU. Curso de Direito Tributário – coord. Ives Gandra da Silva Martins – vol. 1, 8ª ed., Saraiva, 2001. p. 215/255

social, em sentido amplo, que engloba, também, a preservação e sustentabilidade ambiental, como veremos adiante.

A CONSTITUICAO FEDERAL E O MEIO AMBIENTE URBANO

A Constituição de 1988 prestigiou o meio ambiente consagrando-o como norma-valor. O artigo 225, caput da Carta Magna prevê o direito ao meio ambiente (natural, artificial, cultural e do trabalho) equilibrado, cabendo ao poder público e à toda coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.

Dessa forma, o legislador constituinte prestigiou o meio ambiente, consagrando-o como valor, aplicando os tributos, inclusive, como mecanismo de proteção do meio ambiente se dá em virtude do caráter extrafiscal do tributo.

Assim o Direito Ambiental compreende os princípios e normas que visam assegurar a qualidade de vida de todo ser vivo, buscando a preservação do meio ambiente.

Com base nos fundamentos acima, podemos afirmar que o IPTU é, sim, um imposto utilizado como instrumento de política urbana e da consolidação da função social das cidades.

A questão ambiental, após a promulgação de nossa Constituição Federal¹⁰ ganhou extrema relevância, com a criação posterior de farta legislação para a preservação do meio ambiente, especialmente no concerne às Unidades de Conservação.

Essas áreas possuem diversas restrições quanto a sua utilização, o que, por vezes, vem conflitar com o direito de propriedade. A política de desenvolvimento urbano e aplicação do IPTU progressivo

¹⁰ Art. 225, § 1º, III: Para assegurar a efetividade desse direito, incumbe ao Poder Público – definir, em todas as unidades da Federação, espaços territoriais e seus componentes a serem especialmente protegidos, sendo a alteração e a suspensão permitidas somente através de lei, vedada qualquer utilização que comprometa a integridade dos atributos que justifiquem a sua proteção.

no tempo deverão, portanto, adequar-se as Unidades de Conservação urbanas, pois são áreas constitucionalmente protegidas e foram regulamentadas pela Lei Federal 9.985/00, que instituiu o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza.

AS RESTRIÇÕES DE NATUREZA AMBIENTAL E A TRIBUTAÇÃO SOBRE O IPTU

Num primeiro momento, trazemos o conceito de gravame, que advém do latim *ravamen*, que terá se originado da *gwere*, significando “pesado” e pode significar um ônus, sempre imposto.

A nosso ver, gravame, seria todo ônus que recai sobre direitos, restringindo o seu pleno exercício, gozo ou fruição.

Numa análise superficial, podemos até afirmar que a mera existência de um gravame imposto ao imóvel não retiraria a incidência do fato gerador do imposto. Entretanto, no caso específico de gravames ambientais, a situação é completamente diferente.

Isso porque, a limitação administrativa distingue-se totalmente da desapropriação, por exemplo, vez que nesta espécie, haverá a transferência da propriedade individual para o domínio do expropriante, com integral indenização, ao contrário da limitação administrativa, na qual haverá restrição ao uso da propriedade, imposta de forma genérica a todos os proprietários, sem qualquer indenização.

Desse modo, as restrições ao direito de propriedade, impostas por normas ambientais, ainda que esvaziem o conteúdo econômico, não se constituem desapropriação indireta, pois a Administração Pública interfere no direito de propriedade do particular, a medida em que aniquila o direito de uso e gozo da sua propriedade, elimina o direito de transmissão, além de inviabilizar o direito de dispor e de utilizar economicamente o bem, impedindo, assim, qualquer atributo inerente à posse do bem imóvel.

Além do mais, a propriedade constrita com gravame ambiental impede o proprietário do imóvel, inclusive, de construir acessões ou benfeitorias.

Isso porque os gravames ambientais, impostos aos imóveis, seja, por meio de Área de Preservação Permanente -APP, Área de Preservação Ambiental - APA ou Reserva Particular Ecológica - RPE, dentre outros, esvazia por completo o direito de propriedade do contribuinte do IPTU, apesar de continuar o mesmo a constar apenas formalmente no Registro de Imóveis como proprietário, pois dele foi retirado por completo todos os atributos inerentes à propriedade.

O que vale dizer, ao perder as faculdades de propriedade do imóvel, quais sejam, usar, gozar, reivindicar e dispor da coisa, não se pode mais admitir qualquer exigência sobre a propriedade de tal imóvel, pois nesse caso, temos apenas a propriedade meramente formal e não mais plena, o que afastaria o fato imponible passível da incidência dos arts. 32 e 34 do CTN.

Em outras palavras, a limitação ao direito de propriedade não permite mais o reconhecimento das hipóteses de incidência do tributo, no caso do IPTU, pois ausentes as condições plenas do fato imponible que permitem a imposição de sua cobrança, impondo ao contribuinte do imposto um ônus social, qual seja, de manter preservado o meio ambiente.

Isso porque, dentre os aspectos da hipótese de incidência tributária, como bem ensinava **GERALDO ATALIBA**¹¹, temos o aspecto subjetivo, qual seja, que uma determinada pessoa, seja física ou jurídica exerça determinado comportamento ou detenha de determinada qualidade para ensejar o fato imponible e ser compelido a pagar determinado tributo, respeitando a capacidade contributiva e os demais princípios que informam a tributação.

¹¹ Para Geraldo Ataliba, cada fato imponible é uma unidade particularizada, ainda quando os aspectos objetivo, subjetivo, espacial e temporal sejam os mesmos. Exemplificativamente, as repetidas operações de venda realizadas por um mesmo comerciante não se confundem entre si, cada operação é una e incidível. (Hipótese de Incidência Tributária, São Paulo, Malheiros, 1999, p 66)

Tal justificativa também se torna pertinente sob a análise de que o regime de unidade de conservação¹² é incompatível com a caracterização do fato gerador do imposto predial e territorial urbano – IPTU, pois, de acordo com o artigo 49 da Lei 9.985/2000¹³, a área destinada a esta finalidade não pode ser considerada imóvel urbano, o qual, somente pode ser tributado pelo imposto territorial rural, cuja competência tributária é específica da União Federal.

Nesse sentido, inclusive, tem se posicionado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

“PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. OFENSA AOS ARTIGOS 489, § 1º, VI, E, 1.022, II, AMBOS, DO CPC/2015. NÃO CARACTERIZAÇÃO. INCIDÊNCIA DE IPTU SOBRE IMÓVEL PARTICULAR SITUADO INTEGRALMENTE EM UNIDADE DE CONSERVAÇÃO INTEGRAL. ESTAÇÃO ECOLÓGICA. LIMITAÇÃO ADMINISTRATIVO NO CASO CONCRETO QUE IMPÕE RESTRIÇÃO DO PROPRIETÁRIO AO EXERCÍCIO DO DOMÍNIO ÚTIL. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ARTIGO 34 DO CTN. ÁREA CONSIDERADA RURAL. NÃO CABIMENTO DE IPTU, MAS ITR. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA EXCLUSIVA DA UNIÃO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO. 1. Não se configura a alegada ofensa aos artigos 489 e 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide, fundamentando seu proceder de acordo com os fatos apresentados e com a interpretação dos regramentos legais que entendeu aplicáveis, demonstrando as razões de

¹² Dentre as unidades de conservação ambiental, citamos as Estações Ecológicas, Reserva Biológica, Parques Nacionais, Monumento Nacional e Áreas de Proteção Ambiental.

¹³ “Art. 49. A área de uma unidade de conservação do Grupo de Proteção Integral é considerada zona rural, para os efeitos legais.”

seu convencimento. 2. Trata-se de embargos à execução fiscal manejados pelo contribuinte que visa desconstituir o IPTU exigido pela Município de Belo Horizonte, sobre imóvel situado em Unidade de Conservação, designada de Estação Ecológica Cercadinho, instituída pela Lei Estadual nº 15.979/06.

3. A limitação administrativa imposta pela Lei 9.985/2000 acarreta ao particular, o esvaziamento completo dos atributos inerente à propriedade, de reivindicação, disposição, de uso e gozo do bem, retirando-lhe na hipótese o domínio útil do imóvel, de modo que o aspecto subjetivo da hipótese de incidência do IPTU, disposto no artigo 34 do CTN, não se subsume à situação descrita neste autos, razão pela qual não se prospera a incidência do referido tributo; 4.

Ademais, o artigo 49 da Lei 9.985/2000 assevera que a área de uma unidade de conservação de proteção integral é considerada zona rural para efeitos legais, motivo pelo qual, não se cogitaria a incidência de IPTU sobre o referido imóvel descritos nos autos, mas de ITR, sendo este último tributo de competência tributária exclusiva da União, não se prosperando a manutenção do Município como sujeito ativo da relação tributária.

5. Recurso Especial conhecido e parcialmente provido.” (REsp n. 1.695.340/MG, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 17/9/2019, DJe de 24/9/2019.)

“TRIBUTÁRIO, AMBIENTAL E URBANÍSTICO. IPTU. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ART. 32 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. LIMITAÇÃO AMBIENTAL AO DIREITO DE PROPRIEDADE. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. IMPOSSIBILIDADE ABSOLUTA DE USO DA TOTALIDADE DO BEM PELO PROPRIETÁRIO. IMPACTOS TRIBUTÁRIOS DA NATUREZA NON AEDIFICANDI DE IMÓVEL URBANO. DIREITO TRIBUTÁRIO NO ESTADO DE DIREITO AMBIENTAL. PRINCÍPIO POLUIDOR-PAGADOR. EXTERNALIDADES

AMBIENTAIS NEGATIVAS. NECESSIDADE DE REVOLVIMENTO DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

4. Ainda que se considerasse superado o óbice dessa súmula, a irrisignação não mereceria prosperar. Nos termos do art. 32, caput, do CTN, o IPTU “tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel” na zona urbana. Leitura apressada do dispositivo poderia transmitir a equivocada impressão de serem redondamente estranhas considerações acerca de fundamentos ético-jurídicos subjacentes à conformação legal do IPTU, como a concreta impossibilidade de explorabilidade econômica lato sensu da inteireza e não de parcela do imóvel, em razão de restrições estatais (urbanísticas, ambientais, sanitárias, de segurança).

5. Como regra, limitação urbanística, ambiental, sanitária ou de segurança - de caráter geral e que recaia sobre o direito de explorar e construir, v. g., gabarito das edificações, recuo de prédios, espaços verdes, Áreas de Preservação Permanente - não enseja desapropriação indireta e não acarreta dever do Estado de indenizar, mesmo quando a condição non aedificandi venha a abranger, de ponta a ponta, o bem em questão, p. ex., aquele derivado de subdivisões sucessivas ou adquirido após o advento da restrição.

Contudo, tal negativa de ressarcimento, apurada à luz do Direito das Obrigações e da principiologia de regência do Direito Público, não equivale a pintar de irrelevância jurídica - para fins tributários e de conformação do fato gerador do imposto - a realidade de total, rematada e incontroversa afetação do imóvel a utilidade pública. Ou seja, o titular de domínio (ou de fração dele) de área non aedificandi, apesar de não fazer jus à indenização pela intervenção estatal, merece ser exonerado do IPTU exatamente por conta desse ônus social, se, repita-se, cabal e plenamente inviabilizado o direito de construir no imóvel ou de usá-lo econômica e diretamente na sua integralidade.

6. Sobre a relação entre IPTU e Área de Preservação Permanente, o STJ já se pronunciou em outras oportunidades:

“A restrição à utilização da propriedade referente a Área de Preservação Permanente em parte de imóvel urbano (loteamento) não afasta a incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano, uma vez que o fato gerador da exação permanece íntegro, qual seja, a propriedade localizada na zona urbana do município. Cuida-se de um ônus a ser suportado, o que não gera o cerceamento total da disposição, utilização ou alienação da propriedade, como ocorre, por exemplo, nas desapropriações. Aliás, no caso dos autos, a limitação não tem caráter absoluto, pois poderá haver exploração da área mediante prévia autorização da Secretaria do Meio Ambiente do município” (REsp 1.128.981/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 25/3/2010, grifo acrescentado). Em sentido assemelhado: “não se pode confundir propriedade com restrição administrativa, pois esta não afasta o fato gerador do imposto e a titularidade para efeitos de tributação” (REsp 1.801.830/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 21/05/2019). Comparando a situação do ITR e do IPTU, confira-se: “o não pagamento da exação deve ser debatida à luz da isenção e da base de cálculo, a exemplo do que se tem feito no tema envolvendo o ITR sobre áreas de preservação permanente, pois, para esta situação, há lei federal regulando a questão. (artigo 10, § 1º, II, ‘a’ e ‘b’, da Lei 9.393/96).” (AgRg no REsp 1.469.057/AC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 20/10/2014). A jurisprudência do STJ, todavia, não há de ser lida como recusa de ponderar, na análise do fato gerador do IPTU e de outros tributos, eventual constrição absoluta de cunho ambiental, urbanístico, sanitário ou de segurança sobreposta sobre 100% do bem. Cobrança de tributo sobre imóvel intocável *ope legis* e, por isso, economicamente inaproveitável, flerta com confisco dissimulado.

7. O Direito Tributário deve ser amigo, e não adversário, da proteção do meio ambiente. A “justiça tributária” necessariamente abarca preocupações de sustentabilidade ecológica, abrigando tratamento diferenciado na exação de tributos, de modo a dissuadir ou premiar comportamento dos contribuintes que, adversa ou positivamente, impactem o uso sustentável dos bens ambientais tangíveis e intangíveis.

8. No Estado de Direito Ambiental, sob o pálio sobretudo, mas não exclusivamente, do princípio poluidor-pagador, tributos despontam, ao lado de outros instrumentos econômicos, como um dos expedientes mais poderosos, eficazes e eficientes para enfrentar a grave crise de gestão dos recursos naturais que nos atormenta. Sob tal perspectiva, cabe ao Direito Tributário – cujo campo de atuação vai, modernamente, muito além da simples arrecadação de recursos financeiros estáveis e previsíveis para o Estado – identificar e enfrentar velhas ou recentes práticas nocivas às bases da comunidade da vida planetária. A partir daí, dele se espera, quer autopurificação de medidas de incentivo a atividades antiecológicas e de perpetuação de externalidades ambientais negativas, quer desenho de mecanismos tributários inéditos, sensíveis a inquietações e demandas de sustentabilidade, capazes de estimular inovação na produção, circulação e consumo da nossa riqueza natural, assim como prevenir e reparar danos a biomas e ecossistemas. Um esforço concertado, portanto, que envolve, pelos juízes, revisão e releitura de institutos tradicionais da disciplina e, simultaneamente, pelo legislador, alteração da legislação tributária vigente.

9. Agravo Interno não provido.(AgInt no AREsp n. 1.723.597/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 29/3/2021, DJe de 6/4/2021.)

Conforme se observa dos julgados acima transcritos, apesar da simples instituição de área de preservação ambiental não afastar, de imediato, a incidência da tributação, se houver o esvaziamento do direito pleno dos atributos da propriedade, podemos afirmar que não haverá sobre tal bem a incidência de fato gerador a ensejar a cobrança de qualquer tributo sobre a propriedade.

CONCLUSÃO

A busca de um meio ambiente ecologicamente equilibrado tem sido um dos grandes desafios da sociedade moderna, inclusive,

por força do que determina o artigo 225 da CF e o compromisso de desenvolvimento sustentável, por meio de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, a fim de mantê-lo presente para as futuras gerações.

No que se refere ao meio ambiente, temos visto, cada vez mais frequente, a tributação sendo utilizada também como um meio de extrafiscalidade tributaria, como meio de uma educação socio ambiental e de proteção e preservação do meio ambiente.

A nosso ver, as normas de direito ambiental coadunadas com o sistema tributário nacional devem ser interpretadas não no sentido de se criar um adicional à onerosa carga tributária já existente. Muito pelo contrário, ela deve agir no sentido de suprimir a incidência tributária em determinadas situações, a fim de atender a uma norma finalística de hipótese de incidência ambiental, caracterizada por determinadas situações que visem a proteção do meio ambiente.

Assim, podemos afirmar com absoluta convicção que a existência de gravame ambiental, imposto pelo Poder Público, que impeça o proprietário do imóvel de exercer os atributos de sua propriedade, tem o condão de retirar a imposição de tributação sobre a propriedade urbana.



A EFICÁCIA DA POLÍTICA ISENTIVA DE COMBATE À POBREZA MENSTRUAL COMO CRITÉRIO PARA VALIDADE DO DECRETO Nº 2.429/2022, QUE ISENTA ABSORVENTES HIGIÊNICOS DE ICMS NO ESTADO DO PARÁ

*Mylena Ogawa Furtado Rodrigues*¹

*Victoria Cascaes Brito*²

*Alexandre Coutinho da Silveira*³

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo analisar a validade das normas tributárias que concedem a isenção de ICMS para absorventes higiênicos (como instrumento extrafiscal que visa a redução das desigualdades de gênero, ao buscar diminuir o preço do produto e garantir o acesso a ele, combatendo a pobreza menstrual). Esse estudo fundamenta-se no reconhecimento do princípio da redução das desigualdades como baliza para a elaboração de políticas públicas, inclusive política fiscal.

¹ Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Pará. Pesquisadora pelo Grupo de Pesquisa Direito, Finanças Públicas e Desigualdades (CNPQ/UFPA).

² Graduanda em Direito pela Universidade Federal do Pará. Pesquisadora pelo IBDT-Jovem e pelo Grupo de Pesquisa Direito, Finanças Públicas e Desigualdades (CNPQ/UFPA).

³ Professor de Direito Financeiro e Direito Tributário da Universidade Federal do Pará (desde 2022). Doutor pela Universidade de São Paulo (2018). Mestre pela Universidade de São Paulo (2014). Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (2010). Graduado em Direito pela Universidade Federal do Pará (2007). Advogado. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8218-7336>.

Nesse sentido, parte-se do entendimento de que normas que isentam absorventes higiênicos de ICMS são normas indutoras, que objetivam a concretização da política de combate à pobreza menstrual; e de pesquisas econômicas que demonstram a ineficiência dessa política isentiva em impactar o preço dos produtos – indicando a ineficácia da norma em atingir seu fim extrafiscal de democratização do acesso a itens de higiene feminina. A pesquisa se vale de metodologia jurídico-teórica e método hipotético-dedutivo, com técnicas de pesquisa bibliográfica e documental..

Palavras-chave: extrafiscal, absorventes, desigualdades

1. INTRODUÇÃO

Tanto nacional quanto internacionalmente, políticas isentivas são largamente utilizadas como forma de democratizar o acesso a determinados produtos, especialmente os considerados essenciais. Nos Estados Unidos, trinta e três dos quarenta e cinco estados têm isenções para comida e outros produtos essenciais (Legendre; Figueroa, 2020). No Reino Unido, a alíquota de absorventes higiênicos foi reduzida a zero em 2021.⁴ Tal política também vem crescendo na América Latina: recentemente o México aderiu ao movimento, juntando-se a Nicarágua e Colômbia, que também desoneram o produto.

No Brasil, o Convênio ICMS 224/17⁵ autoriza os estados do Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Maranhão, Paraná, Rio de Janeiro, Roraima, São Paulo e Sergipe a conceder isenção do ICMS nas operações internas com produtos essenciais ao consumo popular que compõem a cesta básica.

Assim, observa-se que, quando se fala em política fiscal, parte-se da premissa de que a outorga de isenção ou outra forma de benefício

⁴ Vide site oficial do governo inglês: <https://www.gov.uk/government/news/tampon-tax-abolished-from-today>

⁵ Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV224_17

fiscal a tributos indiretos gera diminuição do seu preço final. No âmbito da OCDE, desde 2011, localizam-se, dentre os principais Tax Policy Working Papers⁶, apenas quatro publicações que abordam o efeito da tributação do consumo no preço do produto, sendo que todos partem da premissa de que a carga tributária é repassada ao consumidor final, embora tragam a ressalva de que isso nem sempre é verdadeiro.⁷

Nesse sentido, inclusive, é o comando do art. 151, I, da Constituição Federal, ao vedar a instituição de “tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro”, ao mesmo tempo em que admite a concessão, especificamente, de “incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País”.

Assim, a utilização dos tributos como instrumentos extrafiscais, que visam alterar a realidade socioeconômica do país, demonstra a escolha do legislador constituinte pelo uso do Direito Tributário com propósitos que vão além da mera arrecadação, configurando verdadeiro meio de intervenção para a consecução dos objetivos constitucionais. As normas tributárias indutoras possuem uma lógica distinta, pois possuem como principal objetivo a alteração de um comportamento para atingir determinada finalidade pública;

⁶ Lista disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-policy-working-papers.htm>

⁷ Por exemplo, em “Consumption Taxation as an Additional Burden on Labour Income”, publicado em 2011 por Fidel Picos-Sánchez, é dito: “It is also important to note that the methodology used to include consumption taxes has significant limitations related to the lack of accurate data, the sample sizes and the high variability of consumption patterns. It has also not been possible to include all taxes on consumption. In addition, it is assumed that all consumption taxes are shifted to the consumer through higher prices, which may not always be the case. Therefore the paper is focused on the methodological issues rather than on the results, which should not be taken as a guide for tax policy”

quando eficazes, podem constituir processos jurídicos articulados o suficiente para perturbar a inércia conservadora das estruturas de desigualdade (BUCCI, 2013, p. 22).

Segundo o estudo “Pobreza Menstrual no Brasil: desigualdade e violações de direitos”, lançado em maio de 2021 pelo UNFPA em parceria com o UNICEF, “pobreza menstrual” é um conceito que reúne em duas palavras um fenômeno complexo, transdisciplinar e multidimensional, vivenciado por meninas e mulheres devido à falta de acesso a recursos, infraestrutura e conhecimento para que tenham plena capacidade de cuidar da sua menstruação.

Em se tratando de políticas de combate à pobreza menstrual, a estratégia adotada não se afasta desse racional: no Brasil, a maioria dos Estados possuem legislação que prevê isenções para absorventes higiênicos. Assim, as normas que isentam produtos de higiene feminina podem ser entendidas como normas indutoras que buscam assegurar a diminuição do preço desses produtos, democratizando o acesso a eles e, portanto, funcionando como política de combate à pobreza menstrual e redução de desigualdades.⁸ É o que se demonstrará no tópico 3 deste artigo.

Entretanto, conforme se desenvolverá no tópico 4 deste artigo, estudos recentes analisando os efeitos de isenções sobre o preço dos produtos demonstram que, mais do que um barateamento para o consumidor, políticas isentivas geram um enriquecimento dos fabricantes dos produtos. Em outras palavras: não costuma haver repasse da economia tributária ao consumidor, aquele que suporta o ônus tributário da operação, não sendo observado impacto no preço do produto, o que frustra o objetivo da norma isentiva. Recentemente, em resposta à abolição do “tampon tax” no Reino Unido, ou seja, a redução da alíquota do VAT a zero, foi publicado estudo econômico demonstrando que tal abolição beneficiou os varejistas, e não as mulheres, justamente por não ter havido impacto significativo no preço (NEIDLE, 2022).

⁸ Nesse sentido, o entendimento de Luís Eduardo Schoueri e Martha Leão.

Em *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica* (SCHOUERI, 2005, p.5), Luís Eduardo Schoueri diz que “ao estudar um incentivo fiscal, não se deixará de lado a descoberta, realizada pela ciência das finanças, de que esta ferramenta pode beneficiar contribuintes com maior capacidade contributiva. A partir de tal constatação, a análise - agora jurídica - será investigar se o tratamento desigual assim provocado é tolerado pelo ordenamento jurídico.” Em que pese existam análises sobre a função do tributo na satisfação de direitos fundamentais, não há suficientes pesquisas a respeito de como o Direito Tributário, concretamente, pode ser utilizado em políticas públicas de redução das desigualdades de gênero no Brasil (ROCHA, 2021, p. 12-13).

Para que tais estudos existam, é necessário considerar a eficácia das normas tributárias em concretizar seu objetivo extrafiscal. Martha Toribio Leão defende a necessidade de um controle constante acerca dos efeitos que estão sendo produzidos pela norma tributária indutora, com relação à efetivação da promoção da finalidade que a originou e justifica sua permanência (LEÃO, 2014, p. 161).

É neste viés doutrinário que se insere o presente artigo: pretende-se analisar a validade das normas que isentam produtos de higiene feminina. Para tanto, parte-se do entendimento de que as normas que isentam absorventes higiênicos de ICMS são normas tributárias indutoras, que objetivam a concretização da política de combate à pobreza menstrual; e toma-se como base pesquisas econômicas e contábeis que demonstram a ineficiência dessa política em impactar o preço dos produtos, de forma a indicar a ineficácia da norma em atingir seu fim extrafiscal de democratização do acesso a itens de higiene feminina.

Com esses fundamentos, a pergunta-problema deste artigo é:: se uma política tributária extrafiscal voltada à diminuição das desigualdades sociais não cumpre seu objetivo constitucionalmente previsto, gerando inclusive efeito contrário, de aprofundamento das desigualdades que pretende combater, está essa política em harmonia com o sistema jurídico brasileiro? Utilizando o princípio da igualdade e redução das desigualdades sociais, pode-se afirmar que normas

tributárias extrafiscais que desoneram absorventes higiênicos, se ineficazes em cumprir seu objetivo extrafiscal de impactar o preço do produto, são válidas?

2. NORMAS INDUTORAS: DIAPASÃO DOUTRINÁRIO

Luís Eduardo Schoueri abre a introdução de seu livro “Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica” conceituando o *Steuerstaat*, o “Estado do Imposto”, expressão “que realça uma das características do Estado contemporâneo: sua fonte de financiamento é, predominantemente, de origem tributária e, especialmente, proveniente dos impostos”.

Não por outro motivo, estabelece o art. 150, parágrafo 6º, da Constituição que “Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica”⁹.

De igual modo, Stanley Surrey, em seu artigo “Tax incentives as a device for implementing Government policy: a comparison with direct Government expenditures”, aponta que é necessário reconhecer que os incentivos fiscais para alcançar finalidades socioeconômicas também envolvem gastos governamentais, não apenas os subsídios diretamente prestados pelo Estado. Nesse sentido o autor declara:

⁹ Nesse sentido, leciona Ricardo Alexandre (2021, p. 206): “Um dos princípios basilares do Direito Público é a indisponibilidade do interesse e do patrimônio público. O gestor público administra patrimônio de outrem, não podendo praticar atos dos quais resultem impactos negativos sobre tal patrimônio sem a autorização do verdadeiro titular das disponibilidades, o povo. Em um Estado Democrático de Direito, o povo pode autorizar a prática de atos que configuram disponibilidade do patrimônio público por meio da elaboração de lei. O crédito tributário é parte do patrimônio público. Os benefícios fiscais ora extinguem (remissão), ora excluem (isenção, anistia), ora diminuem (redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido) o crédito tributário. Como consequência, não é possível a concessão de benefícios fiscais por intermédio de qualquer ato infralegal.”

The lack of an explicit accounting in the federal budget for the tax expenditures involved in tax incentive and the lack in most cases of an accounting in the tax statistical data combine to cause many to forget that dollars are being spent. As a consequence, the criticism that is made against direct expenditures – that they keep our tax rates high – is often lost sight of when tax incentives are involved. This criticism of tax incentives is thus a useful reminder that government funds are being spent, and that therefore whatever degree of scrutiny and care should be applied to direct expenditures should also be applied to tax incentives. (SURREY, 1970, p. 725-726).

Desse modo, como representam gastos ao Estado, os incentivos fiscais devem ser analisados com a mesma austeridade atribuída às despesas diretas, eis que representam um custo às receitas estatais.

Para avançar no estudo da eficácia enquanto critério para a validade das normas tributárias que desoneram absorventes higiênicos, é necessário, primeiramente, conceituar as normas tributárias indutoras. A identificação de normas tributárias indutoras é assunto controvertido na doutrina, questão bem resumida por Martha Leão (2015), ao afirmar que:

De um lado, há autores que defendem a possibilidade de identificação de normas tributárias extrafiscais, reconhecendo a existência de uma finalidade extrafiscal objetivada na lei e vinculada a um princípio político, econômico ou social. A identificação destas normas, ainda que muitas vezes seja difícil de ser realizada em “zonas cinzentas”, seria fundamental para o seu devido controle. De outro lado, há autores que defendem a impossibilidade de se realizar este tipo de “corte” a partir de uma finalidade, defendendo na verdade a existência de efeitos (potenciais ou concretos) extrafiscais e não propriamente de normas tributárias extrafiscais. Para este segundo grupo, não seria possível identificar uma finalidade extrafiscal objetivada na lei, mas tão somente a existência de efeitos extrafiscais, o que impediria

a divisão entre normas tributárias fiscais (ou arrecadatórias) e extrafiscais.

O presente artigo, além de adotar as premissas estabelecidas no artigo da doutrinadora, filiando-se à primeira corrente, tem o objetivo de aplicar as ideias apresentadas por Martha Leão em sua dissertação de mestrado, onde estabeleceu “critérios para o controle das normas tributárias indutoras”, a partir de “análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos”. Tal aplicação, contudo, se dirige às normas que promovem indução por desoneração, enquanto que referida Autora admitidamente dá maior enfoque às normas que pretendem induzir comportamentos através da oneração, isto é, aumentando a carga tributária.

Nesse sentido, é ver o tópico IV.2 da dissertação citada, em que Leão analisa as normas tributárias indutoras ambientais e o caso da isenção do ITR para as áreas de reserva legal. Diz a autora que, em que pese não seja possível afirmar que a finalidade almejada pela norma isentiva (defesa do meio ambiente) se encontra cumprida, ainda assim, a norma seria legítima. Assim, nessa análise, atribui ao critério da eficácia menor importância que os demais para aferição da validade da norma, quando se dirige à desoneração.

Contudo, ao analisar a validade de normas indutoras que oneram, o critério da eficácia é tratado com relevância. No tópico IV.3 da referida dissertação, coloca a autora:

Segundo, com relação ao critério de controle de eficácia, é evidente que, teoricamente, um preço maior, resultante de uma alíquota tributária mais alta, promove o desestímulo ao consumo do produto. A grande questão é se esta alíquota majorada é capaz de, por si só, gerar a diminuição no consumo de cigarros. O número de fumantes vem apresentando declínio no país: de acordo com o 2º Levantamento Nacional de Alcool e Drogas, realizado pela Universidade Federal de São Paulo em 2013, o consumo de tabaco no Brasil caiu 20% (vinte por cento) de 2006 a 2012. O problema é que não é possível fazer esta vinculação direta entre o aumento da carga tributária e a diminuição do consumo. É preciso

também considerar as medidas administrativas que vêm sendo adotadas ao longo das últimas duas décadas para a diminuição do consumo do tabaco. São exemplos disso: a proibição da utilização de propagandas publicitárias (artigo 3º, Lei nº. 9.294/96), a proibição do fumo em ambientes fechados (artigo 2º, Lei nº 9.294/96) e a obrigatoriedade da divulgação de imagens relativas aos efeitos maléficos vinculados ao consumo do cigarro (Resolução pº. 104 da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA). Dessa forma, ainda que exista uma diminuição no consumo da droga, é difícil – senão, impossível – relacioná-la diretamente com a questão tributária. Noutro dizer, não é possível fazer esta relação direta entre a diminuição do consumo e o aumento da carga tributária.

A autora esclarece o porquê da eficácia da norma ser critério menos importante para aferir a validade de normas de desoneração. Limita-se a defender que:

A verdade é que as normas tributárias indutoras “premiaias” como esta não se mostram tão problemáticas quando comparadas às normas “oneratórias”, ou seja, aquelas que aumentam o encargo tributário do contribuinte que, apesar do incentivo tributário, resolve agir de forma contrária à finalidade da norma. O problema, nesse caso, é a possibilidade de uma diferenciação irrazoável entre os contribuintes, restringindo em demasia o princípio da igualdade. (LEÃO, 2014, p. 140).

Nesse ponto, é imprescindível apontar que o presente artigo, em que pese parta das premissas estabelecidas pela autora para o controle das normas indutoras, vai em sentido contrário a esse entendimento. Não se aceita que as normas tributárias indutoras por desoneração sejam consideradas “menos problemáticas” que as normas onerantes tão somente por sua natureza. Em verdade, por se tratar de normas que implicam diminuição da arrecadação tributária, que se trata de patrimônio público indisponível, não pode ser admitida a sua utilização desacoplada da consecução de seus objetivos.

É que, como reconhecido no próprio trecho retrotranscrito, ao desonerar um produto, se está estabelecendo tratamento excepcional que diferencia contribuintes. Tal tratamento desigual, o qual a princípio ofenderia a isonomia, se justifica tão somente pelo fato de a norma buscar alcançar outro objetivo constitucional, o qual foi considerado legitimador quando sopesado contra a igualdade.

No caso da isenção para absorventes higiênicos, objeto desse artigo, tal tratamento diferenciado se justifica pela necessidade de adotar medidas que combatam a desigualdade entre gêneros e garanta o acesso a produto considerado básico. É esse o objetivo da norma e é em face dessa pretensão que deve ser analisada a sua eficácia, inclusive para fins de teste de validade jurídica.

Não se pode cogitar que as normas tributárias indutoras sejam utilizadas, sem exaustivas deliberação e controle, como cômoda justificativa para a diminuição de receita tributárias, imprescindíveis ao funcionamento do Estado de Direito.

A opção pelo instrumento da desoneração extrafiscal precisa necessariamente levar em conta a restrição trazida pela sua própria razão de existir, sendo sua validade, assim, condicionada à sua eficácia no alcance desse objetivo extrafiscal. Nesse sentido, Luís Eduardo Schoueri estabelece que o emprego indutor da norma tributária, embora legítimo, não pode ultrapassar os limites para o qual foi concebido (SCHOUERI, 2007, p. 262).

Nesse sentido, Martha Leão (2014, p.100) destaca a importância da análise da finalidade para a própria identificação das normas tributárias extrafiscais, em artigo que analisa a relação da finalidade extrafiscal com os critérios de controle da extrafiscalidade. Leciona:

A identificação das normas tributárias extrafiscais passa, necessariamente, pela identificação da finalidade extrafiscal objetivada na norma. E esta finalidade não se confunde com o argumento de interpretação subjetivo, vinculado à intenção do legislador histórico, correspondendo, na verdade, ao argumento de interpretação teleológico, vinculado à finalidade objetivada no próprio texto.

É nesse cenário de doutrina que se encontra o presente artigo. Uma vez que as normas tributárias indutoras devem ser entendidas como instrumentos, não para a arrecadação, mas para a promoção de outras finalidades públicas, relativas ao campo da extrafiscalidade, é imprescindível que sejam buscados critérios para aferir sua validade. Em se tratando de normas indutoras por desoneração, o critério da eficácia ganha maior peso e relevância, eis que seu fim extrafiscal é o que justifica (i) a diferenciação entre contribuintes e (ii) o gasto público decorrente, ainda que através de uma renúncia.

3. O DECRETO 2.429/2022, QUE DESONERA ABSORVENTES NO ESTADO DO PARÁ, E SUA NATUREZA INDUTORA

Observa-se que os incentivos fiscais, incluindo as isenções, são veiculados por normas tributárias indutoras. Isso porque a norma isentiva, ao incidir, desonera o sujeito passivo que seria afetado pela imposição. Dessa forma, há o estímulo, à vista da vantagem econômica, para que seja adotado ou para que deixe de ser adotado determinado comportamento (LEÃO, 2014, p. 29). Sendo assim, evidencia-se que o critério finalístico das normas tributárias indutoras se distingue, pois revela o desejo do legislador em influir na ordem econômica e social (SCHOUERI, 2005, p. 15).

A respeito das políticas públicas voltadas ao combate da pobreza menstrual, nota-se que no Brasil, a maioria dos Estados possuem legislação que prevê isenções para absorventes higiênicos. Para essa análise, realizou-se busca pelas expressões “absorvente/s”, “higiene feminina”, “cesta básica” e “distribuição” nos Regulamentos do ICMS de cada Estado da Federação e em sites auxiliares de pesquisa, como Checkpoint e Google, a fim de localizar eventual legislação esparsa que traga previsões nesse sentido.

Observou-se que a concessão dos benefícios fiscais nas legislações estaduais segue, em geral, a redação do Convênio ICMS nº 187/21.¹⁰ Assim, no Brasil, a maioria dos estados dispõem que

¹⁰ Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV187_21

são isentos os absorventes higiênicos destinados à Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e as suas fundações públicas. Outros estados, como é o caso do Amapá e Ceará, concedem isenção aos absorventes higiênicos incluindo-os na cesta básica.

Em contrapartida, alguns estados não possuem nem política isentiva nem de distribuição, como o Rio Grande do Sul e Sergipe. O Rio Grande do Sul possuía em tramitação o PL 223/21 que visava a distribuição de absorventes higiênicos para estudantes e mulheres de baixa renda, mas que veio a ser arquivado em 23/12/2022. Já Sergipe possui o “Dia da Dignidade Menstrual”, mas carece de programa que propicie efetivamente o acesso aos absorventes higiênicos.

No caso do Estado do Pará, seguiu-se a tendência adotada pelos demais estados, internalizando a redação do Convênio ICMS nº 187/21 ao Regulamento do ICMS por meio do Decreto nº 2.429/2022.¹¹ Contudo, a política paraense de combate à pobreza menstrual não se limitou à concessão de benefício fiscal: foi editada a Lei nº 9.342 de 11 de novembro de 2021, que instituiu e definiu diretrizes para o programa de acesso a produtos de higiene feminina, dispondo que a universalização desses bens se dá por meio não só da redução do preço do produto mediante desoneração fiscal, mas também a partir da implementação de ações no âmbito estadual que visem a conscientização acerca da necessidade de acesso desses itens. Além, foi criado o Programa Dignidade Menstrual nas Escolas, vinculado à Secretaria de Estado de Educação por meio da Lei nº 10.047, de 06 de setembro de 2023, segundo o qual as escolas estaduais devem adquirir produtos de higiene menstrual para serem distribuídos às pessoas que menstruam e estão matriculadas na rede estadual de ensino.

¹¹ Vale ressaltar que, em que pese o Convênio ICMS nº 187/2021 tenha sido internalizado por meio de Decreto do Poder Executivo, a doutrina e a jurisprudência discutem e divergem quanto a necessidade de que o Poder Legislativo de cada ente federativo efetivamente conceda o benefício fiscal por meio de decreto legislativo ou lei, à luz do princípio da legalidade estrita e representação democrática.

Desse modo, nota-se a tendência de desoneração do próprio Estado na aquisição desses itens. Mas não apenas. Concomitantemente às políticas fiscais, os Estados possuem leis aprovadas que procuram promover a dignidade menstrual por meio da distribuição gratuita de absorventes, principalmente voltadas às estudantes matriculadas nas redes estaduais de ensino, mulheres detentas ou em vulnerabilidade econômica. Em verdade, mesmo Estados que não possuem instrumentos normativos fiscais que versem sobre *tampon tax* apresentam programas que facilitam o acesso a esse item, como o Acre, Espírito Santo, Mato Grosso, Minas Gerais, Pernambuco, Rondônia e Santa Catarina.

Dessa maneira, observa-se que (i) as normas estaduais avançaram na positivação de benefícios fiscais concedidos aos absorventes higiênicos; (ii) concomitantemente, a maioria dos estados, inclusive aqueles que não possuem política fiscal referente a *tampon tax*, possuem programas de distribuição gratuita de absorventes. No Estado do Pará, como será desenvolvido no tópico 6 deste artigo, é adotada essa lógica.

Tais normas tributárias voltadas à redução de desigualdades são classificadas como normas indutoras. Segundo Martha Leão, são três os critérios que definem a existência de uma norma tributária indutora: (i) o primeiro, que o tributo deve perseguir com clareza uma finalidade não arrecadatória; (ii) o segundo, que a estrutura do tributo deve ser impregnada dos aspectos extrafiscais, de tal modo que não sejam meros acessórios e sem tais elementos extrafiscais o tributo perderia sua lógica interna; (iii) o terceiro, que o tributo deve fomentar as condutas e operações de acordo com a finalidade extrafiscal perseguida. Leciona a autora (LEÃO, 2014, p. 34-35):

A partir da utilização desses critérios, será possível identificar as normas tributárias indutoras, afastando da definição aquelas normas tributárias nas quais, ainda que existam efeitos extrafiscais inegáveis, não se verifica no momento da sua edição, a existência de (i) uma clara e deduzível finalidade não arrecadatória, (ii) elementos extrafiscais impregnados na própria norma, e (iii) o fomento direto relacionado relacionado à finalidade perseguida, através da alteração da carga tributária para incentivo ou desincentivo de determinada conduta.

Assim, a doutrinadora identifica as normas tributárias indutoras como espécies de normas do gênero extrafiscal, caracterizadas a partir da existência de uma função precípua de intervenção sobre o domínio econômico e social, destacando que lhes cabe servir de instrumento para a concretização da ordem econômica preconizada pela Constituição de 1988. (LEÃO, 2014, p. 12)

Ora, todos os três critérios estabelecidos são observados no decreto 2.429/2021, ora analisado. É ver:

Trata-se de decreto que internaliza o Convênio ICMS nº 187/2021 no Estado do Pará, concedendo isenção de ICMS nas operações destinadas a órgãos da Administração Pública. Nesse sentido, como se trata de uma norma exonerante que consequentemente reduz a arrecadação do Estado, verifica-se a presença do primeiro critério uma vez que é logicamente incompatível a finalidade arrecadatória. Presente, portanto, o primeiro requisito.

Os elementos extrafiscais são perceptíveis de plano, eis que a edição da norma foi voltada para o fomento do princípio da redução das desigualdades. Presente, portanto, o segundo requisito.

O terceiro requisito se mostra presente eis que a norma pretende alterar a carga tributária incidente sobre absorventes higiênicos a fim de tornar o produto mais acessível, possibilitando o aumento do seu consumo.

Desse modo, as normas que concedem isenções aos produtos de higiene feminina são consideradas normas indutoras, uma vez que buscam garantir a compra deste item, ainda que pelo Poder Público, por meio da diminuição do seu preço. O que se procura é a democratização do acesso a esses itens.

4. A INEFICÁCIA DA POLÍTICA FISCAL QUE DESONERA ABSORVENTES COMO FORMA DE DIMINUIR SEU PREÇO E AUMENTAR O ACESSO AO PRODUTO

Como exposto no tópico anterior, as normas que isentam produtos de higiene feminina podem ser entendidas como normas

indutoras que buscam assegurar a diminuição do preço desses produtos, democratizando o acesso a eles e, portanto, funcionando como política de combate à pobreza menstrual e redução de desigualdades.

É realmente intuitivo pensar que, ao desonerar o produto, isso levará a uma diminuição do seu preço final ao consumidor, tornando-o mais acessível. Entretanto, tal racional nem sempre se confirma, já que não há garantia de que haverá repasse da redução tributária ao preço praticado ao consumidor final. Em outras palavras, é possível que a economia tributária proporcionada pela isenção seja absorvida pelas empresas envolvidas na produção e/ou comercialização do produto enquanto lucro, sem que isso importe em diminuição do preço de compra.

Nesse sentido, diz Miyake (2023, p. 47), em artigo que também trata do tratamento tributário dos produtos menstruais no Brasil, mas sob a ótica da seletividade:

A nosso ver, os próximos passos são (i) tratar de todos os produtos menstruais (inclusive alguns mais sustentáveis) como passíveis de desoneração fiscal e (ii) criar mecanismos que garantam o repasse da redução de tributos ao consumidor final. A primeira medida parece bastante simples, pois consiste na mera inclusão dos coletores menstruais e calcinhas absorventes reutilizáveis no mesmo rol dos absorventes higiênicos e tampões descartáveis em todas as iniciativas legislativas. O segundo ponto nos parece muito mais complexo, uma vez que a indústria e os varejistas podem simplesmente não repassar a desoneração fiscal aos consumidores finais. Essa de fato é uma possibilidade, mas considerando que aqueles que estão mais engajados no combate à pobreza menstrual são os próprios fabricantes desses produtos, algumas medidas conjuntas entre governo e iniciativa privada podem viabilizar o repasse da benesse fiscal. Medidas de acompanhamento aos moldes do ocorrido no Estado americano de Nova Jérsei também parecem válidas para que esse ponto se concretize.

Na mesma linha, a isenção do *Value Added Tax* (“VAT”) para absorventes instituída no Reino Unido foi observada bem de perto

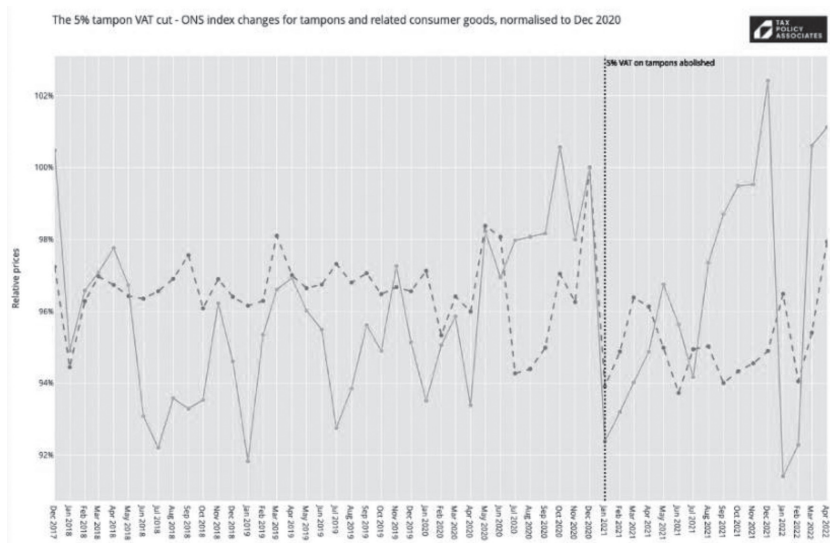
por Dan Neidle e Rita de la Feria, no artigo “*How the abolition of the ‘tampon tax’ benefited retailers, not women*” (2022) – em português, “Como a abolição do tributo sobre absorventes beneficiou varejistas, e não mulheres” – no qual chegaram à conclusão de que a política de isenção do VAT incidente sobre absorventes não foi capaz de produzir efeito algum sobre o preço do produto, não beneficiando mulheres.

Os autores acima citados mapearam o preço dos absorventes antes e após a isenção. Mas não basta analisarem o preço dos absorventes isoladamente. É que se, por exemplo, muitos produtos não desonerados tivessem sofrido aumento de preço em janeiro de 2021, quando houve a desoneração, então a mera não diminuição do preço dos absorventes poderia ser consistente com a ideia de que a abolição do VAT estava sendo repassada para as consumidoras.

Por isso, os autores realizaram a análise comparativa do preço dos absorventes com treze outros produtos sujeitos a variações de oferta e demanda similares às sofridas pelos absorventes, os quais não foram objeto de qualquer desoneração. Dessa forma, caso houvesse repasse do benefício fiscal aos consumidores, seria possível observar divergência entre o preço dos absorventes e o preço dos demais produtos após a isenção. Entretanto, não é o que se observa.

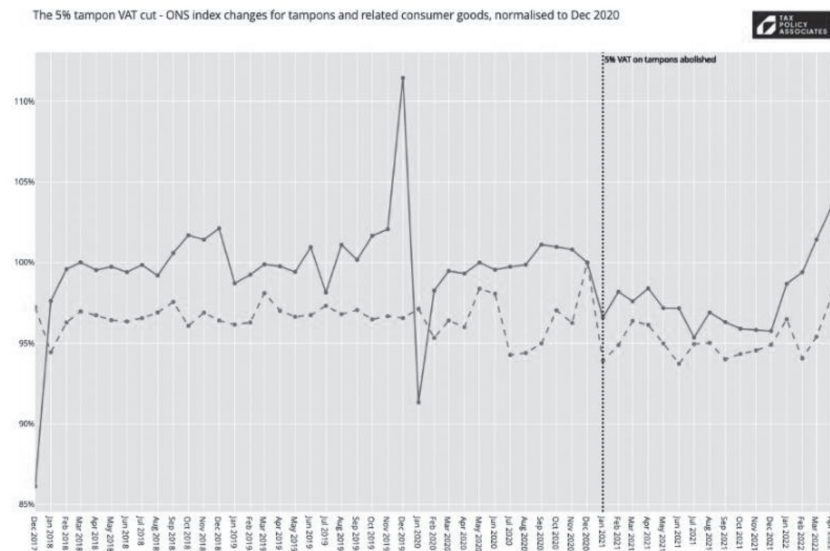
Comparando, por exemplo, o preço de absorventes com o preço de blusas, nota-se que não houve qualquer divergência na variação de preço dos produtos após a abolição do VAT para absorventes, embora as blusas não tenham sido beneficiados por isenção:

A EFICÁCIA DA POLÍTICA ISENTIVA DE COMBATE À POBREZA MENSTRUAL COMO CRITÉRIO PARA VALIDADE DO DECRETO Nº 2.429/2022, QUE ISENTA ABSORVENTES HIGIÊNICOS DE ICMS NO ESTADO DO PARÁ



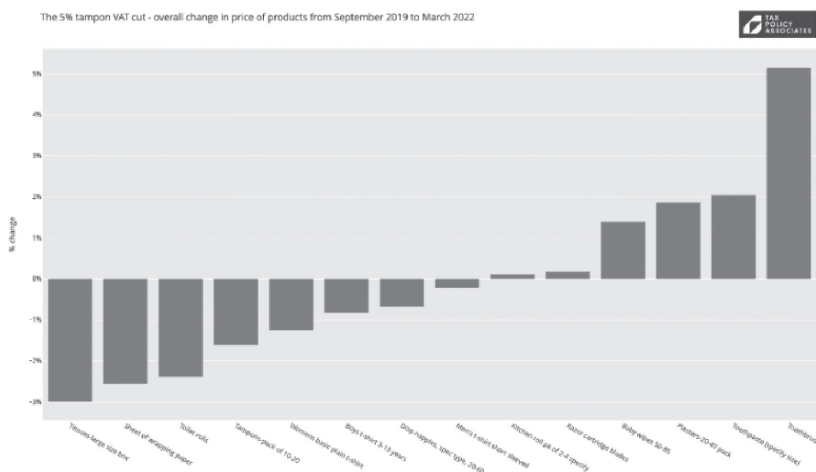
Na linha pontilhada, o preço dos absorventes. Na linha contínua, o preço das blusas.

O mesmo se observa comparando absorventes e lenços:



Na linha pontilhada, o preço dos absorventes. Na linha contínua, o preço das blusas.

Observando a variação média do preço dos absorventes seis meses antes e seis meses após a abolição do VAT, em comparação com a variação média de preços de outros produtos que não sofreram qualquer desoneração, é possível notar que a variação sofrida pelos absorventes está alinhada com as variações sofridas pelos produtos que não tiveram seu VAT alterado. É ver:



E mesmo que se observe isoladamente a variação média do preço dos absorventes, os autores concluem que não seria possível afirmar que a queda aparente de 1.5% seja um real efeito da desoneração, e não mera consequência das variações normais de mercado.

Partindo da premissa de que as normas tributárias que desoneraram absorventes higiênicos estão sendo ineficazes em diminuir o preço para as consumidoras e gerando, em verdade, benefício para as empresas fabricantes de absorventes, pode-se questionar (como pontuado por Schoueri) se tal tratamento desigual é tolerado pelo ordenamento jurídico. Assim, passa-se a analisar se a norma tributária indutora pode ser válida em detrimento da ineficácia na consecução de seus objetivos extrafiscais.

5. A INVALIDADE DA NORMA TRIBUTÁRIA QUE DESONERA ABSORVENTES À LUZ DA SUA INEFICÁCIA EM ALCANÇAR SEU OBJETIVO EXTRAFISCAL

Novamente segundo Luís Eduardo Schoueri, o princípio da igualdade exige o permanente controle das normas tributárias indutoras, com a avaliação de seus resultados (SCHOUERI, 2005, p.68). Assim, investiga-se se a validade da isenção para absorventes pode estar condicionada à sua capacidade de atingir seus objetivos extrafiscais de redução das desigualdades.

O comportamento financeiro de um Estado denuncia suas intenções, revela seus propósitos (Silveira, 2020, p.20). Com efeito, a Constituição Federal de 1988 insere-se no contexto da insurgência do Estado Social Democrático, de modo que se trata de um documento constituído por normas que não apenas definem a estrutura e organização do Estado, como também determinam finalidades socioeconômicas a serem concretizadas pelo Poder Público. Assim, a Magna Carta é considerada moderna e inovadora porque busca garantir os direitos sociais básicos, não apenas concedê-los (Bonavides, 2004, p. 373). Diante disso, afirma-se que a tributação busca não apenas garantir despesas administrativas, mas também intervir na vida social (LEÃO, 2014, 23).

Evidenciando a preocupação com a ordem econômica e social, a Constituição não é neutra e estabelece em seu artigo 3º, inciso III, a redução das desigualdades sociais e regionais como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Isso porque o país é seguidamente detentor de alguns dos piores índices de desigualdade, o que acaba por impactar diretamente no desenvolvimento e na consecução de seus fins, bem como na confiabilidade atribuída ao Estado brasileiro, pois demonstram uma falha no próprio sistema político. Assim, a tributação também deve ser pensada levando em consideração os objetivos almejados pelo Estado, uma vez que é um instrumento utilizado não só como fonte dos recursos de um Estado, mas também para intervenção na economia (LEÃO, 2014, p.23).

Não é à toa que a Constituição Federal retorna à questão da redução das desigualdades ao longo do texto constitucional, mas, para além disso, enquanto Estado Social, a redução das desigualdades sociais e regionais também é princípio da ordem econômica, que deve assegurar a todos existência digna, previsto no art. 170, VII, da Constituição. Isto é, serve como postulado para a intervenção do Estado sobre a economia, que pode ser por direção, quando o Estado exerce pressão para que os setores econômicos adotem compulsoriamente determinados comportamentos, ou por indução, quando o Estado manipula os instrumentos de intervenção por meio de normas dispositivas de interesse coletivo e social (Grau, 2010, p.149), como as normas tributárias indutoras. Assim, como destaca Martha Leão, a intervenção do Estado na ordem econômica e social não só é permitida, como até mesmo estimulada pelo texto constitucional (LEÃO, 2014, p.27).

Nesse sentido, como a norma tributária indutora possui finalidade além da arrecadação, o parâmetro utilizado para avaliar sua validade é a eficaz promoção do fim extrafiscal (LEÃO, 2014, p. 71). Como bem observa Martha Leão, no caso dos tributos fiscais, o parâmetro de sua validade é a distribuição da carga tributária segundo a capacidade contributiva.

Já em relação aos tributos extrafiscais, esse não é o principal parâmetro. Há tratamentos diferentes entre os contribuintes, que se justificam pelo objetivo almejado com a modulação do comportamento. Não é outro, pois, o entendimento de Paulo Bonavides, para quem a igualdade se consubstancia no mais alto valor de todo o sistema constitucional, tornando-se o critério supremo e imperativo de interpretação da constituição em matéria de direitos sociais (Bonavides, 2004, p. 374). Diferentes objetivos da norma tributária demandam diferentes critérios de comparação para fins de teste de isonomia.

À vista disso, a utilização da eficácia como critério para aferir a validade das normas indutoras se intensifica quando falamos de normas exonerantes. Isso porque na isenção há a alteração da produção dos efeitos da norma (COSTA, 2020, p. 312), de modo a gerar duas principais implicações: a diminuição da arrecadação e o tratamento

diferenciado entre os contribuintes. Isto é, o Estado deixa de receber uma parcela de receitas derivadas ao mesmo tempo em que um determinado grupo é atingido positivamente pelo benefício fiscal para que um objetivo maior seja alcançado por meio da manipulação dos instrumentos tributários. Assim, como impacta a fonte dos recursos de atendimento às necessidades coletivas, a necessidade da observância do alcance dos fins almejados (que fundamentam o tratamento diferenciado) pela norma se torna imprescindível.

No que se refere ao escopo do presente artigo, é dizer que, vez que o tratamento diferenciado estabelecido pela isenção a absorventes higiênicos no Estado do Pará justifica-se pela necessidade de combater às desigualdades de gênero (através da finalidade de diminuir o preço dos produtos), acaso a norma não seja capaz de dar eficácia a tal objetivo, estará eivada de invalidade.

Assim, o princípio da igualdade exige adequação entre o critério de diferenciação entre os contribuintes e a finalidade perseguida pela norma indutora (LEÃO, 2014, p.71). Nesse sentido, a isenção concedida ao Poder Público na compra de absorventes ou a inclusão desse item na cesta básica enquanto produto essencial é um fato diferenciador que se justifica pelo fim almejado, qual seja, a redução das desigualdades sociais e de gênero. Sendo assim, essa norma visa propiciar o acesso ao bem.

Sendo este o objetivo da norma, deriva-se que a sua validade está condicionada ao atendimento deste objetivo. Como leciona Schoueri¹², o emprego indutor da norma tributária “como todo direito, não pode ultrapassar os limites para o qual foi concebido”, existindo um limite decorrente da própria definição do critério finalístico da norma¹³. Portanto, conclui-se que, ao pensar política pública tributária

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Livre concorrência e tributação**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira, *Grandes Questões do Direito Tributário - vol 11*, São Paulo: Dialética, p. 251.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. RUBINSTEIN, Flávio. “O fato gerador da CPMF e as operações alheias ao sistema financeiro” In: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições para a Seguridade Social*. São Paulo:

é imprescindível que se leve em consideração medidas para garantir a eficácia da norma.

Não se defende, aqui, a aplicação irrestrita do consequencialismo: este, se levado às suas últimas consequências, implicará tamanho engessamento da tributação, que se poderá pôr em risco o próprio Estado de Direito. O que se busca, em verdade, é que a eficácia seja utilizada como critério para a aferição da validade de normas indutoras exonerantes, eis que tais normas geram (i) diferenciação entre contribuintes e (ii) diminuição da arrecadação pública, devendo ser implementadas com parcimônia e sempre em alinhamento com o objetivo extrafiscal que justifica sua existência.

Em outras palavras, se a lei tributária exonerante se justifica pela busca de um objetivo extrafiscal, então, acaso constatada a sua flagrante ineficácia na concretização desse objetivo, então deve ser colocada sob suspeita a sua validade. Tal necessidade impera pelo prestígio ao princípio da igualdade, que surge como critério para aferição da própria validade da norma.

6. A EFICÁCIA DO COMBATE À POBREZA MENSTRUAL NO ESTADO DO PARÁ: O INSUFICIENTE ENCADEAMENTO DO CONJUNTO DE NORMAS PARA GARANTIR O ACESSO AOS ABSORVENTES HIGIÊNICOS

Observa-se, conforme exposto em tópico anterior, que o Estado do Pará concedeu a isenção do ICMS nas operações realizadas com absorventes íntimos femininos, internos e externos, tampões higiênicos, coletores e discos menstruais, calcinhas absorventes e panos absorventes íntimos, NCM 9619.00.00, destinados a órgãos da Administração Pública Direta e Indireta Federal, Estadual e Municipal e a suas fundações públicas, internalizando a redação do Convênio ICMS nº 187/21.

Quarter Latin, 2007, p. 629 apud LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos.** p. 100

Contudo, a atuação do legislador paraense não se limitou à política fiscal, uma vez que foi aprovada a Lei nº 9.342/2021 que instituiu o Programa de Acesso a Produtos de Higiene Feminina e Saúde Básica, objetivando a plena conscientização acerca da menstruação, bem como acesso aos absorventes íntimos femininos, promoção da saúde, atenção à higiene e desenvolvimento social. Além disso, de forma mais específica, foi aprovada a Lei nº 10.047/2023 que criou o Programa Dignidade Menstrual nas Escolas, vinculada à Secretaria de Estado de Educação, visando a garantia da dignidade menstrual às pessoas que menstruam matriculadas nas redes estaduais de ensino.

Nota-se que as medidas adotadas pelo Estado do Pará ocorreram em três dimensões: (i) o Decreto nº 2.249/2021 isentou o ICMS na compra dos absorventes higiênicos pela Administração Pública; (ii) a Lei nº 9.342/2021 criou, no âmbito estadual, programa para promover a dignidade menstrual e o acesso aos absorventes higiênicos e (iii) a Lei nº 10.047/2023 criou, de forma mais direcionada, programa voltado à distribuição de absorvente higiênico nas redes estaduais de ensino. Desse modo, evidencia-se o encadeamento mútuo necessário para a concretização das políticas fiscais relativas ao combate da pobreza menstrual, uma vez que em um primeiro momento houve a desoneração do Estado do Pará para, em seguida, conceber programas de distribuição dos absorventes higiênicos.

Assim, no Estado do Pará, o Decreto nº 2.249/2021 é aplicado em conjunto com as normas que buscam promover a distribuição dos absorventes higiênicos. Caso haja repasse da economia tributária, trata-se de um encadeamento mútuo; o Estado é desonerado do pagamento do imposto e deve garantir a compra deste item. Isto é, o tratamento diferenciado pela concessão da isenção se justifica pelo fim almejado de garantir o acesso aos produtos de higiene feminina, que é materializado pelo Programa de Acesso a Produtos de Higiene Feminina e Saúde Básica e o Programa Dignidade Menstrual nas Escolas.

Entretanto, como demonstrado no tópico anterior deste artigo, no que toca o critério do cumprimento da finalidade é necessário apontar a problemática da falta de dados estatísticos que demonstram

a efetividade da medida e sua capacidade para, de fato, gerar um impacto no preço que possibilitará ao Estado a aquisição dos absorventes higiênicos por um custo mais baixo. Não se pode, portanto, dizer que a finalidade almejada se encontra cumprida mesmo diante da distribuição.

Em verdade, analisando o estudo realizado no Reino Unido, como se fez no tópico 4 desse artigo, observou-se que a política de isenção é ineficaz em impactar o preço dos produtos, além de ser cara aos cofres públicos.

Assim, uma vez que o tratamento diferenciado estabelecido pela isenção tributária para absorventes justifica-se, como exposto no tópico 5 deste artigo, pelo seu objetivo constitucionalmente previsto de combate às desigualdades, não sendo a norma eficaz em concretizar tal objetivo, pode-se concluir pela sua invalidade, caso se apure que a finalidade extrafiscal da norma não vem sendo atendida.

A política tributária ineficaz, que reduz a receita, deve ser afastada inclusive para custear a política eficaz de distribuição, que aumenta a despesa.

7. CONCLUSÃO

Neste artigo, pretendeu-se responder ao questionamento: *à luz do princípio o princípio da igualdade e redução das desigualdades sociais, pode-se afirmar que normas tributárias extrafiscais que desoneram absorventes higiênicos, se ineficazes em cumprir seu objetivo extrafiscal de impactar o preço do produto, são válidas?* Assim, buscou o presente trabalho analisar a validade das normas que isentam absorventes higiênicos, utilizando como critério de validade aeficácia da norma na consecução de seu objetivo extrafiscal.

Como destacado ao longo do trabalho, os motivos para isso são inúmeros: no mesmo sentido das reflexões de Martha Toribio Leão, o artigo traz foco à importância de que sejam definidos limites para a utilização da tributação como instrumento para alterações na ordem econômica e social vigente.

Observando o objetivo das medidas extrafiscais que buscam combater a desigualdade de gênero por meio da diminuição da tributação sobre absorventes higiênicos, o artigo demonstra a importância de analisar a eficácia dessas normas – que, afinal, implicam gasto público (no modalidade de gasto tributário). Como demonstrado, múltiplos estudos realizados a respeito de políticas (extra)fiscais para impactar preço de produtos considerados “básicos” partem da premissa de que há repasse da economia tributária para o preço final ao consumidor, embora, como exposto, isso nem sempre se concretize. Destacam-se os estudos empíricos de Dan Neidle e Rita de la Feria que demonstraram a ineficácia da isenção para absorventes higiênicos concedida no Reino Unido em impactar o preço desses produtos.

Sendo assim, o artigo buscou, primeiramente, definir o que são normas tributárias extrafiscais e o regime jurídico a elas aplicável. Então, passou a demonstrar que as normas tributárias que desoneram absorventes higiênicos são normas tributárias de caráter extrafiscal (dentre elas, o Decreto nº 2.429/2022, que isenta absorventes higiênicos no Estado do Pará). Considerou, também, o mecanismo utilizado pela legislação paraense, de isentar os produtos tão somente quando destinados à aquisição pela própria administração pública.

Por fim, havendo sido estabelecido que (i) o Decreto nº 2.429/2022 é norma tributária indutora; (ii) a eficácia é critério para o controle das normas tributárias indutoras; (iii) a isenção estabelecida no Decreto nº 2.429/2022 é conjugada com outras medidas estabelecidas pelo poder legislativo estadual, as quais buscam dar eficácia ao objetivo extrafiscal de redução das desigualdades; conclui-se que a norma paraense é inválida.

Reconhece-se que o presente artigo possui como fraquezas a ausência de estudo econômico realizado no Brasil que analise o impacto das desonerações no preço dos absorventes, que foi contornada com a aplicação de estudos realizados no exterior. Além disso, não leva em consideração outros critérios de validade, tendo como escopo tão somente a eficácia. Assim, o artigo abre espaço para que outras pesquisas sejam desenvolvidas nesse sentido, trazendo foco à essa discussão e possibilitando que outras pesquisadoras ampliem o

trabalho e deem robustez à tese, que pode se desdobrar inclusive para a análise de outros benefícios fiscais.

Nada obstante, entende-se que essas colocações são relevantes, eis que não foram encontrados outros artigos que partam da premissa de que não há repasse da economia tributária no preço ao consumidor final. Dessa forma, busca-se acrescer às reflexões jurídicas relacionadas ao controle das normas tributárias extrafiscais exonerante ou até mesmo acrescer aos debates legislativos na produção de normas eficazes em seus objetivos extrafiscais, conjugando a isenção com outras medidas que levem ao alcance de suas finalidades.

Em resumo, reconhecendo-se a importância da utilização de normas tributárias indutoras para a consecução e efetivação do objetivo constitucional de redução das desigualdades, o presente artigo pretende buscar a melhor forma de garantir o uso consciente da norma indutora exonerante, que acarreta diminuição da arrecadação pública, contribuindo para o estudo do *modo* de desenvolver tal política fiscal. Entende-se necessária a aplicação do critério da eficácia para o controle sobre a utilização da tributação como instrumento extrafiscal. Conclui-se pela necessidade de que a norma tributária exonerante, que possua natureza indutora, seja eficaz na consecução de seu objetivo extrafiscal, para que seja considerada válida.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS nº 187, de 20 de outubro de 2021**. Concede isenção do ICMS nas operações com mercadorias destinadas a órgãos da Administração Pública Direta Federal, Estadual e Municipal. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2021/CV187_21

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

LEÃO, Martha Toribio. **Critérios para o controle das normas tributárias indutoras: uma análise pautada no princípio da igualdade e na importância dos efeitos.** Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2014.

LEGENDRE, Julian. FIGUEROA, Eric. **States That Still Impose Sales Taxes on Groceries Should Consider Reducing or Eliminating Them.** Abril de 2020. Disponível em: <https://www.cbpp.org/research/state-budget-and-tax/which-states-tax-the-sale-of-food-for-home-consumption-in-2017>.

NEIDLE, Dan. Tax Policy Associates. **How the abolition of the “tampon tax” benefited retailers, not women.** 10 de Novembro de 2022.

Disponível em: <https://www.taxpolicy.org.uk/2022/11/10/tampontax/>

OCDE. **Tax Policy working papers.** Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-policy-working-papers.htm>

PARÁ. Lei nº 9.342, de 11 de novembro de Institui e define diretrizes para programa de acesso a produtos de higiene feminina e saúde básica, além da conscientização e educação sobre a menstruação. Disponível em <https://leisestaduais.com.br/pa/lei-ordinaria-n-9342-2021-para-institui-e-define-diretrizes-para-programa-de-acesso-a-produtos-de-higiene-feminina-e-saude-basica-alem-da-conscientizacao-e-educacao-sobre-a-menstruacao>

PARÁ. Decreto nº 2.429, de 10 de junho de 2022. Altera dispositivos do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, aprovado pelo Decreto no 4.676, de 18 de junho de 2001. Disponível em <https://semas.pa.gov.br/legislacao/files/pdf/146198.pdf>

PARÁ. Lei nº 10.047, de 06 de setembro de 2023. Cria o Programa Dignidade Menstrual nas Escolas, vinculado à Secretaria de Estado de Educação (SEDUC). Disponível em <https://leisestaduais.com.br/pa/lei-ordinaria-n-10047-2023-para-cria-o-programa-dignidade-menstrual-nas-escolas-vinculado-a-secretaria-de-estado-de-educacao-seduc>

PICOS-SANCHÉZ, Fidel. Consumption Taxation as an Additional Burden on Labour Income. **OECD Taxation Working Papers.** n.7,

novembro, 2011. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-taxation-as-an-additional-burden-on-labour-income_5kg3h0t4xlq4-en

REINO UNIDO. **Tampon tax abolished from today**. HM Treasury. 01 de janeiro de 2021. Disponível em <https://www.gov.uk/government/news/tampon-tax-abolished-from-today>

ROCHA, Isabelle. **Tributário e Gênero: como o Imposto de Renda da Pessoa Física afeta as desigualdades entre homens e mulheres**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e tributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira, *Grandes Questões do Direito Tributário - vol 11*, São Paulo: Dialética.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SURREY, Stanley. **Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: a Comparison with Direct Government Expenditures**. Harvard Law Review. V. 83. N.4. Fevereiro, 1970.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **O direito financeiro e a redução das desigualdades**. 1. ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'plácido, 2020.

POLÍTICA TRIBUTÁRIA E GÊNERO: A PEC Nº 45/2019 E O PAPEL DA FISCALIDADE NA EQUIDADE DE GÊNERO

Ana Flávia Figueiredo Barbosa¹

Alexandre Coutinho da Silveira²

RESUMO

O presente artigo objetiva investigar a relação entre a tributação e as desigualdades de gênero, tendo em vista os principais impactos no que tange às atuais mudanças propostas pela aprovação da PEC nº 45/2019, a também denominada “Reforma Tributária”. Primeiramente, faz-se necessário analisar as principais problemáticas do sistema tributário brasileiro vigente sob aspectos como a regressividade e seus efeitos quanto a desigualdade social, composição fragmentada da receita, conjuntamente associado a legislações complexas, os quais são fatores para a manutenção da desigualdade de gênero no país. Ademais, busca-se analisar as principais alterações do sistema tributário brasileiro vigente, quais sejam, simplificação do regime, revisão de alíquotas, busca pela eliminação de distorções e a inclusão de aspectos fundamentais de impacto da legislação dos tributos na promoção da igualdade de gênero a fim de apresentar a

¹ Graduanda do curso de Direito da Universidade Federal do Pará. Bolsista PIBIC/FAPESPA. E-mail: anabarbosa257@gmail.com.

² Doutor pela Universidade Federal de São Paulo. Mestre pela Universidade de São Paulo. Professor de Direito Tributário e Financeiro na Universidade Federal do Pará – UFPA. E-mail: alexandresilveira@ufpa.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8218-7336>.

compatibilidade das mudanças nas normas tributárias e diagnosticar sua correspondência aos objetivos constitucionais, principalmente no que tange a igualdade. Conclui-se que as mulheres são as mais afetadas pelas problemáticas da tributação devido, principalmente, a manutenção da regressividade e a tributação sobre produtos consumidos majoritariamente pelo público alvo feminino, como aqueles associados à economia doméstica, à higiene menstrual e aos bens atinentes ao trabalho de cuidado. Quanto aos aspectos de mudanças da Reforma Tributária e a equidade de gênero, tem-se que há previsão de alterações positivas no cenário, uma vez que foi incluída a necessidade de atenção à tributação e aspectos de promoção de igualdade entre homens e mulheres, possibilitando que, junto a legislação complementar, as mulheres passem a ser vistas sob a perspectiva da tributação.

Palavras-chave: tributação, gênero, desigualdades, Reforma Tributária.

INTRODUÇÃO

A problemática da desigualdade é associada a inúmeros aspectos no Brasil, haja vista sua construção histórica e social atrelada à formação do país em diversos momentos de sua construção. Nesse cenário, diversas são as discussões acerca do posicionamento do Estado Democrático de Direito no Brasil e seus instrumentos políticos, financeiros e sociais ante o quadro de disparidades, sejam sociais, econômicas, raciais e de gênero.

Em que pese a constitucionalização de direitos sociais e objetivos constitucionais fundamentais, como o combate às desigualdades sociais e o direito fundamental à igualdade³, a busca pelo desenvolvimento nacional, seja no aspecto social ou financeiro, coaduna-se a um paradoxo

³ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; (...)”. BRASIL. Constituição (1988). Constituição

em seu funcionamento, uma vez que a atual disposição estrutural do país possui a desigualdade quase como componente integrante de seu *status quo*, em que crescimento e desenvolvimento socioeconômico encontram-se em segundo plano. Outrossim, destaca-se o papel fiscal do tributo e sua associação com os setores sociais e econômicos do país devido ao objetivo principal de arrecadar e financiar o país, ratificando o papel social do tributo⁴ e sua importância enquanto elemento de mitigação para as problemáticas do cenário social.

Noutro ponto, cumpre destacar quais seriam os mecanismos disponíveis a fim de dirimir tais dificuldades quanto ao quadro de desigualdade enfrentado no Brasil. O investimento em políticas públicas incorre, sobretudo, em dispêndio, o que está diretamente associado ao papel dos tributos e sua interseccionalidade com outros setores sociais e econômicos, que, se em consonância, aumentam a arrecadação e financiamento do país. Dessa forma, as despesas públicas, sob a esfera de políticas públicas, estão diretamente atreladas às formas de tributação enquanto instrumento de mitigação do cenário social do país.

A partir da Constituição de 1988, o sistema tributário brasileiro torna-se elemento fundamental do Estado desempenhando um papel crucial em seu funcionamento e desenvolvimento, especialmente sobre a ótica de suas funções, com destaque para o papel de mecanismo fundamental na arrecadação. Além disso, ao abordar o papel dos tributos, torna-se evidente que sua configuração é um instrumento relevante na concretização dos direitos e objetivos constitucionais, independentemente do sistema social e político adotado.

Nessa toada, este artigo se propõe a analisar as Propostas de Emenda à Constituição nº 45/2019 e nº 110/2019, originárias da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, respectivamente, ambas inseridas no

da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

⁴ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. pg. 21; ORAIR; GOBBETI, Rodrigo e Sérgio. **Reforma Tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate**. Novos Estudos CEBRAP. São Paulo, v37n02, p. 213-244. Maio-Agosto, 2018.

contexto da “Reforma Tributária”, com ênfase nos aspectos tratados com relação a busca pela igualdade de gênero e combate às problemáticas enfrentadas pelas mulheres no que tange a tributação, buscando ponderar sobre os aspectos positivos e negativos dessas propostas quanto ao objetivo constitucional de promoção da igualdade, principalmente de gênero, e garantia de direitos, ambos associados à justiça fiscal.

Em um primeiro momento, será buscada a compreensão das problemáticas advindas da estrutura tributária brasileira, destacando-se a regressividade fiscal e a tributação do consumo e sua correspondência com as desigualdades sociais, enfaticamente, de gênero.

Além disso, serão analisados os principais pontos de mudança propostos pela reforma, concentrando-se especialmente nos instrumentos elecandos que, potencialmente, impactam na redução das desigualdades de gênero. A metodologia adotada envolveu uma análise jurídico-legislativa, utilizando doutrina, artigos científicos e consulta à legislação, visando identificar os aspectos qualitativos das mudanças propostas, especialmente no que se refere à redução das desigualdades de gênero e à justiça fiscal.

Conclui-se que, a proposta aprovada apresenta avanços quanto à simplificação da tributação e arrecadação com potencialidades de redistribuição, principalmente por apresentar mudanças necessárias associadas à promoção da igualdade de gênero como parâmetro de implantação das alterações, bem como instrumento de acompanhamento de eficiência da tributação. Importante ressaltar que, apesar de possíveis lacunas presentes nos moldes da reforma, há destaque para os ganhos positivos da possível implementação do *cashback* e tratamento diferenciado a produtos consumidos majoritariamente pelo público feminino.

1. POLÍTICA TRIBUTÁRIA SEM GÊNERO E A REALIDADE BRASILEIRA: O IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE A DESIGUALDADE DE GÊNERO

O sistema tributário brasileiro tem suas características e problemáticas conhecidas, estudadas e debatidas constantemente, principalmente

quanto ao entendimento firmado acerca da regressividade, aplicação e uso da tributação indireta sobreposta a outros instrumentos equitativos como medidas tributárias (Lazzari e Lécio, 2019; Orair; Gobetti, 2018). Não obstante, há que se falar na contradição entre o caráter regressivo adotado pelo sistema e as proposições e imposições acerca dos objetivos e princípios constitucionais, os quais devem ser inerentes ao modelo de estado proposto, como igualdade, justiça tributária fiscal e redistributividade.

A alta complexidade do sistema atual tributário brasileiro é ocasionada pela inoperância e ineficiência, em que seu funcionamento tem como base a cumulatividade, regressividade e a preponderância do modelo de tributação sobre o consumo. Dessa maneira, tem-se, sobretudo, uma atuação tributária desproporcional e desigual ao permitir e conduzir a manutenção das desigualdades entre as diversas camadas sociais.

Tais problemáticas são evidenciadas pela preponderância dos tributos regressivos que incidem, sobremaneira, desproporcionalmente em relação à renda e às possibilidades financeiras à medida que não há a consideração da capacidade contributiva com relação a tributação (Lazzari, Lécio, 2019). Assim, a regressividade permite que os tributos não acompanhem de maneira proporcional sua incidência, o que contribui para grandes concentrações de renda e distribuição dos ônus a camadas inferiores.

Noutro ponto, destaca-se a complexidade do sistema tributário brasileiro, que apesar da alta carga tributária, possui baixos níveis de redistribuição, somado a composição, em sua grande maioria, pela tributação sobre a circulação de bens e serviços, sobre a folha salarial e os lucros das empresas. Em contrapartida, tem-se um baixo peso sobre a tributação direta de maneira proporcional⁵. Isso ocorre principalmente por três motivos: (i) há uma dependência dos tributos incidentes sobre o consumo; (ii) baixa importância da tributação sobre

⁵ ORAIR; GOBETTI, Rodrigo e Sérgio. Reforma Tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. Novos Estudos CEBRAP. São Paulo, v37n02, p. 213-244. Maio-Agosto, 2018.

a renda e tratamentos diferenciados aos rendimentos de capital (iii) baixa tributação sobre a propriedade⁶. Assim sendo, a associação entre regressividade, complexidade e multiplicidade dos tributos permite que o contexto de desigualdades seja mantido e acentuado.

Nesse sentido, diante da constatação das problemáticas oriundas do atual modelo de tributação, cabe a análise de quais grupos são devidamente afetados pela desproporção de tributos e sobre como a tributação atua de maneiras distintas em determinados segmentos quanto a homens e mulheres.

Historicamente, aspectos relacionados à desigualdade sob a ótica de gênero são reflexo da divisão sexual e social do trabalho entre homens e mulheres, como o patriarcado⁷, tendo-se assim a desvalorização e subjugação do gênero e trabalho feminino a uma posição em lugar inferior. A manutenção do status subalterno imposto à mulher e dominação a ela exercida pela figura masculina possui associação direta e indireta às constantes violações aos direitos e garantias da mulher enquanto sujeito de direito, seja na forma de violência explícita ou simbólica, o que reflete de diversos modos na vivência conjunta ao modelo de Estado adotado pelo país. Desta feita, faz-se necessário o debate para além da construção de políticas no enfrentamento à desigualdade de gênero, devendo ser destacado também quanto à ótica da tributação. Assim, tal discussão busca tratar o Direito Tributário com o recorte transversal adequado, em que a busca por seu uso instrumental deve partir do tratamento desigual àqueles grupos que se encontram em situações desiguais, o que se faz fundamental para associação entre os princípios de capacidade contributiva, isonomia e seletividade, conforme apontado por Piscitelli *et al*:

⁶ LAZZARI, Eduardo. *Sistemas Tributários Regressivos em Democracias Desiguais: o caso brasileiro*. São Paulo, 2021.

⁷ De acordo com Luiza Menezes (apud Lerner, 2023, p. 18), “Patriarcado, em sua definição mais ampla, significa a manifestação e institucionalização da dominância masculina sobre as mulheres e crianças na família e a extensão da dominância masculina sobre as mulheres na sociedade em geral. A definição sugere que homens têm o poder em todas as instituições importantes da sociedade e que mulheres são privadas de acesso a esse poder”.

(...) Diante disso, um olhar mais atento para o direito tributário é fundamental. O tratamento desigual àqueles e àquelas que se encontram em situação desigual é imperativo constitucional que se coaduna com os princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da vedação do confisco e da seletividade. Princípios que as instituições brasileiras abraçaram quando se previu, constitucionalmente, a dignidade da pessoa humana como fundante de nossa sociedade e a estrutura de um Estado Social e Democrático de Direito.

Para mais, quando associado ao sistema tributário brasileiro, tem-se que as mulheres são, sobremaneira, demasiadamente oneradas pelas problemáticas intrínsecas do regime de tributação adotado pelo país. O debate acerca das mudanças propostas pela reforma tributária deve encarar que seu papel é uma ferramenta fundamental para moldar a estrutura econômica da sociedade e do comportamento estatal adotado⁸. Contudo é imperativo avaliar seus impactos diferenciados em diversos segmentos da sociedade, o que inclui aspectos referentes à equidade entre homens e mulheres. Este artigo, ao abordar a interseção entre a reforma tributária e a desigualdade de gênero destaca como as mudanças nos sistemas fiscais podem afetar as mulheres de maneira desproporcional, positiva ou negativamente. Ao examinar este tema, busca-se não apenas compreender as potenciais disparidades, mas também propor considerações essenciais para garantir que as reformas promovam a equidade de gênero.

⁸ “(...) Nesse contexto, é importante destacar que tratar da desigualdade de gênero, como aqui proposto, produz efeitos mais amplos no enfrentamento aos desafios com os quais se depara a sociedade brasileira em relação a questões de raça e de classe social, por seu caráter transversal. Com efeito, construir um sistema tributário que atue positivamente sobre as desigualdades que atingem as mulheres é medida que, ao abarcar a mulher negra e a mulher pobre, automaticamente contribui para o combate do racismo estrutural e da desigualdade social aviltantes que permeiam nossa sociedade.” PISCITELLI, T. et. al. Reforma tributária e desigualdade de gênero. São Paulo: Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional em Direito, 2020. p. 9.

Segundo o IPEA, na análise do cumprimento e desenvolvimento de políticas públicas dispostas aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da Agenda 2030 da ONU, com relação ao objetivo de alcance de igualdade de gênero, tem-se uma análise quanto a eliminação da desigualdade na divisão sexual do trabalho remunerado e não remunerado, em que há uma proporção maior de tempo gasto em trabalho doméstico não remunerado e cuidados, por sexo, idade e localização que, evidentemente, o tempo dispendido em atividades domésticas é realizadas por mulheres em todas as idades e em sua maioria produzido por mulheres negras, representando que o trabalho doméstico não remunerado e com os cuidados com os filhos permanece sendo realizado pelas mulheres⁹, as quais estão inseridas na permanência da cultura patriarcal e sexista brasileira. Sendo evidente que na permanência da lógica doméstica associada às mulheres no que tange aos serviços e cuidados, a tributação sobre o consumo, caracterizadamente regressiva, atua de maneira desproporcional.

Conforme apontado pelo relatório da Oxfam Brasil, a carga tributária brasileira, em 2014, detinha 76% de sua composição sobre o consumo e o trabalho, sendo a mais atual entre os países da OCDE. Em contrapartida, a tributação sobre a propriedade e os ganhos auferidos pelo capital equivale a 7,4% do PIB¹⁰. Com a localização e identificação dos compositores das camadas mais baixas da sociedade – mulheres e negras – tem-se que a tributação sobre o consumo tem como referência marcadores sociais e econômicos evidentes. Desta feita, tem-se o ônus tributário proporcionalmente maior sobre camadas

⁹ Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Indicadores Brasileiros para os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável. Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br/objetivo5/indicador541>. Acesso em: 14 jan. 2024.

¹⁰ OXFAM BRASIL. Direitos Humanos em tempos de austeridade. Estudo realizado em parceria com a Oxfam Brasil, Inesc e CERS apresentado em audiência publicada no dia 14 de dezembro de 2017 na Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/noticias/teto-de-gastos-estudo-revela-queda-de-ate-83-em-politicas-publicas-para-area-social/>. Acesso em: 14 jan. 2024.

sociais mais baixas, nas quais encontram-se a maioria das mulheres. À exemplo, segundo dados da mostra de estudo do Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC –, uma mulher beneficiada com o Programa Bolsa Família compromete aproximadamente 32% de sua renda com impostos indiretos¹¹.

Noutro ponto, segundo o Retrato das Desigualdades de Gênero e Raça¹², pelo IPEA com base nos dados da PNAD, as mulheres trabalham em média 7,5 horas a mais que os homens. Com relação aos rendimentos, as mulheres auferem, de maneira inversamente proporcional, menor renda à medida que o trabalho doméstico despendido é maior. Entre aquelas com renda de até um salário mínimo, 94% dedicavam-se às tarefas domésticas contra 79,5% entre as mulheres com renda superior a oito salários mínimos¹³. À medida que há um tratamento tributário diferenciado, mulheres contribuintes pagam maiores alíquotas de impostos sobre renda, em que os rendimentos tributáveis são compostos, em maior parte, por rendas provenientes do trabalho, têm-se que a tributação sobre a renda impacta, em grande demasia, a camada de mulheres que possuem trabalhos diversos, uma vez que a grande parte dos rendimentos isentos é composto por lucros e dividendos¹⁴. Dessa forma, a penalização pela tributação tem

¹¹ Relatório “Um país sufocado: balanço do Orçamento Geral da União 2020”, 2021, p. 91. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2021/04/BGU_Completo-V04.pdf. Acesso em: 14 jan. 2024.

¹² Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Retrato das Desigualdades de Gênero e Raça. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/retrato/>. Acesso em: 13 jan. 2024.

¹³ PNAD CONTÍNUA 2018: Em 2018, mulher recebia 79,5% do rendimento do homem, Agência IBGE Notícias, [S.I.], 08 mar. 2019. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/23923-em-2018-mulher-recebia-79-5-do-rendimento-do-homem>. Acesso em: 12 jan. 2024.

¹⁴ VICELI, C. P.; AVILA, R. I. Tributação e desigualdade de gênero e classe: um olhar a partir do IRPF e POF. 2023. Disponível em: https://enep.sep.org.br/uploads/1727_1678318039_SEP_2023_COM_ID_pdf_ide.pdf. Acesso em: 13 jan. 2024.

um recorte determinante à medida que impacta indivíduos presentes em camadas economicamente mais baixas, compostas, em grande medida, por mulheres, e pela grande tributação sobre o consumo e isenção dos rendimentos auferidos pelos mais ricos, determinando a presença da regressividade brasileira.

Outrossim, segundo Vieceli e Avila (2023), em uma análise acerca da tributação de renda quanto ao IRPF e desigualdade de gênero, a distinção de sexos na análise da renda demonstra que não há ordenação pelos rendimentos totais, apenas pelos tributáveis, o que abarca os rendimentos salariais. Além disso, segundo os autores, demonstra-se que as mulheres pagam uma alíquota maior de imposto de renda em quase todas as faixas salariais apresentadas pela Receita Federal do Brasil (RFB), com exceção das duas faixas entre 160 a 240 salários mínimos e 240 e 320, em que as alíquotas conferidas aos homens estão acima da apresentada por mulheres. Para além disso, segundo dados da RFB, em 2020, a composição de declarações de renda conjuntas eram 91% masculinas e 9% sendo declaradas por mulheres¹⁵. Isto posto, resta evidente que há um tratamento diferenciado relacionado às mulheres quanto a renda no Brasil, em que as maiores rendas apresentadas são por homens e a problemática de declaração de rendas conjuntas dificulta uma análise concreta acerca do impacto da regressividade do imposto de renda sobre aspectos de gênero, implicando em uma perda de decisões favoráveis a deduções às famílias chefiadas unicamente por mulheres, por exemplo.

Ainda sobre os vieses de tributação e renda, em que há aplicação distinta aos papéis de homens e mulheres, conforme Menezes apud *UM Women e Internacional Centre for Tax and Development (ICTD)*, é apontado que as mulheres do Sul Global são as principais afetadas pela tributação tendo em vista as diretrizes de tributação indireta

¹⁵ Conforme apontado por Luciana Grasso a desigualdade entre homens e mulheres no imposto de renda, em que 42% dos declarantes são mulheres e de renda declarada individualmente apenas 36% são mulheres. Entre rendimentos tributáveis a diferença entre homens e mulheres é de 1,5 vez e isentos de 2,2 vezes. Política Fiscal e Gênero, 2020.

prevalecerem, em que suas matrizes de desenvolvimento possuem enfoque no consumo¹⁶.

Com relação às desigualdades de participação plena e efetiva das mulheres em igualdade de oportunidades e liderança, que ocorreu com a análise do ano de 2018, tem-se que a proporção de assentos ocupados por mulheres em parlamentos nacionais e governos locais é ínfimo quando comparado ao número de mulheres predominantes no país, com a proporção de 16,3 mulheres brancas na Câmara dos Deputados e 19 de mulheres negras¹⁷. Outro ponto de destaque, diz respeito ao número de mulheres nordestinas que ocupam lugares ocupados na Câmara dos Deputados, estados como Ceará, Rio Grande do Norte, Paraíba, Pernambuco e Alagoas, possuem apenas 1 lugar ocupado por mulheres¹⁸. Dessa forma, tem-se que o acesso ao espaço democrático e de relevância para decisões políticas ainda enfrenta uma estimativa desigual quanto a representatividade efetiva às mulheres, o que dificulta e inviabiliza a inserção feminina em debates de pautas temáticas sobre gênero, dificultando sua inclusão em mudanças propostas em reformas, bem como não tenham suas realidades afetadas pela estrutura regimental, seja positivo ou negativamente, analisadas e não sendo agregadas ao conceito de multidimensionalidade dessas propostas¹⁹.

¹⁶ MENEZES, L. M. O. Tributação e desigualdades de gênero e raça: vieses de gênero na tributação sobre produtos ligados ao trabalho e cuidado à fisiologia feminina, 2023, p. 19. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/53343/4/Disserta%3a7%3a3o_Luiza%20Machado%20de%20Oliveira%20Menezes_TRIBUTA%3%87%3%83O%20E%20DESIGUALDADES%20DE%20G%3%8aNERO%20E%20RA%3%87A.pdf. Acesso em: 15 jan. 2024.

¹⁷ Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br/objetivo5/indicador551>. Acesso em: 27 jan. 2024.

¹⁸ Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br/objetivo5/indicador551>. Acesso em: 27 jan. 2024.

¹⁹ Segundo Junqueira, os conflitos gerados pelas diferentes propostas embasam divergências multidimensionais e clivagens políticas simultâneas, o que impede a formação de uma coalizão favorável à reforma. JUNQUEIRA,

Diante do quadro inerente de desigualdade de gênero no Brasil, marcado social e historicamente, deve-se, prioritariamente, analisar os aspectos tributários de tais disparidades, uma vez que, o regime tributário vigente apesar de apresentar problemáticas associadas às desigualdades, este também cumpre papel fundamental de arrecadação ao país em seu aspecto fiscal e cumpre determinadas demandas em sua extrafiscalidade²⁰.

Tem-se o contraponto com relação a uma falsa neutralidade tributária e o sustento do regime tributário brasileiro com marcadores fundamentais, quais sejam: de gênero, raça e recorte social, princípio este dominante e que, segundo Machado (2023), impõe que as decisões sobre o objeto do tributo e seu fato gerador são neutras em relação a distinção entre homens e mulheres. Contudo, a partir da relação incontroversa do sistema tributário inserido em um modelo de estado composto por fatores e aspectos de origem social e histórica distintos, não há que se falar em neutralidade, em que sua atuação perpassa pelos diversos vieses construtivos que estruturam a complexidade da sociedade brasileira. Conforme Schoueri (2011, apud Silveira, 2020, p. 21), não se cogita a possibilidade de um tributo efetivamente neutro, tendo em vista que cabe ao legislador ponderar os efeitos econômicos de suas medidas, utilizando-se das normas tributárias, bem como de outros meios para

Murilo. O Nó da Reforma Tributária no Brasil (1995-2008). São Paulo, RBCS, Vol. 30 nº 89, outubro 2015.

²⁰ A relação entre tributação e desigualdade de gênero não é trivial e deve ser analisada a partir do papel que o exercício da tributação exerce nos Estados modernos. A obtenção de receitas via imposição tributária é demanda necessária ao financiamento das necessidades públicas e, em sentido mais amplo, dos direitos e garantias conferidos aos cidadãos. Em poucas palavras, isso implica afirmar que a existência material do Estado é dependente da receita tributária: se, de um lado, a vontade de organização coletiva formalizada na concessão de autoridade jurídica a determinadas instituições constitui o arcabouço formal do Estado, a existência de tributos é responsável por sustentar materialmente essas mesmas instituições. Disponível em: <https://images.jota.info/wp-content/uploads/2020/12/reforma-e-gecc82nero-final-2.pdf?x65737>

alcançar a indução do comportamento dos agentes econômicos, visando às finalidades próprias. Além disso, segundo Silveira (2022), a ideia de neutralidade tributária conduz à vedação do uso dos instrumentos tributários como meios de buscar a redução das desigualdades, o que impacta negativamente na promoção de igualdade de gênero.

Diante do quadro analisado, cumpre analisar os vieses implícitos e explícitos associados a discriminação contra as mulheres no sistema tributário brasileiro, os quais, segundo Janet Stotsky (1996), no *paper* “Gender Bias in Tax System”, que as formas explícitas de tratamento diferenciado entre homens e mulheres são aquelas determinadas pelo Direito e suas regulações e as implícitas são provenientes pelos tratamentos sociais e econômicos diferenciados²¹. Segundo a autora, os aspectos implícitos são encontrados na relação da tributação com os papéis de gênero, principalmente aqueles impostos por meio de tarefas não remuneradas, trabalhos domésticos e aqueles referentes ao cuidado.

Dessa forma, tem-se, uma contrapartida ao princípio da neutralidade, a abordagem clássica utilizada pelas normas tributárias, em que os impostos devem buscar a menor alteração possível nas decisões econômicas, estatais ou individuais, vez que se busca a dicotomia entre fisco e contribuinte, segundo levantamento realizado pelo Diário Nordeste (2023), mulheres pagam proporcionalmente mais impostos na comparação com os homens, desde a dedução da pensão alimentícia no imposto de renda até o consumo de bens essenciais²²

²¹ “Gender bias may take both explicit and implicit forms. Explicit forms are specific provisions of the law or regulations that identify and treat men and women differently. Implicit forms are provisions of the law and regulations that, because of typical social arrangements and economic behavior, tend to have different implications for men than for women. Although explicit discrimination is certainly intentional, implicit discrimination may be both inadvertent and intentional.” Stotsky, Janet. 1996. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/001/1996/099/article-A001-en.xml>. Acesso em: 14 jan. 2024.

²² Estudo realizado pela Revista de Pesquisa Fapesp acerca da “Carga Tributária reforça desigualdade de gênero”, 2022. Disponível em: <https://revistapesquisa.fapesp.br/carga-tributaria-reforca-desigualdade-de-genero/>. Acesso em: 20 jan. 2024.

- tendo em vista a sobreposição da tributação indireta - o que tem ampliado a já citada desigualdade econômica entre ambos. Isto posto, a carga tributária reforça a desigualdade de gênero, desde o consumo de bens essenciais, com o sobrepreço de determinados produtos e por arcarem majoritariamente com as despesas familiares enquanto chefes de família, ao imposto de renda.

2. REFORMA TRIBUTÁRIA E ALTERAÇÕES: INVERSÃO DA DESIGUALDADE DE GÊNERO

Na avaliação do sistema tributário, deve-se analisar se as capacidades têm sido eficientes em cumprir seu alinhamento constitucional, principalmente sobre o aspecto do objetivo de igualdade enquanto Estado de Democrático de Direito. Entre as mudanças debatidas pela Reforma Tributária, buscando-se sair do estado de inércia ocasionado pelas problemáticas atuais estigmatizantes, a alta regressividade da tributação, no entanto, não foi pautada no texto aprovado na Câmara. Sobretudo, a reforma trata da simplificação dos tributos por meio da unificação de impostos - IBS e CBS - a fim de dirimir as complexidades e facilitar declaração e arrecadação acerca da carga tributária no país.

De modo geral, a principal proposição da PEC é de substituição de impostos por meio de um IVA Dual, criando-se o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). O IBS ocorrerá sobre o consumo e com projeção a neutralidade e progressividade fiscal, tendo como competência os níveis estaduais e municipais, estando em sua composição os atuais ICMS e ISS. Quanto ao CBS será de competência federal e composto por PIS e Cofins. A reforma propõe ainda a substituição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) pelo Imposto Seletivo (IS) de caráter extrafiscal.

Entre as principais características do IVA Dual estão a aplicação de uma base ampla e alíquota única incide sobre bens e serviços, tangíveis, intangíveis, importação, produtos digitais, e uma alíquota única

sobre determinados bens e serviços. Quanto a base de cálculo, o IVA não comporá sua própria base, bem como não haverá incidência dos tributos atuais na base de cálculo do IVA proposto durante os períodos transitórios. Além disso, outras características fundamentais são a não cumulatividade e o recolhimento no destino, ambas tentativas de resolução de atuais problemáticas do sistema tributário vigente.

Dentre os impactos econômicos e sociais, destaca-se que a implementação da devolução, na espécie trajada de *cashback*, uma das propostas da reforma a fim de atender aspectos de redistribuição efetiva, especialmente aqueles em situação de vulnerabilidade econômica, tem-se que o benefício seria destinado a R\$ 72,3 milhões de pessoas com um custo anual de R\$ 9,8 bilhões, em que 85% do valor deve ficar com famílias de renda até um salário mínimo²³. Outrossim, perfaz-se que, entre os beneficiários, 72% são pessoas negras e 57%, mulheres. Destaca-se também que haveria uma redução de preços para as famílias de renda baixa e média, equivalente a 84% das famílias brasileiras. Além disso, constatou-se que haveria aumento de consumo para 89% das famílias²⁴, em que aqueles com renda per capita de até um salário mínimo, terão um aumento de 21% de beneficiados com o *cashback*. Quanto a outros aspectos qualitativos do sistema de devolução de imposto para as famílias de baixa renda, especialmente mulheres, destaca-se que deverão ser atendidas mais às mulheres, as quais são as principais chefes de famílias no Brasil, em que, segundo o IPEA, 35% das famílias têm como responsável pelo domicílio uma

²³ CENTRO DE CIDADANIA FISCAL, Nota Técnica: Isenção personalizada no âmbito do IBS, 2021.

Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2021/05/NT-IBS-P_pof_2017_para_publicacao.pdf. Acesso em: 21. out. 2023.

²⁴ PRA SER JUSTO: REFORMA TRIBUTÁRIA. Como *cashback* do imposto pode ajudar a reduzir a desigualdade no Brasil - Uma análise dos impactos econômicos e sociais da devolução de tributos com dados inéditos, 2023. Disponível em: https://praserjusto.com.br/wp-content/uploads/2023/09/VF-I-Estudo-Cashback-PSJ-I-2023_Digital_2_Patroci%CC%81nios.pdf. Acesso em: 10 jan. 2024.

mulher. Outrossim, caracteriza-se mulher chefe de famílias como aquela que trabalha em casa e possui emprego, dividindo-se entre trabalho e cuidados com a casa, ganhando menos e trabalhando mais²⁵.

Dessa forma, os impactos positivos com relação a uma reforma tributária associada ao *cashback* representa um ganho de eficiência econômica e combatente às desigualdades, pois a focalização da desoneração com critério de renda e consumo tende a proporcionalidade devida, principalmente com relação às mulheres, que representam, em sua maioria, chefes de famílias.

Segundo o mesmo estudo realizado pelo Grupo “Pra ser justo”, quanto a mudanças no cenário econômico, tem-se uma tendência de aumento no consumo para 84% das famílias brasileiras, aquelas entre 0 e 8 salários mínimos, e 89% para famílias com até 15 salários mínimos.

²⁵ “Mulher chefe de família é a que trabalha mais, em casa e no emprego, diz Ipea. Elas têm mais anos de estudo, se dividem entre o trabalho e os cuidados com a casa, ganham menos e trabalham mais. Este é o retrato das mulheres chefes de família traçado pelo Ipea (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), por meio do cruzamento de dados da Pnad (Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílio) 2009, divulgados este ano pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). Segundo o estudo, de 2001 a 2009 a proporção de famílias chefiadas por mulheres no Brasil subiu de aproximadamente 27% para 35% do total. São 21.933.180 o número de famílias que identificaram como principal responsável uma mulher no ano de 2009. São mulheres solteiras, separadas ou viúvas que tem filhos, solteiras sem filhos, morando sozinhas, entre outras. Mas um perfil chama a atenção: o das mulheres casadas chefiando a família mesmo tendo um marido ou companheiro em casa, com ou sem filhos. Nesse caso, segundo o Ipea, “o tradicional arranjo casal com filhos com um homem como ‘cabeça do casal’ passa a ser substituído por situações em que a mulher é tida como a pessoa de referência na casa”. Em 2009, 14,2% dos casais com ou sem filhos eram chefiados por mulheres. O instituto não aponta um fator definitivo para que essas mulheres sejam reconhecidas como chefes da família, o que pode depender, inclusive, de qual membro da família respondeu à pesquisa. O instituto avalia, porém, a atual situação dessas mulheres em âmbito familiar.” Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com_content&view=article&id=6058. Acesso em: 15 jan. 2024.

Dessa forma, a partir da implantação da devolução de parte dos impostos, tem-se que haverá prospecção com relação aos beneficiários específicos preponderantemente atingidos negativamente pelo regime tributário, destacando seu aspecto positivo com relação a redução das desigualdades de gênero, o que permite a conclusão de que o manejo do regime tributário de maneira adequada e conciliadora de ganhos de eficiência econômica, com a inclusão de políticas redistributivas positivas, tende a gerar desenvolvimento e melhorias quanto aos aspectos econômicos e sociais.

Ao longo da avaliação de texto da reforma referentes a ganhos positivos importantíssimo quanto ao aspecto de desigualdade de gênero, em seu art. 9º, há a lista de bens e serviços com alíquotas reduzidas, em que, a cada 5 anos, esses benefícios fiscais serão reavaliados para identificar sua eficiência com relação ao consumidor final e o beneficiado de fato, tendo como parâmetro de consideração de análise a promoção da igualdade entre homens e mulheres.

Há avanços também quanto a inclusão de produtos de higiene menstrual na lista de bem elegíveis de isenção – redução em 100% da alíquota. Tal impacto será positivo à medida que, atualmente, a taxação atual encontra-se em 27% e 33%, para absorventes e coletores menstruais, respectivamente. O sobrepeso da taxação em produtos destinados às mulheres torna-se um instrumento inumano de tratamento a produtos indispensáveis, em que deve ser necessário o combate à pobreza menstrual e evasão escolar de meninas de baixa renda devido às dificuldades de acesso e uso a tais produtos. Tal mudança dependerá da regulamentação posterior de lei complementar.

Ademais, segundo relatório “Reforma Tributária e desigualdade de gênero: contextualização e propostas”²⁶, as mudanças propostas pela reforma incluem aspectos fundamentais de debate ao tema, desde a desoneração ou redução de alíquota de produtos essenciais para as mulheres, como produtos de higiene pessoal, limpeza e cuidados básicos

²⁶ PISCITELLI, T. et. al. Reforma tributária e desigualdade de gênero. São Paulo: Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional em Direito, 2020.

à saúde menstrual e medicamentos usados em reposição hormonal, até mudanças em deduções do imposto de renda que as favorecem.

Faz-se necessário tecer críticas com relação a pontos omissos da reforma, à exemplo a falta de estímulos a mobilidade social daquelas que têm baixa renda, o que envolve o retorno da dedução de contribuições previdenciárias sobre trabalhadoras domésticas e a criação de programas que incentivem a contratação de mulheres em situação de vulnerabilidade, bem como sobre o tratamento diferenciado a pequenas empresas e o empreendedorismo feminino, em que a tributação sobre esses empreendimentos deve ser avaliada para garantir que não haja barreiras adicionais as mulheres. Em que pese a inserção de regime específico e uma tributação a parte para microempresas e empresas de pequeno porte, com a possibilidade de apuração dos tributos via regime único e apropriação de crédito pelo adquirente não optante do regime único, deve ser estabelecido a inclusão específica de parâmetros para empresas chefiadas por mulheres. Outrossim, permaneceu silente o debate quanto a mudanças nas alíquotas de impostos e incentivos fiscais para os setores nos quais a maior concentração de empregadas mulheres, como serviços e comércio. É crucial considerar como essas alterações podem influenciar o emprego feminino, garantindo que as oportunidades de trabalho não sejam prejudicadas.

Quanto a mudanças na alíquota da cesta básica nacional, produtos hortícolas e frutas, tratou-se de uma alíquota zero, bem como para medicamentos essenciais. Isso deve ajudar a corrigir as distorções de gênero no sistema tributário brasileiro. Em contrapartida, segundo estudo realizado pelo Banco Mundial (2023), demonstra-se que os custos para os produtos que componentes da cesta básica estão relativamente concentrados em faixas de renda superiores, uma vez que estes também consomem tais itens, proporcionando um efeito reversão ao combate às desigualdades e dificultando o acesso a produtos básicos de consumo as camadas mais baixas. Além disso, os produtores acabam repassando os valores desonerados, o que, ocasionalmente, aumentam os preços. Nesse sentido, em certa medida, tem-se ganhos positivos aos beneficiados com relação a isenção fiscal dos produtos da cesta básica, o que impacta a desigualdade de gênero, no entanto, diante da problemática

de conjugação falha de desonerações e benefícios fiscais, deve ser fundamental a consideração das mulheres e familiares de baixa renda nos critérios que serão estabelecidos em legislação complementar.

CONCLUSÃO

A avaliação do impacto da PEC nº 45/2019 nas questões de desigualdade de gênero requer uma análise detalhada das disposições específicas da proposta. A reforma tributária pode ter implicações significativas, diretas e indiretas, nas vidas das mulheres, desde o acesso a empregos até a disponibilidade de serviços essenciais. Portanto, é essencial considerar a equidade de gênero ao projetar e implementar mudanças no sistema tributário. Depreende-se que a discussão acerca da reforma tributária deve abordar aspectos necessários à regressividade e consideração das disparidades no país, principalmente quando às distinções tratadas entre homens e mulheres devido a fatores sociais e econômicos específicos. Destaca-se como grande ganho ao embate às desigualdades de gênero a implantação do critério de promoção de igualdade de gênero para as normas tributárias e suas finalidades, em que devem ser sopesados os custos e ganhos de eficiência econômica e, principalmente, sobre a redistribuição e busca pelo equilíbrio correspondente aos princípios e objetivos constitucionais fundamentais. Além disso, destaca-se a necessidade de tratamento diferenciado aos produtos consumidos majoritariamente por mulheres como positivo à medida que busca alcançar a redução das desigualdades. Ao final, as reformas, independentemente de quais sejam, devem ser desenhadas de modo a evitar ônus excessivos sobre grupos já social e economicamente marginalizados.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL, Nota Técnica: Isenção personalizada no âmbito do IBS, 2021. Direito Tributário do Mestrado Profissional em Direito, 2020. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2021/05/NT-IBS-P_pof_2017_para_publicacao.pdf. Acesso em: 21. out. 2023.

Disponível em: https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/index.php?option=com_content&view=article&id=6058. Acesso em: 15 jan. 2024.

Estudo realizado pela Revista de Pesquisa Fapesp acerca da “**Carga Tributária reforça desigualdade de gênero**”, 2022. Disponível em: <https://revistapesquisa.fapesp.br/carga-tributaria-reforca-desigualdade-de-genero/>. Acesso em: 20 jan. 2024.

GRASSO, Luciana. **Política Fiscal e Gênero**, 2020.

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **Indicadores Brasileiros para os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável**. Disponível em: <https://odsbrasil.gov.br/objetivo5/indicador541>. Acesso em: 14 jan. 2024.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, **Retrato das Desigualdades de Gênero e Raça**. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/retrato/>. Acesso em: 13 jan. 2024.

JUNQUEIRA, Murilo. **O Nó da Reforma Tributária no Brasil** (1995–2008). São Paulo, RBCS, Vol. 30 n° 89, outubro 2015.

LAZZARI, E.; LÉCIO LEAL, J. **A Política Tributária Brasileira sob o olhar da desigualdade: regressividade estável, persistente e duradoura**. In: ARRETCHE, Marta; MARQUES, Eduardo; PIMENTA DE FARIA, Carlos Aurélio. *As políticas da política: desigualdades e inclusões nos governos do PSDB e do PT*. São Paulo: Editora Unesp, 2019.

MENEZES, L. M. O. **Tributação e desigualdades de gênero e raça: vieses de gênero na tributação sobre produtos ligados ao trabalho e cuidado à fisiologia feminina**, 2023. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/53343/4/Disserta%c3%a7%c3%a3o_Luiza%20Machado%20de%20Oliveira%20Menezes_TRIBUTA%c3%87%-c3%83O%20E%20DESIGUALDADES%20DE%20G%c3%8aNE-RO%20E%20RA%c3%87A.pdf. Acesso em: 12 jan. 2024.

ORAIR; GOBBETI, Rodrigo e Sérgio. **Reforma Tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate**. Novos Estudos CEBRAP. São Paulo, v37n02, p. 213-244. Maio-Agosto, 2018.

OXFAM BRASIL. **Direitos Humanos em tempos de austeridade**. Estudo realizado em parceria com a Oxfam Brasil, Inesc e CERS apresentado em audiência publicada no dia 14 de dezembro de 2017 na Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/noticias/teto-de-gastos-estudo-revela-queda-de-ate-83-em-politicas-publicas-para-area-social/>. Acesso em: 14 jan. 2024.

PISCITELLI, T. et. al. **Reforma tributária e desigualdade de gênero**. São Paulo: Núcleo de

PNAD CONTÍNUA 2018: **Em 2018, mulher recebia 79,5% do rendimento do homem**, Agência IBGE Notícias, [S.I.], 08 mar. 2019. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/23923-em-2018-mulher-recebia-79-5-do-rendimento-do-homem>. Acesso em: 12 jan. 2024.

PRA SER JUSTO: REFORMA TRIBUTÁRIA. **Como cashback do imposto pode ajudar a reduzir a desigualdade no Brasil - Uma análise dos impactos econômicos e sociais da devolução de tributos com dados inéditos**, 2023. Disponível em: https://praserjusto.com.br/wp-content/uploads/2023/09/VF-I-Estudo-Cashback-PSJ-12023_Digital_2_Patroci%CC%81nios.pdf. Acesso em: 10 jan. 2024.

Relatório “**Um país sufocado: balanço do Orçamento Geral da União 2020**”, 2021, p. 91. Disponível em: https://www.inesc.org.br/wp-content/uploads/2021/04/BGU_Completo-V04.pdf. Acesso em: 14 jan. 2024.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Redução das Desigualdades. In: SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. **O Direito Financeiro e a Redução das Desigualdades**. São Paulo. Editora Dplacido, 2020, p. 51-79.

STOTSKY, Janet. **Gender Bias in Tax Systems**, 1996. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/001/1996/099/article-A-001-en.xml>. Acesso em: 14 jan. 2024.

VICELI, C. P.; Avila, R. I. **Tributação e desigualdade de gênero e classe: um olhar a partir do IRPF e POF**. 2023. Disponível em: https://enep.sep.org.br/uploads/1727_1678318039_SEP_2023_COM_ID_pdf_ide.pdf. Acesso em: 13 jan. 2024.

WORLD BANK GROUP. Poverty & Equality. **Impactos distributivos da reforma tributária no Brasil: cenários relativos à isenção da Cesta Básica**, 2023. Disponível em: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/099101623102515592/pdf/P17960313f044042142191400e-1a0b01396082d33fef.pdf>. Acesso em: 21. out. 2023.

IMPOSTO ROSA: A TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA EM DECORRÊNCIA DO GÊNERO

*Ediane Tamiles Souza De Souza*¹

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo apresentar uma discussão a respeito da taxação tributária chamada de Imposto Rosa, ou “Pink Tax”, e através de levantamento de dados e informações, conhecer como surgiu este imposto e quais os verdadeiros motivos que o levaram a crescer tanto ao redor do mundo e ao mesmo tempo sendo debatido como uma forma abusiva de exploração da mulher. No geral, o estudo pretende contribuir com mais esclarecimento sobre o tema, traçando uma contextualização das reivindicações femininas, fazendo um paralelo sobre aos aspectos sociais, econômicos e jurídicos das implicações que este imposto – ou sobretaxa – tem causado nas no público consumidor feminino.

Palavras-chave: Imposto Rosa; Tributação; Consumo feminino; Precificação no Brasil

¹ Graduada no Curso Bacharelado em Direito pela Faculdade Faci Wyden - Wyden Educacional. Ex-diretora de Operações da Clínica de Direitos Humanos FACI (2019). Integrante da linha de pesquisa Consumo e Cidadania CESUPA e ligante da liga LADEC. Voluntária da Coordenadoria de Defesa da Mulher Advogada e Estagiária. Monitora da Matéria Direito do Consumidor (2020). Integrante da área tributarista de Escritório Sequeira & Zurita Advocacia.

INTRODUÇÃO

As mulheres sempre lutaram por seu reconhecimento junto as sociedades no mundo. E em todos os sentidos. Hoje, em um mundo menos desigual e menos misógino que do que era antes, as mulheres tem sido maculadas a uma outra forma de “preconceito”, uma segregação que é mais velada, mais indireta. Trata-se da diferenciação de gênero que tem sido muito questionada ultimamente.

O imposto “rosa”, conhecido mundialmente como “pink tax”. E este trabalho pretende contribuir com essa discussão, acerca do quanto esta tributação pode ser considerada preconceituosa e ilegal do ponto de vista jurídico.

Nos capítulos iniciais, se apresenta uma contextualização dos aspectos históricos sobre as reivindicações femininas de décadas passadas. E os questionamentos de gênero que levaram as mulheres a se posicionarem frente algumas diretrizes, que por vezes, as excluíam de determinados processos sociais.

Em seguida, será demonstrado de forma básica, o sistema de tributação no Brasil, e como são aferidos os impostos e taxas em cima dos produtos ou mercadorias, e de que forma isto influencia na precificação para o consumidor final.

Posteriormente, será falado especificamente sobre o “imposto rosa”, e como foi pensado estratégias comerciais e de marketing sobre a taxa de produtos destinados às mulheres.

1. BREVE HISTÓRICO DAS REINVIDICAÇÕES FEMININAS PARA UMA INSERÇÃO IGUALITÁRIA JUNTO A SOCIEDADE

Quando se pensa nas lutas pelo reconhecimento feminino, ou da causa feminista, sejam por melhorias profissionais ou pela valorização social, remontamos as grandes manifestações que ocorreram na Europa e EUA nas décadas iniciais do século passado.

Em Coelho (2016), compreende-se que essas ações, logicamente, tiveram grande repercussão pelo mundo inteiro, e propiciou mudanças

que hoje podemos considerar essenciais para uma transformação social a qual as mulheres passam. A exemplo da Europa e EUA, o que ocorria no Brasil não era diferente, dada as proporções, mas em suma, seguiam as mesmas diretrizes, como a reivindicação ao ensino, e o direito ao voto, isso já contando ao final do século XIX, onde uma das grandes referências foi a potiguar Nísia Floresta, abolicionista e feminista brasileira.

Com tudo, o voto de todas as mulheres foi anulado pela então “Comissão de Poderes do Senado”. E em decorrência das lutas que se seguiram mais adiante, surge em 1922, a “Federação Pelo Progresso Feminino”, por meio de campanhas das chamadas sufragistas, lideradas por Bertha Lutz, em um movimento decisivo para a conquista do voto pelas brasileiras (COSTA, 2018).

Já no contexto político do século XX, período muito marcado pelas ocorrências da então República Velha, neste momento já se fervilhava uma organização de lutas da classe operária, e já se ensaiava certa “modernidade” por parte de intelectuais, principiando um total rompimento com o pensamento tradicional na que já vinha por séculos. Um exemplo, era a classe média que reivindicavam maior representação política, e nesse bojo, vinham as mulheres que queriam votar e também serem votadas.

Neste universo das reivindicações feminista, sem dúvidas, podemos considerar uma das maiores personagens, a filósofa e escritora francesa Simone de Beauvoir. Onde em seu livro “O Segundo Sexo”, de 1949, foi reconhecido como o marco das causas feministas no mundo. E o advento de publicação desta obra, trouxeram reflexões que se tornaram a base do movimento para o reconhecimento das mulheres em todo o mundo. As ideias da filósofa feminista francesa, foram primordiais para os pensamentos que vinham sendo endossados no mundo pelas mulheres, ainda na segunda metade do século XX. Isso deu suporte para a chamada “segunda onda do feminismo”, que eclodiu já no início dos anos 1960, principalmente na Europa e nos Estados Unidos, visto que a primeiros movimentos foram a favor do voto feminino, ainda no fim do século 19.

Numa análise histórica sobre a relação dos homens em referência as mulheres, a filósofa diz:

“...os dois sexos nunca partilharam o mundo em igualdade de condições; e ainda hoje, embora sua condição esteja evoluindo, a mulher arca com um pesada desvantagem. Em quase nenhum país, seu estatuto legal é idêntico ao do homem e muitas vezes este último a prejudica consideravelmente. Mesmo quando os direitos lhe são abstratamente reconhecidos, um longo hábito impede que encontrem nos costumes sua expressão concreta. Economicamente, homens e mulheres constituem como que duas castas...; os primeiros têm situações mais vantajosas, salários mais altos, maiores possibilidades de êxito que suas concorrentes recém-chegadas.” (BEAUVOIR, 1949, pág. 15).

Com as conquistas avançando, inclusive a propensão do direito ao voto pelas mulheres, juntamente com o movimento burguês liderado por Getúlio Vargas, que derrotam a República Velha, desenhando outro cenário político e mais propício às mulheres. Neste tempo, ainda na era Vargas, o governo instituiu o Decreto nº 21.076, de 24 de fevereiro de 1932, assinado por Getúlio Vargas, que assegurava o direito das mulheres ao voto. Onde em seu art. 2º elenca, “É eleitor o cidadão maior de 21 anos, sem distinção de sexo, alistado na forma deste Código”. Isso pelo fato de que o voto das mulheres não era obrigatório, como elucidado no artigo 121 que diz, “Os homens maiores de sessenta anos e as mulheres em qualquer idade podem isentar-se de qualquer obrigação ou serviço de natureza eleitoral”. Contudo a obrigatoriedade do voto feminino surgiu apenas a partir de 1946. (BRASIL, 1932).

Para Cisne (2015), observa-se que a luta pela igualdade de gênero, teve um grande progresso na sociedade brasileira, isso contando todas as manifestações e ações do movimentos feministas que ocorriam no mundo e que se intensificavam por todo o século XX, e encontraram muita expressão ativa no Brasil. E um dos expoentes desses movimentos feministas, ocorreu exatamente na década de 1960, que trouxe a tona a situação em que as mulheres vinham sendo retratadas na agenda política, como segregadas, despolitizadas, como entes “a parte”. Como se vivessem as margens das questões sociopolíticas

do país. E em plena ditadura militar de 1964, este movimento das mulheres, também reforçava as liberdades democráticas em que elas se encontravam absolutamente constringidas pelo autoritarismo.

Neste aspecto de lutas, o movimento das mulheres, se destacava de forma aguerrida nas causas gerais em que estavam acercadas a população brasileira, visando a reconquista da democracia e consequentemente da liberdade. Após todo esse período de 21 anos de governo militar, a partir de 1985, quando se inicia reconstrução democrática no Brasil, as lutas pelo reconhecimento das mulheres pela igualdade de gênero, consegue maior visibilidade, isso elevando o reconhecimento da sua condição inata de cidadã e sujeito dotado de direitos, capazes de decidir sobre as próprias vidas.

O advento da Constituição Federal de 1988, traz em seu bojo, princípios que fazem referência “aos direitos humanos”, e tomando-os como parâmetros, se definem as responsabilidades do Estado brasileiro. Isso, logicamente, implicou em novos avanços no marco normativo ao estabelecer diretrizes para a igualdade entre homens e mulheres. Mas ainda sim, e possível notar que é modesta a participação política da mulher no Congresso Nacional brasileiro, sendo uma das mais baixas da América Latina, quando se observa as Assembleias Legislativas, Câmaras Municipais, e mesmo nos três níveis do Poder Executivo. (BRASIL, 1998).

Por meio da Constituição de 88, as mulheres brasileiras vêm se empenhando cada vez mais para ocupar espaços de poder e decisão, pois as mesmas já assimilaram as muitas mudanças sociais, políticas e econômicas, e precisam ter apoio numa participação efetiva feminina para ampliar seu poder político, justamente por elas que representam mais da metade da população brasileira, e figuram em quase 40% dos lares do Brasil como chefes de família.

Percebe-se que a luta sempre deve ser reforçada e intensificada, para que as mulheres passem a serem representativas nas mais diversas esferas de decisões, sejam em discussões no meio acadêmico, em partidos políticos, na própria gestão pública, no poder judiciário, em entidades e outros tantos movimentos sociais e sindicais. Esses espaços devem servir de apoio para a influenciar políticas de afirmação e de decisões

que levem em consideração a participação quantitativa e qualitativa das mulheres, e que possam abranger questões de suma importância na sociedade como políticas, ambientais, econômicas e culturais.

É notório que ainda há muita desigualdade de gênero, apesar de toda evolução que vem ocorrendo com o passar dessas décadas. Entretanto, muitas mulheres tem se queixado de sofrerem alguns abusos e desrespeitos, com tamanha desigualdade, seja no trabalho, dentro de casa e na sociedade como um todo, isso em pleno século XXI. Não é novidade que com todo esse tempo de lutas, as mulheres começaram a ter destaque nos ambientes profissionais, pois, estão ocupando lugares que antes só eram ocupados por homens. Ainda, são poucos os indivíduos do gênero feminino que ocupam cargos ou funções em determinadas profissões, mas apesar de tudo, estas mudanças vêm acontecendo de forma gradativa.

Ocorre que, em grande parte as situações profissionais, apesar das mulheres mostrarem-se extremamente competentes e muitas das vezes mais capacitadas que os homens, acabam sofrendo discriminação simplesmente pelo fato de serem mulher. Como amostra disso, citam-se a diferença salarial, os níveis dos cargos ocupados, as funções exercidas, as desqualificações em reuniões de gestão, onde por vezes não são consideradas suas opiniões. Tudo isso é fruto de uma sociedade nascida e desenvolvida durante séculos de super valorização masculina, e de sociedades patriarcais, onde o indivíduo “homem” era considerado superior as mulheres, simplesmente por serem “homens”.

Como já observado anteriormente, ao passar dos anos as mulheres começaram a se manifestar contra um sistema opressor e totalmente desigual. Hoje muitas mulheres ocupam cargos importantes em grandes empresas, ou mesmo, constroem seus próprios impérios, mas mesmo assim, é um desafio para chegar a um cargo alto, funções de respeito, e salários exuberantes, ou mesmo permanecer nestas posições muito muitos anos.

Relativo a isso, as mulheres estão sempre em uma bolha de “observação social”, sendo sondadas para não “desviarem” do seu papel, de mãe, seu papel de esposa, como se isso fosse exatamente ou simplesmente o que elas foram “construídas para serem”. Mas

questiona-se o porquê das mulheres, durante todas essas décadas, lutaram por igualdade de gênero? Obviamente, o fato de desempenharem atividades profissionais, sociais, e políticas como as que os homens sempre exerceram, tiraria delas as capacidades inatas que as mulheres possuem, como de ser mãe ou esposa. Como se ainda não pudessem exercer essas múltiplas funções com qualidade e assertividade.

Além de todas essas questões sociais, políticas e profissionais, que aparentemente figuram como encaminhadas ou “resolvidas”, nota-se hoje uma discriminação social “velada”, que vem ocorrendo ao nível do consumismo. Vem se observado ultimamente, a modificação de produtos ou mesmo serviços, sejam em supermercado, farmácias, restaurantes, e outros, a sobrevalorização de produtos ou serviços específicos para homens e mulheres, diferenciados por formas e cores.

E logicamente, os produtos e serviços destinados as mulheres são sempre os com maiores precificação. O questionamento que se faz é: O há por traz dessa diferenciação? Por que os produtos destinados as mulheres, que são praticamente os mesmos dos homens, sofrem essa sobrevalorização?

São questões muito pertinentes para um estudo aprofundado, considerando em cima disso, a discrepância dos valores entre os produtos que por vezes são feitos do mesmo material, e tem a mesma funcionalidade, mas a diferença para justificar o valor elevado é a “cor” ou o “formato”.

Com base em tudo isso é evidente a percepção da alarmante discriminação sofrida pelo gênero feminino neste contexto comercial. Apesar da grande evolução e movimentos feministas, ainda há um longo percurso para percorrer até a tão sonhada igualdade de gênero.

2. O FUNCIONAMENTO DA REGULAÇÃO E TRIBUTAÇÃO DE PRODUTOS NO BRASIL: UMA INTRODUÇÃO CONCEITUAL ÀS TAXAÇÕES

Como referido no capítulo anterior, a precificação de produtos e serviços são atribuídas por características diferenciadas entre elas.

Ou seja, para cada tipo de produto ou serviço, é destacado uma precificação diferente. E isso, vai depender de inúmeros fatores como, o material de que o produto é feito, o formato do produto, objetivo do produto, o público destinatário de tais produtos, entre outros fatores.

É exatamente a partir destas medidas que a precificação começa a complicar, dado que os impostos, além de regras generalizadas, ainda são impactados por normas específicas de produtos e operações. Entretanto, a maioria das operações feitas são mesmo no âmbito das “vendas”, o que gera a incidência de diferentes impostos.

O sistema tributário brasileiro é um dos mais complexos do mundo para se compreender. Isso porquê a estrutura de apuração é muito densa, além de haver uma imensa gama de tributos. Porém, a grosso modo, pode-se considerar que o recolhimento desses tributos no Brasil tem por finalidade dar sustentação as ações que os governos prestarão à população como um todo, em itens como infraestrutura, educação e saúde, etc.

Dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), dão conta de que o sistema tributário brasileiro possui um “caráter regressivo”, onde quem tem mais paga menos. Com esse esquema de tributação, especialistas tem demonstrado, que um dos princípios básicos da tributação mundial, que é “quem ganha mais, paga mais”, não tem sido sequer considerado em meio as tributações realizadas em nosso país (IPEA, 2016). Significando, de fato, que os menos desprovidos, tendem a pagar muito mais impostos ou taxas, do que os mais “providos”. Como na explicação do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada:

- O excesso de tributação sobre bens e serviços, de 18,8% do PIB, maior do que em qualquer país da OCDE, onde a média é de 11,6% do PIB.
- A isenção total de imposto de renda sobre lucros e dividendos distribuídos a acionistas de empresas, o inverso do que faz a maioria dos países.
- A possibilidade de se deduzir do lucro tributável uma despesa fictícia relativa aos chamados “juros sobre capital próprio”. (IPEA, 2016)

Ainda apurado pelo IPEA, um levantamento de 2014 realizado pela ONG Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC), aponta-se um dado curioso, que em meio a nossa carga tributária agressiva, as mulheres negras são o setor da sociedade que mais é atingido pelo sistema de tributação. Segundo o estudo, isto ocorre pelo fato delas se concentram nos extratos de menor renda da população do país. A exemplo disso, destacou-se no levantamento:

...os dados da Pnad de 2011, 65% das mulheres negras recebiam até R\$ 700 por mês, e 54% da população negra em geral. Essa porcentagem decresce para 34% da população branca em geral.

Os pobres, em especial parcela importante das mulheres negras, são a população que proporcionalmente mais paga impostos. Ao mesmo tempo, eles demandam mais políticas públicas, mas não obtêm o retorno de que necessitam. (INESC, apud IPEA, 2016).

Em estudos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), diz que entre os anos 1990 e 2010, as receitas tributárias no Brasil, foram bem expressivas, causando um aumento denso nas últimas duas décadas. Isso mostrou a maior proporção de tributos em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) na América Latina durante o período 1990–2009. Isso fez com que o país atingisse níveis muito mais elevados do que 17 países da OCDE em 2010 (OCDE, 2010).

A OCDE considera que, em comparação com outros países da organização, as receitas provenientes de impostos diretos e indiretos são relativamente altas no Brasil. Mas uma das complexidades na tributação brasileira, é a incidência nas Unidade Federativa, visto que cada Estado é livre para definir suas tributações de produtos e serviços. O grande gargalo, é que isso acaba gerando uma competição tributária predatória entre os Estados, o que consequentemente resulta em altos custos para o cumprimento e administração das regras tributárias. Cita-se como exemplo, o imposto sobre combustíveis fósseis (gasolina e óleo diesel), que cada Estado é livre para tributá-lo, gerando preços diferentes de Estado para Estado.

Como já referido, a tributação no Brasil é algo bastante complexo. Contudo, de forma sucinta, e com objetivo de clarear a discussão, a seguir traça-se um esboço de como funcionam dois dos impostos mais importantes na formulação de preços no país, levando-se em consideração, as características e especificidades de cada produto a ser precificado, e ainda, as taxações de cada Estado e Municípios brasileiros.

Com base em Freitas (2017), esclarece-se que o ICMS nada mais é do que o “Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços”, e caracteriza-se por ser o tributo estadual que incide sobre todas as vendas e industrializações de produtos. Na sua base de cálculo, está o valor da mercadoria com seu frete. Podendo aí, também ser incluído o seguro e ser deduzido um possível desconto concedido pelo emissor. Ainda adicionada a base do ICMS, aplica-se sobre ela a alíquota interna do estado. De forma mais evidenciada, necessariamente, os percentuais em todo o Brasil para esta taxação ficam entre 17% e 19%, atualmente.

Já o IPI, é o “Imposto sobre Produtos Industrializados”, e é cobrado apenas em situações específicas, como na industrialização de mercadoria ou quando a empresa for equiparada a indústria pela legislação. Na importação de produtos ou quando determinada situação for equiparada a ela por lei. Ou em vendas de produtos especificamente sujeitos ao IPI na comercialização. A forma de apuração para esta taxação, precisa inicialmente ser visto a base de cálculo do IPI, da mesma forma que se faz para o ICMS. Posteriormente encontra-se a alíquota do IPI para a mercadoria, depois, basta aplicá-la para ter o valor para preencher o percentual de imposto. (FREITAS, 2017).

Como antes mencionado, a precificação de um produto se acerca de inúmeras variáveis², que, com base nas informações e condições de

² A complexidade das inúmeras formas de tributação que se relacionam para a confecção dos preços dos “produtos finais”, ou seja, daqueles destinados ao consumidor final, necessariamente, não representam o objeto deste estudo. Tão somente, se fará a apresentação ou citação de alguns deles, para efeito de informação, orientação, com fins de tentar justificar o porquê do preço do “imposto rosa”.

produtores e consumidores, vão se moldando até chegar nas prateleiras finais para o consumo.

Segundo o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), é imprescindível que uma empresa conheça muito bem seus custos e despesas, e saiba calcular corretamente o preço de venda de seus produtos. Isso com base nos inúmeros impostos e taxas citados mais acima. A negligência dessas informações contábeis pode prejudicar a precificação para o consumidor final, e acarretar prejuízos ao próprio comércio e conseqüentemente ao consumidor. (SEBRAE, 2019).

Com base nestas informações, tomaremos como exemplo o exposto na tabela abaixo, para explicar, de forma ponderada, um exemplo de precificação de produto destinado ao consumidor final. Entretanto, a precificação não é algo fixo, ou estático. O preço de venda precisa sempre ser revisto, levando-se em consideração as altas de preço de matérias primas, transporte, ou mesmo, o preço da concorrência, e a exigência dos consumidores. Tudo isso são regras do mercado a serem consideradas.

Para o SEBRAE (2019) “o preço de venda ideal é aquele que cobre todos os custos e despesas e ainda sobre o lucro, deve ser competitivo e na medida do possível ser melhor que o da concorrência, deve permitir a manutenção do cliente e a expansão das vendas”. Esta relação dos custos a serem levantados para uma precificação final vai depender de fatores como “custos”, sendo eles os fixos, os variáveis, os diretos e os indiretos, esclarecidos logo abaixo.

Os custos fixos, são todos os gastos que não variam em função dos volumes produzidos;

Nos custos Variáveis, são gastos que variam proporcionalmente aos volumes produzidos;

E os custos Diretos, são gastos que podem ser apropriados diretamente ao produto ou ao serviço;

Já os custos Indiretos, são gastos que para serem incorporados aos produtos ou aos serviços utilizam um critério de rateio, também são chamados de despesas (por não terem ligação direta com a produção). SEBRAE (2019).

Para exemplificar de forma mais clara o entendimento da apuração do preço de venda de um produto, faremos uso, a diante, da metodologia desenvolvida pelo SEBRAE, na suposição hipotética a seguir.

Vamos considerar que a empresa XYZ³, comprou dois tipos de mercadorias, sendo 200 peças de calças, ao preço unitário de R\$ 30,00, com total de R\$ 6.000,00. E 300 peças de camisas, com preço unitário de R\$ 15,00, com total de R\$ 4.500,00. Totalizando uma compra geral de R\$ 10.500,00. Nesta compra, houve incidência do IPI pela alíquota de 10%, e do ICMS pela alíquota de 17%, e houve também o frete de R\$ 400,00. Para cálculo do “Custo de Aquisição da Mercadoria” (CAM), utiliza-se a seguinte fórmula: $CAM = PUC + IPI + Frete - ICMS$. Onde o “CAM” é o custo de aquisição de mercadoria; o “PUC” é o preço unitário de compra; o IPI e o ICMS.

PRODUTO	PCU	IPI	FRENTE	SOMA	ICMS	CAM
CALÇAS	30	3,00	1,80	34,48	5,86	40,34
CAMISAS	15	1,50	1,80	18,30	3,11	21,41

Fonte: SEBRAE (2019)

Como se vê no quadro acima, podemos afirmar que o custo de aquisição foi de R\$ 40,34 para a calça de R\$ 21,41 para a camisa. E considerando os “custos variáveis de venda” (CVV), temos o ICMS a 17,00%; o PIS a 0,65%; o CONFINS a 3,00%; a Contribuição Social a 1,08%; O IRPJ (lucro presumido) a 1,20%; a Comissão a 4,00%; a Soma a 26,93.

Considerando os custos indiretos/fixos – aqueles que a empresa precisa para assegurar o seu funcionamento normal. São chamados de “custos fixos” porquê independentemente das vendas a empresa terá que pagá-los, por exemplo: aluguel, telefone, energia, água honorários do contador, entre outros. Desta forma, vamos considerar que a

³ Idealização livre da autora deste artigo.

empresa tem um custo fixo total médio nos últimos 6 meses de R\$ 2.000,00, e no mesmo período auferiu uma receita bruta média de R\$ 20.500,00. Assim, deveremos apurar a relação entre o custo fixo médio e a receita bruta média, utilizando a seguinte fórmula: $CF\% = (CFM / RBM) \times 100$.

Onde CF% é o percentual do custo fixo em relação a receita bruta; o “CFM” é o custo fixo médio; o “RBM” é a receita bruta média. Temos por tanto, $CF\% = (R\$ 2.000,00 / R\$ 20.500,00) \times 100$, que logicamente é igual a $CF\% = 9,76\%$.

Agora vamos inferir a “margem de lucro” (ML). Esta taxa é o lucro esperado por um empresário, após pagos, todos os custos de produção, transporte, estocagem, etc. Neste exemplo também usaremos as duas mercadorias citadas (calça e camisa), numa margem de lucro de 20%.

Com isto, temos os elementos fundamentais para mensurar o preço de venda, dessa forma vamos encontrar a “Taxa de marcação” (TM). Esta TM nada mais é do que o fator que vai definir o preço de venda da mercadoria; vamos utilizar a seguinte fórmula $TM = \frac{100}{100 - (CF\% + CVV + ML)}$. Onde o “CF%” será o custo fixo médio percentual em relação à receita bruta média; o “CVV” são os custos variáveis de venda; e o “ML” é a margem de lucro. Então temos:

$$TM = \frac{100}{100 - (9,76 + 26,93 + 20)}$$

$$TM = \frac{100}{100 - (56,69)}$$

$$TM = 100 / 43,31$$

$$TM = 2,31$$

Já com a TM estipulada - neste caso, 2,31 - agora só aplicar a fórmula $PV = CAM \times TM$, para calcular o preço de venda da mercadoria. Onde “CAM” será o custo de aquisição da mercadoria e “TM” a taxa de marcação. Temos então:

PRODUTO	PV	TOTAL
Calça	= R\$ 40,31 x 2,31	R\$ 93,12
Camisa	= R\$ 21,41 x 2,31	R\$ 49,46

Fonte: SEBRAE (2019)

Com base nas tributações e taxas anteriormente citadas, chegamos ao cálculo para referência dos preços de venda unitário das **calças** e **camisas** exemplificados. Sendo o preço da calça ficaria fixado em **R\$ 93,12**. E o preço da camisa fixado em **R\$ 49,46**.

Tomando como referência os dados e exemplos do SEBRAE (2019) elencados acima, agora temos um norte para pensarmos de que forma o Imposto Rosa é pensado, nesta lógica de taxação de produtos, observando os custos envolvidos na aquisição de matérias primas, transporte, ou mesmo, o preço da concorrência e exigências dos consumidores.

3. IMPOSTO ROSA (PINK TAX): E SUAS IMPLICAÇÕES SOCIAIS, POLÍTICAS E JURÍDICAS

Essa nomenclatura “imposto rosa” foi criada no EUA em 2015, através de um estudo chamado “From Cradle to Cane”⁴, do Departamento de Assuntos do Consumidor de Nova York. Este estudo foi assinado pelo próprio prefeito de Nova York, Sr. Bill de Blasio. E segundo o estudo, a escolha de “Rosa” (originalmente ‘Pink’) possui ligação direta com o fato que a maioria dos produtos destinados aos consumidores do sexo feminino, são vendidos na cor e tons de rosa, tais como desodorantes, lâminas de depilação, escovas de dente, sabonetes, entre outros.

A taxação rosa, de fato não é espécie de tributo, mas sim uma “diferença de valores” cobrados por um mesmo produto, a depender

⁴ Estudo original do New York City Department of Consumer Affairs. Disponível em: <https://www1.nyc.gov/assets/dca/downloads/pdf/partners/Study-of-Gender-Pricing-in-NYC.pdf>

do público ao qual ele é direcionado, trata-se na verdade de um sobrepreço. Isso fica muito evidenciado quando se pesquisa, por exemplo, lâminas de barbear para os homens, e lâminas de depilação para as mulheres

Ainda que se trate do mesmo produto – mesmo tamanho, mesmo material, mesma embalagem, etc. – porém com cores propositalmente diferentes (como o rosa ou lilás) – estes produtos possuem precificação diferenciada. Com os preços bem acima quando destinados ao público consumidor feminino, com estimativa que o público feminino, gaste em torno de 10% a mais que os homens, pelo mesmo produto ou serviço.

Segundo um estudo do Mestrado Profissional em Comportamento do Consumidor (MPCC) da Escola Superior de Propaganda e Marketing (ESPM) da cidade de São Paulo, foi evidenciado que os produtos destinados as mulheres sofrem realmente um sobrepreço mais do que imaginado:

“os produtos “rosa” possuem um sobrepreço de 12,3% comparados aos produtos comuns E não se restringe a bens materiais, estando também presente em serviços: cortes de cabelo e depilação, e até mesmo serviços de transporte exclusivamente femininos chegam a ser 27% mais caros.” (ESPM-SP, 2017).

Como os estudos sobre o assunto é muito recente, não há ainda uma mensuração objetiva que estabeleça de fato, que os produtos destinados as mulheres possuem uma base de insumos mais caros que os “produtos normais”, e que realmente, justifique o valor a mais. Em estudos realizados pela Escola Superior de Propaganda e Marketing (ESPM), o fenômeno ainda está igualmente presente nos produtos destinados apenas a mulheres. Um exemplo são os tributos em absorventes, em que:

“...no Impostômetro, índice mantido pela Associação Comercial de São Paulo, no estado de São Paulo o absorvente no ano de 2020 tinha tributação média de 34,48%, cálculo

que inclui PIS, COFINS e ICMS. Em comparação a outros bens, os absorventes, conforme o princípio da seletividade e para os fins de tributação do ICMS, são mais supérfluos que joias, perfumes e cosméticos.

Por se tratar de um assunto muito atual, vem-se levantando alguns estudos e dados no Brasil e no mundo, a respeito dessa sobretaxação do “imposto rosa”. No Brasil, recentemente, entrou em tramitação no Senado Federal junto a Comissão de Educação, Cultura e Esporte, o ⁵Projeto de Lei nº 950 de 2021, de autoria do Senador Jorginho Mello (PL/SC). Este Projeto tem por intuito, iniciar a discussão política e jurídica acerca do tema do imposto rosa e suas reais motivações e complicações para a sociedade. É uma oportunidade de se pensar em propostas de políticas públicas que possam dar base jurídica para uma possível interrupção na cobrança. Na justificativa do PL nº 950, conta:

Este projeto de lei tem como objetivo instituir a Semana Nacional de Mobilização, Conscientização e Estimulo à adoção da Campanha Imposto Rosa, devendo ocorrer na semana que compreender o dia 15 de abril. Cumpre salientar que Imposto Rosa ou pink tax é o custo suplementar imposto aos artigos femininos, análogo ao dos homens. Assunto muito pouco enfrentado, o custo a mais pago pelas mulheres é gritante e merece ser abordada e diminuída. (MELLO, 2021).

Devido a recentes estudos sobre a taxação rosa, não há no Brasil legislação específica que controle estas ações do mercado produtor frente aos consumidores do sexo feminino. Porém, o Código de Defesa do Consumidor, em seu Art. 39, incisos V e X, proíbe taxações abusivas, e quaisquer práticas comerciais que exijam de determinado consumidor, uma “vantagem” exclusiva, e com isso, elevem preços sem justa causa. Sobre esse item, pondera-se que, sendo o mesmo

⁵ A PL nº 950/2021 ainda está aguardando designação do relator na data de 24 de novembro de 2021.

produto, mudando apenas sua cor ou acessório que não impactam no custo de produção e venda, não tem uma justificativa plausível para se cobrar mais por produtos destinados às mulheres.

Ademais, Código de Defesa do Consumidor também estabelece como princípio da Política Nacional das Relações de Consumo, no seu Art. 4, inciso VI, “a coibição de abusos praticados no mercado, em especial, criações industriais de marcas ou signos distintivos que possam prejudicar os consumidores”. Já no Art. 6, inciso IV, a proibição de métodos comerciais desleais. (BRASIL, 1997).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a adensamento das discussões anteriores, observa-se que além da complexidade das tributações em nosso país, há uma gama imensa de singularidades que tornam quase inexplicáveis os fatores de taxações dos produtos e serviços que são ofertados ao consumidor final. Somente se debruçando nos estudos aprofundados dos tributos e afins, os especialistas conseguem dimensionar esse sistema.

Dessa forma, pode-se considerar que a taxação dos produtos destinados às mulheres, sofre o imbróglio da mesma complexidade tributária. Visto que as dificuldades de se explicar o real valor das taxações, sempre esbarra na “complexidade” existente para se fabricar, armazenar e transportar os produtos. Ao que se analisa profundamente, é que o fato de as mulheres serem entendidas como a parcela da sociedade que mais consome, ou seja, que mais está disponível para adquirir produtos e serviços. O mercado, imbuído de todas as estratégias de Marketing, acabam por captar um “nicho de mercado” altamente propenso ao consumo.

Na PL 950/2021, traz-se alguns dados que demonstram as discrepâncias existentes quando tratamos da diferenciação entre o custo dos produtos quando voltados aos homens e às mulheres, como no Crédito Bancário, onde uma pesquisa de 2016 identificou que “os bancos oferecem empréstimos a mulheres com uma taxa de juros mais alta, embora elas caiam na falência financeira com menos frequência do

que os homens”. E em relação a vestimentas, há outro dado revelador onde aparecem as diferenças de precificação entre produtos femininos e masculinos: “a roupa íntima é 29 % mais cara; as blusas, de 13 a 15 %; os jeans, 10%; os suéteres, 6%; e as meias, até 3%” (MELLO, 2021).

Durante todas essas décadas de manifestações feministas, e o fato de as mulheres terem conseguido o respeito e um reconhecimento e de suas capacidades inerentes, atualmente as sociedades pelo mundo atribuíram a elas, o termo “empoderamento”, que traz um significado de poder, de autoridade, de domínio sobre ela mesma, de autossuficiência. E esta condição, ao mesmo tempo que trouxe uma nova visibilidade para o ser feminino, também despertou no mercado produtor uma nova vertente de consumidores. Um novo e poderoso nicho de mercado para o consumo.

Esses fatos trazem a luz um dado inquietante, o de como o gênero feminino tem sido explorado, por meio de um pretexto qualificado. Mas dessa vez, sobrepondo a vertente, social e política, mas agora comercial e mercadológica.

Entretanto, o que deve ser ponderado, e com toda racionalidade, não está ligado ao poder de consumo ou de compra, que as mulheres são idealizadas pelo mercado produtor, mas sim o abuso com que este mercado “maquia” os preços com a desculpa de serem produtos altamente desenvolvidos ou mesmo “especiais” destinados ao público feminino.

Seria justo e adequado a legislação, que houvesse equidade de gênero também na formulação de preços e taxações de produtos. Não é cabível que produtos com a mesma funcionalidade, praticidade e matérias primas, tenham preços diferenciados.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, João Batista de. Manual de Direito do Consumidor. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2003.

BEAUVOIR, Simone. O Segundo Sexo: Fatos e mitos. 4ª edição. Tradução: Sérgio Milliet. São Paulo: Difusão Europeia Do Livro, 1970.

BRASIL, República Federativa do. Câmara dos Deputados. Constituição Federal de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 16 de outubro de 2021 às 19h20m.

BRASIL, República Federativa do. Câmara dos Deputados. Decreto nº 21.076, de 24 de fevereiro de 1932. Institui o Código Eleitoral. Diário Oficial da União: Seção 1, página 3385 (Publicação Original). 26 de fevereiro de 1932.

BRASIL, República Federativa do. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. O Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em 01/11/2021 às 13h40m. Decreto Presidencial nº 2.181, de 20 de março de 1997, Brasília, DF, 1997.

BRASIL, República Federativa do. Ministério da Justiça. Manual de Direito do Consumidor, 2. ed. Brasília: Escola Nacional de Defesa do consumidor, 2009.

CARVALHO, Cristiano Martins de. Agências Reguladoras. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 54, fev. 2002. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/2654>. Acesso em: 28 out. 2009.

CASTRO, Priscila Rodrigues. As lutas feministas e sua articulação pelas mídias digitais: percepções críticas. Espaço Temático: Política, Ciência E Mundo Das Redes. Revista Katálysis 23 (03), Set-Dez 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/1982-02592020v23n3p459>. Acesso em: 25 de setembro de 2021, às 09h50m

CISNE, M. Relações sociais de sexo, “raça”/etnia e classe: uma análise feminista- materialista. *Temporalis*, Brasília, DF, ano 14, n. 28, p. 133-149, jul./dez. 2014. Disponível em: <http://periodicos.ufes.br/temporalis/article/view/7886> Acesso em: 20 setembro de 2021, às 11h20m.

COELHO, M. P. Vozes que ecoam: Feminismo e Mídias Sociais. *Pesquisas e Práticas Psicossociais*, Minas Gerais, v. 11, n. 1, p. 214-224, jan. 2016. Disponível em: http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_abstract&pid=S1809-89082016000100017&lng=pt&nrm=iso Acesso em: 14 jun. 2019.

COSTA, C. Rede. In: HOLLANDA, H. B. Explosão feminista: arte, cultura, política e universidade. São Paulo: Companhia das Letras, 2018.

ESPM. Escola Superior de Propaganda e Marketing da cidade de São Paulo. Taxa Rosa e a Construção do Gênero Feminino no Consumo. Mulheres pagam mais por produtos “rosa”. Revista Nota Alta. Disponível em: <https://notaalta.espm.br/o-assunto-do-dia/mulheres-pagam-mais-por-produtos-rosa/>. Acesso em 04/11/2021 às 17h50m.

FREITAS, Ricardo. Finalmente: tudo o que você precisa saber sobre tributações de uma nota fiscal! Disponível em: www.jornalcontabil.com.br/finalmente-tudo-o-que-voce-precisa-saber-sobre-tributacoes-de-uma-nota-fiscal-2/. Site Rede Jornal Contábil, 29 de novembro de 2017, às 09h53m. Acesso em 08 de outubro de 2021, às 08h30m.

GAMA, Hélio Zaghetto. Curso de direito do consumidor. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GRINOVER, Ada Pellegrini et al. Código brasileiro de defesa do consumidor. 8 ed. rev., ampl. E atual. Rio de Janeiro: Forense universitária, 2004.

IPEA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. As distorções de uma carga tributária regressiva. Revista Desafios do Desenvolvimento. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233. Brasília- DF. 2015, Ano 12, Edição 86 de 28/03/2016. Acesso em 02 de novembro de 2021,

às 13:20

LUCCA, Newton de. Direito do consumidor: Teoria geral da relação consumo. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

OCDE. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Estatísticas sobre Receita na América Latina. 2ª Edição. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf. Acesso em 02/11/2021 às 10h20m.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Custos e preço de venda no comércio. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ap/artigos/custos-e-preco-de-venda-no-comercio,e195164ce51b9410VgnVCM1000003b74010aR-CRD>. Por Sandra Tocantins. De 08 de julho de 2019. Acesso em 08 de outubro de 2021, às 11h15m.

SUBJETIVAÇÃO E TRIBUTAÇÃO: O CONTRIBUINTE BRASILEIRO E A NEUTRALIDADE FISCAL

Luiz Alberto Cerbino da Cunha Junior¹

Maria Stela Campos da Silva²

RESUMO

O presente trabalho pretende demonstrar em que medida o princípio da neutralidade tributária pode influenciar na formação da figura do sujeito enquanto contribuinte no bojo do sistema tributário brasileiro, em especial quando parte de grupo subalternizado. Para tanto, tem como método a pesquisa bibliográfica, de cunho qualitativo. Alinha-se ao Direito Tributário Crítico, vertente que justifica um redesenho

¹ Luiz Alberto Cerbino da Cunha Junior. Mestrando no Programa de Pós-Graduação em Direito da UFPA-PPGD/UFPA. Assessor Jurídico na Procuradoria Geral do Estado-PGE/PA. E-mail para contato: luizcerbinocunha@gmail.com.

² Doutora em Direito pela UFPA. Especialista e mestre em Direito Tributário pela UFPE. Professora de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da UFPA (graduação), PPGD (mestrado e doutorado acadêmico em direito) da UFPA e PPGDDA (mestrado profissional em direito) da UFPA. Líder dos grupos de pesquisa-CNPQ: Federalismo, Renúncia de Receita, Responsabilidade Tributária e Direitos Humanos e Advogada. E-mail: stelacampos@ufpa.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7820-9547>

fiscal perante necessidades expansivas de comunidades minoritárias, bem como sustenta-se em teorias de subjetivação pós-modernas. Em primeiro momento, contextualiza a influência neoliberal no processo de constitucionalização da estrutura tributária nacional e em sua regulamentação infraconstitucional. Na seção subsequente, reconta o histórico da disciplina tributária dominante no país, e a contrapõe ao ferramental do Direito Tributário Crítico. Em seguida, propõe o modelo de subjetivação do contribuinte preterido, relegado à sujeição sistemática na doutrina e práticas fiscais brasileiras contemporâneas. Por fim, culmina na verificação da neutralidade como elemento a ser reimaginado na ciência tributária, para melhor atender clientes diversos do caráter cisheteronormativo branco de contribuinte convencionalmente descrito.

Palavras-chave: Tributação; neutralidade; subjetivação; contribuinte; Direito Tributário Crítico.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 nasceu em período de transformação sócio-política brasileira, amalgamando em seu texto numerosas garantias e direitos fundamentais no intento de preservar o ideal da dignidade da pessoa humana; simultaneamente, aquiesceu a interesses que proporcionalmente ameaçavam tais prerrogativas.

O sistema tributário nacional, por seu turno constitucionalizado, é campo de batalha de boa parte da contenda — não apenas suas normas e regulamentos tencionam à uma hipotética equanimidade entre sujeitos, mas também a interpretação doutrinária tradicional se justifica em cânone da neutralidade fiscal.

Sem embargo, escapa à discussão a identificação do sujeito enquanto cidadão, e mais ainda, enquanto contribuinte: seriam todos atendidos pela estrutura tributária instituída, considerando os dispositivos que a moldam e as inclinações que a guiam.

O paradigma da cisheteronormatividade branca é rediscutido na concepção do sujeito-contribuinte, sob olhar do direito tributário

crítico, para determinar o espaço ocupado pelos privilegiados, e aquele relegado aos despossuídos, os grupos subalternizados.

Desta forma, o artigo tem como problema: em que medida a neutralidade tributária influencia na formação do sujeito-contribuinte subalternizado no âmbito do sistema tributário brasileiro?

Tem como objetivo geral, neste propósito, oferecer nova leitura da ciência tributária no que concerne à neutralidade, revisitando mecanismos de vulnerabilização inscritos no texto constitucional, na normativa infraconstitucional e na literatura clássica, e como objetivo específico prover diagnóstico conclusivo de uma nova interpretação fiscal futura.

Para tanto, faz-se uso de pesquisa bibliográfica de cunho qualitativo, referente a vertente crítica da dogmática tributária como embasamento teórico, tal como se utiliza de leituras pós-modernas acerca do sujeito e da subjetivação, e de dados coletados de indicadores fiscais e socioeconômicos tocantes a grupos subalternizados.

Seccionado, o trabalho apresenta em sua primeira seção revisão da teoria constitucional contemporânea e sua relação com o sistema tributário brasileiro; segue, em segunda seção, remontando o histórico disciplinar dominante do direito tributário no país, e confrontando-o ao instrumental do Direito Tributário Crítico; na terceira seção, propõe os conceitos de subjetivação e sujeição do contribuinte subalterno; e, em última seção, retorna à neutralidade como ponto de partida na releitura do sujeito-contribuinte, o cidadão.

Ao fim, demonstra-se a pontualidade da discussão de subjetivação no âmbito tributário, atentando à composição de um sujeito-contribuinte abrangente de grupos marginalizados, singularizando o elemento da neutralidade como ativo de mitigação de desigualdades no cenário fiscal brasileiro.

2. CONSTITUIÇÃO E SISTEMA TRIBUTÁRIO: O PROJETO NEOLIBERAL

Muito já foi escrito sobre a corrente conformação constitucional do sistema tributário brasileiro. Sob a égide da Constituição Federal

de 1988, também conhecida como Constituição Cidadã, e no afã da garantia dos direitos fundamentais frente ao ideário da dignidade da pessoa humana (BARCELLOS, 2019), a estrutura fiscal do Estado brasileiro se encontra detidamente normatizada.

Respalda-se, primeiramente, no poder de tributar do Estado, na letra do art. 145 (PLANALTO, 1988, *on-line*):

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

[...]

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

A questão premente, entretanto, se alicerça na problematização desta mesma conformação: a que, ou a quem, a Constituição visa atender por via de seus princípios e suas regras de cariz fiscal — existe um “cliente”³ dentro do sistema tributário, privilegiado pelo aparato constitucional brasileiro?

Neste viés, a própria interpretação da Constituição é objeto de revisão constante; em que pese forjada em momento de progresso pós-ditatorial, durante o período de redemocratização na década de 1980, e, assim, insculpida de diversos dispositivos de caráter social, ao

³ Faz-se referência e subverte-se a teoria do clientelismo penal, sob a qual pensadores anti-punitivistas compreendem que o Direito Penal possui um sujeito, ou cliente, pré-definido em sua imposição: pobre e preto, sob recortes de classe e raça, categorias acompanhadas de elementos formativos como o racismo estrutural, enraizado institucionalmente; acerca do tema, indispensável referenciar Baratta (2002) e Lopes Júnior (2006).

mesmo tempo permite a presença de interesses mercadológicos que implicam em constantes atritos.

Segundo Bercovici e Massoneto (2006, p. 19), em célebre obra que descreveu a Carta Magna de 1988 como “Constituição Dirigente Invertida”, e na qual definem a relação travada entre o sistema fiscal e o aparato orçamentário constitucionais na conjuntura neoliberal globalizada:

[...] a constituição dirigente das políticas públicas e dos direitos sociais é entendida como prejudicial aos interesses do país, causadora última das crises econômicas, do déficit público e da “ingovernabilidade”; a constituição dirigente invertida, isto é, a constituição dirigente das políticas neoliberais de ajuste fiscal é vista como algo positivo para a credibilidade e a confiança do país junto sistema financeiro internacional.

Fundamentalmente, a questão também perpassa mesmo pelo suporte do Estado Social Democrático contemporâneo, que, no campo tributário, se traduziria sob o Estado Fiscal, em que se credita aos tributos, notavelmente aos impostos, o custeio dos direitos e garantias aventados constitucionalmente (ALMENDRAL, 2004).

A atual crise do Estado Fiscal, todavia, implica em sua substituição pelo chamado Estado Endividado, o qual, de acordo com Streeck (2018, p. 118), afincado em crise maior da política democrática, “[...] cobre grande parte [...] de suas despesas contraindo empréstimos e não cobrando impostos; acumulando, por conseguinte, uma enorme dívida para cujo financiamento tem de utilizar uma porcentagem cada vez maior de suas receitas.”.

Assim como conjecturado por Bercovici e Massoneto, Streeck (2018, *ibid.*) entende que nestas circunstâncias o Estado deixa de ter como credor apenas o seu povo nacional, os seus cidadãos, e passa a atender às demandas de um povo internacional: o mercado, e seus investidores.

Da mesma forma, aliando as teorias propostas, Maués (2023) origina o entrincheiramento constitucional: a Constituição Federal de 1988 acomoda em seu corpo garantias e direitos diametralmente

opostos, fundamentados substancialmente na política fiscal, que acirra desigualdades não apenas entre os cidadãos e o mercado, mas também entre os cidadãos enquanto contribuintes, comparando as posições tomadas por aqueles no topo do centil de renda, e aqueles na base da pirâmide⁴.

Assevera o autor (2023, *ibid.*, p. 29):

Sob as pressões da globalização neoliberal, que favorece o deslocamento geográfico das atividades econômicas e assegura a mobilidade de capitais, os Estados Nacionais são levados a reduzir a carga tributária, o que terá impactos negativos sobre o financiamento das políticas sociais, em um contexto no qual a diminuição no ritmo de crescimento da economia faz aumentar as demandas por esses serviços.

E arremata (2023, *ibid.*, p. 139):

Embora as disposições constitucionais sobre tributos, orçamento e gasto social sirvam a diferentes propósitos, todas elas limitam as opções políticas dos governos. A combinação dessas restrições constitucionais teve um impacto decisivo sobre as políticas redistributivas e sobre o papel cumprido pela Constituição de 1988 na redução de desigualdade.

A discussão se imbrica, então, na condição do ônus fiscal; a carga tributária nacional é expressivamente regressiva, isto é, atinge aos mais pobres com maior impacto, vez que grande parte da arrecadação se faz mediante impostos sobre o consumo (PISCITELLI; *et. al.*, 2020).

Trocando em miúdos, a receita fiscal do estado brasileiro é suportada em maior monta não via oneração de renda, considerando a progressividade estagnante do imposto de renda, ou ainda menos pela exação sobre riqueza, rememorando a inexistência do tão discutido

⁴ Como parâmetro na temática, a tese de Souza (2016, pub. 2018) apresenta análise ostensiva de dados coletados de imposto de renda no período compreendido entre 1926 e 2013, para ratificar a contínua concentração de renda no percentual mais alto de riqueza brasileiro.

imposto sobre grandes fortunas, mas sim por meio do consumo, em que todo contribuinte, inobstante sua capacidade de contribuição⁵, é impelido na mesma medida.

Em dossiê que analisa a correlação entre o sistema tributário, a política fiscal e desigualdades de gênero, Piscitelli *et al.* (2020, *ibid.*, p. 06) sistematizam dados esclarecedores:

A política tributária brasileira, contudo, tem sido um fracasso na redução das desigualdades sociais. “A carga tributária sedimentada sobre o consumo e o trabalho atingiu 76% do total da receita tributária em 2014 --a mais alta entre os países da OCDE”, (CERS; INESC; OXFAM, 2017, p. 3). Já a tributação sobre a propriedade e os ganhos de capital equivale a 7,4% do PIB - inferior à média dos países da OCDE, que é de 13,6% do PIB (CERS; INESC; OXFAM, 2017, p. 3). [...]

Como consequência, os 10% mais ricos do Brasil apenas são impactados na sua renda no percentual de 21% com o pagamento de tributos, enquanto os 10% mais pobres são afetados em 32%, conforme os dados do IPEA /2011, referenciado no próprio documento da Oxfam Brasil. De outro lado, quanto mais rico o contribuinte, menor é o impacto das alíquotas reais do imposto de renda. É evidente que a escolha de tributar mais o consumo se justifica diante do padrão de renda brasileiro: somos um país pobre. Essa afirmação, contudo, não deve refrear um olhar crítico para a distribuição atual da carga tributária, com vistas a mitigar a regressividade existente, cujo nível reforça as desigualdades.

Concluem, esclarecedoramente, Rocha e Godoi (2019, p. 05):

Em conclusão: no Brasil, o relativo viés redistributivo identificado na evolução do padrão das despesas públicas

⁵ Tão caro ao estudo da igualdade na tributação, o princípio da capacidade contributiva se encontra nominado abaixo, subordinado a seu dispositivo constitucional.

a partir da década de 2000 não se verifica em absoluto no que diz respeito à evolução do padrão de equidade da carga tributária ao longo dos últimos quase 30 anos. No modelo brasileiro, a tributação pós-Constituição de 1988 não incorporou qualquer viés desconcentrador de renda. O viés igualitário de uma tributação progressiva e baseada nos impostos pessoais sobre a renda foi claramente rejeitado pela política tributária colocada em prática pelos poderes legislativo e executivo nas últimas décadas no Brasil.

Tem-se que o projeto constitucional, de sua constituinte até o processo derivado, opera sob duas métricas: objetiva a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, almejando à erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem geral a despeito de preconceitos, ao que, concomitantemente, convida uma “[...] distribuição demográfica da precariedade” (BUTLER, 2015, p. 67) face a interesses econômicos descentralizados.

Esta equação ocasiona uma redistribuição reversa, em que desigualdade supera igualdade no cálculo social. Ressaltando a relevância dos conceitos de vulnerabilidade e precariedade butlerianos na compreensão do ferramental neoliberal, inclusive imiscuído ao texto constitucional, Feital (2021, p. 38-39) afirma:

As estruturas que protegem os sujeitos das intempéries econômicas, da insegurança e da precarização estão desigualmente distribuídas no tecido social. Viabilizadas por instituições que o neoliberalismo quer eliminar, em favor de uma mistificadora ética empresarial [...]

Responde-se, assim, à questão proposta alhures: o cliente do sistema tributário brasileiro seria, em maior medida, o mercado, e, subsidiariamente, o cidadão concentrador de renda e riqueza.

3. ENTRE DOMINÂNCIA E DOMINADOS: A CRÍTICA FISCAL

Compreendido que a própria constitucionalização da matéria fiscal se verte de problemáticas e é informada por elementos

despersonalizados — o mercado e o capital, especialmente —, é neste contexto em que surge teoria disposta à reimaginar o direito tributário sob olhar crítico, repensando seus elementos e, significativamente, seus sujeitos frente à compreensão dogmática hegemônica.

No escopo fiscal brasileiro, Rocha e Godoi (2019, *op. cit.*) constroem o percurso histórico do estudo tributário nacional dividindo-o em dois momentos ideológicos no decurso do século passado: a proposta metodológica vigente entre os anos 1940 e 1960; sucedida pela corrente doutrinária hegemônica a partir da década de 1970.

Naquele primeiro intervalo de produção de conhecimento, observava-se uma intenção interdisciplinar do direito tributário, não reservada à uma tendência singular de interpretação científica. De outro lado, a literatura tributária setentista, ainda dominante, com fonte na produção de conhecimento paulistana, reverte o quadro interpretativo para alinhá-lo à uma compreensão significativamente mais formal de princípios e normas fiscais.

Teodorovicz considera que tal posicionamento interpretativo, assumido em especial por doutrinadores da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, e até hoje corrente dominante, se vale de “positivismo formal de vertente kelseniana”, atestando (2017, p. 131):

O positivismo se alastrará no Direito Tributário Brasileiro a partir da década de sessenta, mas sobretudo impulsionado a partir da década de setenta, especialmente com a consolidação de específicas estratégias de estudo e ensino bem-sucedidas nas Faculdades de Direito brasileiras [...]

Essas tendências positivistas serão sucedidas, a partir da década de sessenta e, sobretudo, a partir do Golpe de 1964, por reforçada característica, sobretudo caracterizada pela intensificação do formalismo jurídico positivista de matriz dogmática normativa kelseniana, que ganhará grande relevância nas décadas posteriores, ainda que convivendo com o positivismo historicista e sociológico ou mesmo o positivismo conceitualista, que ainda sobreviverão nas décadas posteriores.

Amparados na tese de Teodorovicz, Rocha e Godoi (2019, *op. cit.*, p. 09) contudo postulam uma concepção porosa da hermenêutica tributária atual, cuja adesão à Kelsen⁶ não se demonstra categórica, asseverando:

Mas a partir dos anos 2000 até a atualidade, tendências que se denominam a si mesmas como pós-positivismo, neoconstitucionalismo e hermenêutica jurídica foram incorporadas sem qualquer pejo pela doutrina tributária. A postura formalista e antiformalista convivem lado a lado. Tudo depende do problema específico sobre o qual argumentar.

Inobstante o debate da conformação autoral intrínseca à doutrina fiscal contemporânea, demonstra-se inegável a guinada positivista imposta ao estudo tributário, amparada sobremaneira em pretensa neutralidade interpretativa.

Apoiada em uma imparcialidade autoimposta, a ciência tributária tradicional suportaria unicamente uma leitura convencional e positivista de suas regras. Neste sentido, ratifica Feital (2018, *ibid.*, p. 48-49):

Esse movimento de obliteração da política não é exclusividade do DTT⁷. [...] Trata-se, na realidade, de um dos sinais gerais da investida neoliberal contra o igualitarismo. Todavia, como o Direito Tributário é talvez o ramo do direito que mais próximo se encontra das discussões econômicas, nele vemos repercutir com maior intensidade a retórica do formalismo e da imparcialidade [...] Com efeito, o Sistema Tributário apresenta duas faces opostas, como Janus, o deus romano dos pórticos. De um lado, pode ser um instrumento para a construção de uma sociedade justa

⁶ Em síntese, autor cuja teoria do direito “[...] define: “o direito como norma” (Kelsen, 1992: 13); a norma como um significado (Kelsen, 1992; 11, 14); o “único sentido” desses significado como um “dever-ser”; e a noção de “dever-ser” como uma categoria (Kelsen, 1992: 24). Essa é a linguagem por meio das quais as entidades abstratas são descritas.” (Alexy, 2014, *op. cit.*, p. 34).

⁷ Direito Tributário Tradicional, em abreviação do autor (2018, *ibid.*, p. 33).

e, de outro, um dispositivo de opressão e manutenção das desigualdades sociais.

Em contraposição, de origem estadunidense, nos estudos seminiais de Blumberg na década de 1970⁸, contudo devidamente apropriada pela literatura brasileira, a *Critical Tax Theory* “[...] surge da necessidade de se contrapor à ideologia da neutralidade, para afirmar que as leis tributárias não respondem a postulados naturais inafastáveis, mas são o resultado de variáveis políticas.” (FEITAL, 2018, p. 51).

Solidificou-se, futuramente, com a publicação da obra coletiva *Taxing America* (1997), organizada por Brown e Fellows, e produto de encontros de pensadores da crítica fiscal inicialmente junto à *Society of American Law Teachers*.

Em ensaio que reconta o movimento de formação da *Critical Tax Theory*, Brown, Fellows e Crawford (2012, p. 62-63) demonstram o esforço na proposição inicial, bem como êxito no redesenho científico da matéria:

Taxing America emerged at a time when tax theorists were beginning to uncover hidden biases in the tax code along a broad spectrum of measures, including issues of class, disability, gender, heteronormativity, and race. [...] Almost all of the Taxing America contributors have continued to produce tax scholarship that uncovers and seeks to disrupt a variety of features in the tax law that exacerbate the subordination of economically vulnerable groups.

No mesmo trabalho (2012, *ibid.*), as autoras ressaltam a importância de Delgado e Stefancic na promoção e publicação do compêndio, notáveis teóricos da *Critical Race Theory*, que correlaciona a teoria do direito e suas implicações em políticas raciais, configurando “[...]”

⁸ A autora teve como base de sua pesquisa o comparativo da carga fiscal imposta sobre esposas inseridas no mercado de trabalho e mães (*working wives and mothers*) àquela de seus pares do sexo masculino (Blumberg, 1971), produção pioneira no entrelace entre tributação e gênero no âmbito da literatura internacional.

a collection of activists and scholars interested in studying and transforming the relationship among race, racism, and power.” (2001, p. 02).

Não escapa, portanto, a concomitância entre estes movimentos; o desafio à uma interpretação jurídica convencional floresce em espaços que se propõe a considerar experiências marginalizadas no seio do direito.

Defende-se, portanto, uma análise compreensiva dos princípios e normas tributárias que se desprenda da imaginada retidão dogmática, visualizando a política fiscal como política *per se*, influenciada por elementos econômicos, sociais e culturais; na mesma medida, é defensável a intertextualidade da matéria fiscal, a ser cotejada às ciências da economia e das finanças, assim como ao Direito Financeiro (Rocha; Godoi, 2019, *op. cit.*) e se vai além: também aos estudos sociais, antropológicos e filosóficos.

Surge, portanto, a necessidade de se enveredar o estudo tributário para além da convencionalidade imposta pela corrente majoritária, que implica numa isenção tamanha da ciência fiscal, aproximando-a do caráter social no intuito de cumprir com um dos objetivos pontuais do próprio mecanismo da tributação (Silveira, 2019): a redução de desigualdades.

Deste modo, contrapõe-se a hermenêutica fiscal clássica à proposição interpretativa crítica, em que a leitura estrita de normas tributárias serviria àquela suposta objetividade lastreada no elemento da neutralidade (FEITAL, 2018, *op. cit.*), quando, em verdade, “[...] A ênfase em fatos objetivos e na realidade econômica convenientemente ignora as diferenças individuais entre os contribuintes — com a exceção da renda.” (KNAUER, 2014, p. 219).

4. O CONTRIBUINTE: SUBALTERNIZAÇÃO, SUBJETIVAÇÃO E SUJEIÇÃO

É neste ponto em que se discutirá a figura repetidamente aludida: o contribuinte. Na normativa constitucional (1988, *op. cit., on-line*), o contribuinte é retratado dentro das exceções ao poder de tributar do Estado, como que reflexo ou residual à atribuição fiscal principal, a arrecadação:

Art. 145. [...]

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

[...]

I - 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;

O art. 145, §1º é corolário do supramencionado princípio da capacidade contributiva, que funcionaria, teoricamente, como fundacional na justificação de uma igualdade tributária entre sujeitos.

Na legislação infraconstitucional, o contribuinte é aquele que executa o fato gerador do tributo e assim assume a obrigação de quitá-lo. O Código Tributário Nacional (PLANALTO, 1966, *on-line*) é o codex que pormenoriza em seus dispositivos as espécies (impostos, taxas e contribuições) do gênero (tributo), e, conseqüentemente, seus sujeitos (contribuintes).

Não obstante a configuração formal deste sujeito-contribuinte, definida acima a posição ocupada por pessoas de maior renda e riqueza no esquema tributário brasileiro, no intuito de traçar o caminho inverso e revisitar as desigualdades operantes, é preciso descrevê-las pelos marcadores que as diferenciam — e privilegiam: raça, classe, gênero e sexualidade.

Tais marcadores podem ser compreendidos como categorias de análise histórica, política, social e econômica, como elucidado por

Scott (1995) em obra pioneira; traçando histórico do pensamento feminista interseccional, a autora sustenta (1995, *ibid.*, p. 73):

O interesse pelas categorias de classe, de raça e de gênero assinalava, em primeiro lugar, o envolvimento do/a pesquisador/a com uma história que incluía as narrativas dos/as oprimidos/as e uma análise do sentido e da natureza de sua opressão e, em segundo lugar, uma compreensão de que as desigualdades de poder estão organizadas ao longo de, no mínimo, três eixos.

A utilização destes marcadores na investigação do poder hegemônico, à vista da necessidade de um receptáculo em que se personifiquem, não pode ser outro que não o ser humano. A demanda reside no campo de estudo capaz de correlacionar tema de teor antropológico perante o direito, o que, uma vez mais, implica na multidisciplinaridade da ciência jurídica.

Nas palavras de Feital (2021, *op. cit.*, p. 76-77):

O problema da subjetivação não é propriamente jurídico, mas é uma questão inevitável para o direito contemporâneo. [...] Evidentemente, não se trata de verificar se uma determinada teoria da subjetividade é constitucional ou inconstitucional, porque o problema não se põe nestes termos. Trata-se, sim, de avaliar se a subjetividade idealizada pelo neoliberalismo possui espaço no projeto de construção de uma comunidade ética inaugurado pela Constituição.

Conforme assentado, o programa neoliberal foi, e ainda é, decisivo na composição do texto constitucional; supera-se a indagação acerca da possibilidade de uma subjetivação constitucional — do cidadão-contribuinte — visto se tratar de uma realidade.

O sujeito, no seu arranjo ontológico, toma forma sobretudo na obra de Foucault⁹, advindo não apenas da relação do *ser* diante dos

⁹ Elucida Simon (2009, p. 09) ao analisar a bibliografia de Foucault, no original em francês: “*La question est désormais : comment le sujet occidental se constitue-t-il comme objet de pouvoir ? [...] Sa préoccupation sera désormais de faire*

paradigmas de *poder* (2010), originando a função do *biopoder* (Foucault, 1999)¹⁰, mas também em sua própria formação enquanto *sujeito*.

Indaga o filósofo (2010, *op. cit.*, p. 205):

[...] como se estabelece, como se fixa e se define a relação entre o dizer-verdadeiro (a veridicção) e a prática do sujeito? Ou ainda de modo mais geral: como o dizer-verdadeiro e o governar (a si mesmo e aos outros) se vinculam e se articulam um ao outro?¹¹

Na mesma linha de pensamento, questionando o raciocínio descartiano, e ainda sob viés linguístico, Butler (2021, p. 47) especula:

une histoire de certaines réalités sociales ou pratiques particulières développées dans nos sociétés afin d'en déterminer les dispositifs de production de vérité en rapport avec les mécanismes de pouvoir qui les sous-tendent.”

¹⁰ Determinado pelo autor, em linhas gerais, como uma forma de regulação estruturada sobre o corpo-espécie. Teoriza Foucault (1999, *op. cit.*, p. 288–290): “Durante a segunda metade do século XVIII, eu creio que se vê aparecer algo de novo, que é uma outra tecnologia de poder, não disciplinar dessa feita. Uma tecnologia de poder que não exclui a primeira, que não exclui a técnica disciplinar, mas que a embute, que a integra, que a modifica parcialmente e que, sobretudo, vai utilizá-la implantando-se de certo modo nela, e incrustando-se efetivamente graças a essa técnica disciplinar prévia [...]. O conjunto de processos como a proporção dos nascimentos e dos óbitos, a taxa de reprodução, a fecundidade de uma população, etc. são esses processos de natalidade, de mortalidade, de longevidade que, justamente na segunda metade do século XVIII, juntamente com uma porção de problemas econômicos e políticos [...], constituíram, acho eu, os primeiros objetos de saber e os primeiros alvos de controle dessa biopolítica.”

¹¹ Contribuição imensurável do autor foi também a elaboração do conceito de dispositivo, categoria de inscrição e/ou mecanismo que relaciona ser e poder, traduzido (1999, *op. cit.*, p. 244) em “[...] um conjunto decididamente heterogêneo que engloba discursos, instituições, organizações arquitetônicas, decisões regulamentares, leis, medidas administrativas, enunciados científicos, proposições filosóficas, morais, filantrópicas. Em suma, o dito e o não dito são os elementos do dispositivo. O dispositivo é a rede que se pode tecer entre estes elementos.”

O que quer que seja o “eu”, não é desde o início o mesmo que as crenças que ele detém e escrutina; ou melhor, o “eu” aparenta ser capaz de manter a si mesmo, no nível da gramática, enquanto questiona tais crenças. Questionar tais crenças aparentemente não é questionar o “eu”. O “eu” é manifestamente distinto das crenças que esse “eu” tem mantido.

Expandindo a busca do *eu*, Butler (2004, p. 31) considera a vulnerabilidade como paradigmática à mera condição humana: “[...] somos [...] vulneráveis à violência; mas também vulneráveis a outro tipo de toque, uma gama que inclui a erradicação do nosso ser em um extremo, e o suporte físico para nossas vidas em outro.”

Lógica que, consoante Feital (2021, p. 154) se confronta a dialética neoliberal:

Se, de um lado, a vulnerabilidade é decorrência inevitável da exposição dos corpos no mundo, por outro lado, o capitalismo distribui a vulnerabilidade de modo desigual, focando em determinadas populações. Por meio da ideologia neoliberal, estas populações são responsabilizadas por sua própria situação.

É assim que se conclui, sob a visão de Feital (2021, *ibid.*, p. 151) que o sistema estruturado na indagação de sujeito e de poder, arraigado no núcleo constitucional-fiscal, emprega como atores:

Temos, de um lado, o indivíduo neoliberal. Por definição ele é o homem surgido do nada [...] Um ser etéreo que não depende de nada nem de ninguém. Do outro lado, temos aqueles que não podem se livrar do peso de seus corpos. Submetidos aos espectros autossuficientes do neoliberalismo, eles têm o gênero e a raça marcados na carne. Já o sujeito neoliberal está livre das cicatrizes da matéria, porque o seu gênero é a ausência de gênero — o homem — e a sua raça é a inexistência da raça — o branco. Os outros estão presos, em maior ou menor medida, a uma condição animal, o que não os livra da responsabilidade exclusiva pelo eventual fracasso de suas vidas.

Portanto, se de um lado se tem como cliente do sistema tributário a cisheteronormatividade (COEN, 1997)¹² branca, personificada em homens *cis*, brancos e héteros, de outro se tem os despossuídos (BUTLER, 2013), personagens marginais que se traduzem na comunidade LGBTI+, na população preta, nas mulheres, nos povos indígenas, nas pessoas com deficiência e todos aqueles sujeitos que escapam ao padrão normativo, tanto social quanto jurídico, doravante designados, para definição característica, grupos subalternizados¹³.

Nestas linhas, apoia-se na concepção de(s)colonial de subalternização teorizada por Quijano (2005), remontando ao período de invasão sul-americano, centrado na dualidade entre aquele que subordina — o explorador europeu branco —, e aquele subordinado — as populações racializadas —; na modernidade, espaço em que a colonialidade ainda se reproduz (CARVALHO, 2020), o conquistador se traduz na figura cisheteronormativa branca, enquanto o conquistado se define em todo sujeito categorizado e, conseqüentemente, marginalizado.

Em resumo, sob olhar neoliberal, a subjetivação do contribuinte dá lugar à sujeição: de *sujeito*, o *ser* se torna *objeto* de manobras programadas à sua inacessibilidade, ou pior, patrocinadas a seu custo.

Retomando a perspectiva de Feital (2017, p. 406) sobre o conceito de precariedade em Butler, a releitura proposta transportaria o sujeito “[...] para o âmbito das reflexões acerca de questões sociais como combate à pobreza, as políticas fiscais e a redistribuição de riqueza.”.

Enfim, caberia ao Direito Tributário Crítico repensar o sistema tributário, um que não repudie e tripudie de “[...] grupos historicamente

¹² Categoria assim cunhada pela autora: “Por “heteronormatividade” quero dizer tanto aquelas práticas localizadas quanto aquelas instituições centralizadas que legitimam e privilegiam a heterossexualidade e as relações heterossexuais como fundamentais e “naturais” dentro da sociedade” (2019, p. 26, trad.); o prefixo *cis*, descritivo de pessoas que performam gênero designado ao seu sexo biológico incorpora a vivências de pessoas *trans*.

¹³ Conceito amplamente debatido doutrinariamente, elaborado por Gramsci (2001) e objeto de constantes reapropriações, em especial por Spivak (1988).

desempoderados, tais como os negros; as mulheres de todas as raças, lésbicas, gays, bissexuais e transgêneros, os deficientes, e as famílias não tradicionais.” (INFANTI; CRAWFORD, 2009, p. xxi *apud* FEITAL, 2021, *op. cit.*, p. 50).

5. NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA: IMPASSE DE (TRANS)FORMAÇÃO

A fundamentação teórica da pesquisa, até então, justificou por intermédio de doutrina contra-ortodoxa a aridez constitucional da subjetivação do contribuinte, sob a sombra de uma pretensa neutralidade tributária.

De outro turno, a compreensão da neutralidade pelo olhar ortodoxo é fértil. Siqueira (2011, p. 257) posiciona a neutralidade na tributação via nexos entre Rawls e Dworkin — claramente a serviço do mercado:

Veja-se: a neutralidade realiza-se por diferentes vetores que não se podem anular. O mercado e a justa oportunidade são imprescindíveis para que se construa uma sociedade democrática, caracterizada pelo igual respeito entre os modelos de vida boa possíveis em uma democracia. A política tributária adequadamente neutra deve equilibrar-se sobre estes dois vetores, de forma que ao tempo que estrutura a sociedade sob os auspícios da justa oportunidade, não substitui o mercado na definição do que se deve produzir e de qual o custo dos modelos de vida.”

Interessante notar, porém, que mesmo uma interpretação assente da ciência tributária pode ser vocal quanto à impraticabilidade de uma fiscalidade neutra. Schoueri (2007, p. 253), ainda que conduzindo considerações acerca do vínculo entre livre concorrência e tributação, fortuitamente sentencia:

Hodiernamente, com a universalização do princípio da capacidade contributiva, tal tributação revela-se odiosa,

esperando-se, ao contrário, que o legislador tributário tome em conta circunstâncias econômicas relativas ao contribuinte, no momento da fixação do *quantum debeatur*.

Neste sentido, não haverá que se cogitar de tributo neutro, ou de atuação neutra por parte do legislador.

Nada custoso rememorar que os dados referenciados suportam esta mesma conclusão, como coletado no relatório País Estagnado, de produção da entidade OXFAM Brasil (2018, p. 37):

Numa análise do impacto da tributação na sociedade brasileira em diferentes grupos, percebe-se como a regressividade (ou quase neutralidade) ocorre. [...] Uma estimativa da incidência tributária sobre rendimentos médios dos 40% mais pobres e 20% mais ricos, de diferentes composições familiares por raça e sexo, aponta para poucas variações da carga tributária total individual dentro da sociedade. Uma mirada geral é suficiente para concluir que não há diferença substantiva entre a tributação relativa da base e do topo da pirâmide social, com categorizações variando de 17% a 26%.

Isto posto, notório que a neutralidade inserta não apenas na ciência, como também na normatização tributária, promove desigualdades na medida de sua imposição prática na exação dos sujeitos-contribuintes.

Assim, Demari (2022, pos. 02) atesta:

Essa pseudoneutralidade discursiva do direito tributário acaba desviando o foco de uma das mais significativas missões da tributação: promover justiça social, seja financiando a ação estatal (inclusive através dos serviços públicos essenciais à população mais vulnerável), seja diminuindo desigualdades através da tributação que respeite a capacidade contributiva do cidadão, conforme o comando constitucional respectivo.

Singularizando a situação de pessoas pretas, o elo neutralidade-desigualdade se torna inequívoco (OXFAM BRASIL, 2018, *op. cit.*, p. 40):

Ao lançar um olhar sobre as desigualdades raciais, percebe-se que negros (considerando indivíduos e casais “pretos” e “mestiços”) da base da pirâmide destinam de 17% a 23% de seus rendimentos ao pagamento de tributos, com muito maior ênfase na tributação indireta. Trata-se de uma proporção parecida com a variação entre brancos pobres, que gastam de 18% a 25% de seus rendimentos em tributos, também em sua maioria indiretos. Apesar do sistema tributário não ser ele mesmo causa das desigualdades raciais, pesa diferentemente sobre negros: ser pobre significa pagar mais tributos, mas ser pobre e negro significa pagá-los sobre uma base de renda menor, fragilizando ainda mais a condição de famílias negras.

Repensar o Direito Tributário atravessa a rediscussão de suas bases constitucionais em que, conflitantes entre si, crepitam na compreensão convencional da ciência fiscal, reforçando privilégios e assegurando a sujeição daqueles marginalizados pelo sistema.

Nesta linha, encerra Demari (*op cit.*, 2022, pos. 04):

Perceber que a tributação onera diferentemente os cidadãos a partir de atravessamentos de gênero, raça e classe social é o primeiro passo para que o sistema tributário seja (re)pensado, incorporando mecanismos que assegurem a igualdade tributária material (através de incentivos fiscais, tributação diferenciada ou arrefecida quando incidente sobre as populações mais vulneráveis, seleção de fatos geradores tributários que reflitam efetiva capacidade tributária, etc...) e servindo, efetivamente, como instrumento de transformação social para, assim, cumprir sua missão constitucional.

Na medida em que se torna elemento formador da prática tributária, a neutralidade deve ser provocada como componente transformativo do desenho fiscal brasileiro, de modo que não se mantenha empecilho à consecução dos princípios constitucionais que valem à subjetivação integrativa de sujeitos de grupos subalternizados como cidadãos, e ainda: contribuintes.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O direito tributário é âmbito das ciências jurídicas permeado, desde sua doutrina tradicional, por objetividade em favor de uma presumida neutralidade, seja teórica tanto quanto normativa.

A Constituição Federal de 1988, por sua vez guarida do sistema tributário brasileiro, é objeto de contínuas reconsiderações, que analisam o ímpeto constituinte originário, suas reverberações derivadas e regulamentações infraconstitucionais para identificar a quem às estruturas institucionais em larga escala atendem, e como privilegiam determinados sujeitos no bojo do sistema neoliberal.

No presente trabalho, fazendo-se uso de instrumental do direito tributário crítico, propôs-se uma releitura do arranjo fiscal nacional para indicar os sujeitos reconhecidos como contribuintes, e aqueles despossuídos perante o ordenamento; inverteu-se a lógica pós-moderna de subjetivação para corroborar um mecanismo inserto de sujeição inserto em normativas promovido pela doutrina convencional.

Baseados em indicadores fiscais e socioeconômicos, definiu-se a presença dos grupos subalternizados à margem das benesses concedidas aos representantes das cisheteronormatividade branca, clientes do regramento tributário sistematizado.

Compreendida a dicotomia do texto constitucional, os princípios, garantias e direitos que aventa face os conflitos que sustenta, demonstra-se a necessidade de redesenhar a suposta neutralidade tributária promovida pela literatura doutrinária convencional, elemento que atua vigorosamente no acirramento das desigualdades e na própria definição do sujeito-contribuinte-cidadão, para arrefecer desequilíbrios e melhor servir àqueles que o Estado Democrático de Direito pretende assegurar: os subalternizados.

REFERÊNCIAS

ALMENDRAL, Violeta. *Impuestos y Estado Social*. Madri: *Universidad Carlos III*, 2004. p. 09-35.

BARCELLOS, Ana Paula de. A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: O princípio da dignidade da pessoa humana. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. A Constituição Dirigente Invertida: A Blindagem da Constituição Financeira e a Agonia da Constituição Econômica. Boletim de Ciências Econômicas, vol. XLIX. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2006.

BLUMBERG, Grace. *Sexism in the Code: A Comparative Study of Income Taxation of Working Wives and Mothers*. In: INFANTI, Anthony; CRAWFORD, Bridget (Orgs.). *Critical Tax Theory: an introduction*. Cambridge: Cambridge University Press, 2009. p. 03-10.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172/1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Senado Federal, 1966.

BARATTA, Alessandro. *Criminologia Crítica e Crítica ao Direito Penal*. Rio de Janeiro: Revan, 2002.

BROWN, Karen; FELLOWS, Mary Louise (Orgs.). *Taxing America*. Nova Iorque: NYU Press, 1997.

BROWN, Karen; FELLOWS, Mary Louise; CRAWFORD, Bridget. *The Past, Present, and Future of Critical Tax Theory: A Conversation*. *Legal Studies Research Paper Series*
Research Paper No. 13-49. University of Minnesota. p. 59-67.

BUTLER, Judith. *Precarious Life: The powers of mourning and violence*. Nova Iorque: Verso, 2004.

BUTLER, Judith. *Notes toward a performative theory of assembly*. Cambridge: Harvard University Press, 2015.

BUTLER, Judith. Os sentidos do sujeito. 1ª ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2021.

CARVALHO, Rayann Ketully Massahud de. Direito e pensamento descolonial: aspectos introdutórios. *Revista de Direito [online]*, v. 12, n. 02. 2020. p. 01-30. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/revistadir/article/view/10700>. Acesso em: 30 dez. 2023.

COEN, Cathy; ALMEIDA, Valeria Lima de (trad.). Punks, sapatonas e *welfare queens*: o potencial radical da política *queer*. Revista Docência e Cultura, v. 03, n. 03. Rio de Janeiro: Universidade Estadual do Rio de Janeiro, 2019. p. 21-58.

DELGADO, Richard; Jean Stefancic. *Critical Race Theory: an introduction*. Nova Iorque: NYU Press, 2011.

DEMARI, Melissa. A falácia da neutralidade do sistema tributário nacional. Disponível em: ><https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-falacia-da-neutralidade-do-sistema-tributario-nacional-17042022><. Acesso em: 23 dez. 2023.

FEITAL, Thiago Álvares. Revista de Ciências do Estado, v. 02, n. 02. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, 2017. p. 398-410.

FEITAL, Thiago Álvares. Apontamentos teóricos para um conceito de Direito Tributário Crítico. In: Estudos críticos do direito tributário: ano I. JUNIOR, Onofre Alves Batista; DE OLIVEIRA, Ludmilla Mara Monteiro; MAGALHÃES, Tarcisio Diniz (Orgs.). Belo Horizonte: Arraes Editores, 2018. p. 32-71.

FEITAL, Thiago Álvares. Quem é o sujeito do direito tributário?: tributação, desigualdade e cidadania. 2ª ed. rev. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2021.

FOUCAULT, Michel. Em defesa da sociedade: curso no *Collège de France* (1975-1976). São

Paulo: Martins Fontes, 1999.

FOUCAULT, Michel. Sobre a História da sexualidade. In: Microfísica do poder. Rio de Janeiro: Graal, 2000. p. 243-27.

FOUCAULT, Michel. A hermenêutica do sujeito: curso no *Collège de France* (1981-1982). 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

GRAMSCI, Antonio. Cadernos do cárcere. 2ª ed. COUTINHO, Carlos Nelson (Trad., Ed.); HENRIQUES, Luiz Sérgio; NOGUEIRA, Marco Aurélio (Co-Ed.). Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2001.

KNAUER, Nancy. *Critical Tax Policy: a Pathway to Reform?*. *Northwestern Journal of Law and Social Policy*, v. 09, n. 02. Chicago: 2014. p. 206-263.

LOPES JÚNIOR, Aury. Introdução crítica ao Processo Penal (fundamentos da instrumentalidade garantista). 3ª ed. rev. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

MAUÉS, Antonio Moreira. O desenho constitucional da desigualdade. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023.

OXFAM BRASIL. País estagnado – Um retrato das desigualdades brasileiras 2018 [E-book]. São Paulo: Oxfam Brasil, 2018. Disponível em: ><https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/pais-estagnado/><. Acesso em: 22 dez. 2023.

PISCITELLI, Tathiane (coord.); *et. al.* Reforma tributária e desigualdade de gênero [recurso eletrônico]. São Paulo: FGV Direito, 2020.

QUIJANO, Aníbal. Colonialidade do poder, Eurocentrismo e América Latina. *In*: LANDER, Edgardo (Org.). A colonialidade do saber: eurocentrismo e ciências sociais – Perspectivas latino-americanas. *Colección Sur Sur*. Buenos Aires: CLACSO, 2005.

ROCHA, Isabelle Resende Alves; GODOI, Marciano Seabra de. Incorporando as questões de gênero e raça aos estudos jurídicos sobre tributação e orçamento público. *In*: CRUZ,

Álvaro Ricardo de Souza; RODRIGUES, Poliana Lino (Orgs.). Trinta anos de Constituição e

130 anos de Lei Áurea. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 387-420.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Livre concorrência e Tributação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, vol. 11. São Paulo: Dialética, 2007. p. 241-271.

SCOTT, Joan. Gênero: uma categoria útil de análise histórica. *Revista Educação & Realidade*, v. 2, n. 2. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 1995 (rep. 2017). p. 71-99.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. O direito financeiro e a redução de desigualdades. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2018.

SIMON, Caroline. *La normalisation de la sexualité : enjeux identitaires et juridiques - Ou comment ouvrir le Droit des personnes aux perspectives de la résistance queer ?*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Livre de Bruxelas. Bruxelas, 2009.

SIQUEIRA, Natercia Sampaio. Tributação e Neutralidade no Estado Democrático de Direito. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Fortaleza. Fortaleza, 2011.

SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de. Uma história de desigualdade: a concentração de renda entre os ricos no Brasil 1926-2013. São Paulo: Hucitec, 2018.

SPIVAK, Gayatri Chakravorty. *Can the subaltern speak?*. In: *Marxism and the Interpretation of Culture*. Nelson, Cary; GROSSBERG, Lawrence (Orgs.). Londres: Macmillan, 1988

STREECK, Wolfgang. Tempo comprado: a crise adiada do capitalismo democrático. São Paulo: Boitempo, 2018.

TEODOROVICZ, Jeferson. A afirmação histórica da história do direito tributário brasileiro. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015.

VERGUEIRO, Viviane. Pensando a cisgeneridade como crítica decolonial. In: MESSEDER, Suely; CASTRO, Maria Garcia; MOUTINHO, Laura (Orgs.). Enlaçando sexualidades: uma tessitura interdisciplinar no reino das sexualidades e das relações de gênero [online]. Salvador: EDUFBA, 2016. p. 249-270.



PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: OS LIMITES DA ELISÃO FISCAL E SEU OBJETIVO ECONÔMICO DIANTE DA ÉTICA

Ana Flávia Baetas Valois¹

RESUMO

Propõe-se explicar nesse artigo sobre o Planejamento Tributário na seara jurídica e os limites existentes diante das Éticas tanto pública quanto privada, sempre albergadas com a vontade de crescimento, direito este das empresas ao se verem operantes nas suas ações, lutando diante da falta de um projeto do Estado para organizar e fiscalizar de uma forma adequada e de identidade recíproca acerca das suas políticas públicas de gestão quanto à cobrança de tributos. A conduta do cidadão contribuinte, na hora em que este dispõe de seus bens através da livre iniciativa em pactuar contratualmente com ou sem um propósito negocial específico para economizar os tributos a serem recolhidos. As figuras do Abuso do direito e da Fraude à lei diante da descaracterização da personalidade jurídica. Os limites da liberdade fiscal nos conceitos de Elisão e Evasão de Tributos. A Ética Empresarial inserida nas relações tributárias junto a um perceber acerca da carga tributária brasileira ante os Direitos Humanos. Para tanto foi utilizado

¹ Advogada, (OAB – PI 13.919) é Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Escola Superior de Advocacia – ESA PIAUÍ. E-mail: flaviavalois.adv@gmail.com

a metodologia qualitativa exploratória, com análise de: livros, artigos científicos e demais publicações sobre essa temática.

Palavras-chave: Planejamento Fiscal, Economia, Contribuinte, Ética e Direitos Humanos.

1. INTRODUÇÃO

No Brasil, por expressa vedação da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e do Código Tributário Nacional (CTN), não pode ser admitida analogia para cobrança de tributos, pois observam-se considerações iniciais para ser usada uma certa liberdade fiscal de planejar estando interpostas em choque diante dos conceitos de Abuso do Direito e da Fraude à Lei nos negócios jurídicos. É o entendimento conforme os valores doutrinários de (CARVALHO, 2008), (YAMASHITA, 2005) e (BORGES, 2014).

Com uma imposição tributária justa, adequada e eficaz perante determinada sociedade, poderia ser visto na administração de um Estado o bom desenvolvimento econômico, posto que o cidadão, aguarda desse o devido retorno, pois é dessa forma que se alcançaria o tal “equilíbrio”.

Quando se tem a percepção de que o Estado não está respondendo pelos mínimos direitos fundamentais constitucionalmente previstos, frente à falta de Ética na distribuição de renda trazendo à tona as desigualdades, a figura do empresário – que também faz parte da movimentação econômica do país – se vê diante de uma luta diária perante os contornos de sua gestão, ao aplicar planejamentos tributários dentro dos alicerces da licitude.

Sobre o conflito existente entre direitos do contribuinte dispostos dentro dos limites constitucionais do Estado ao tributar, bem como os contornos encontrados no Direito Civil de dispor acerca de uma liberdade não dissimulada. A partir daí, têm-se um olhar clínico sobre as inovações complexas trazidas pelo legislador serem quase sem limites, além daqueles legais e constitucionais, corroborando para a crítica constante de que, no Brasil a existência de uma alta carga

tributária estaria, então alinhada com a fabricação de leis cheias de erros, brechas e lacunas, que em sua falta de compreensão até pelo operador do direito, dão lhes a chance de ajudarem os seus clientes empresários a fazer o bom uso do planejamento tributário.

Os governantes agem, infelizmente, tendenciosos a criar mecanismos que dificultam a gestão dos particulares no seu exercício legal de organizar a melhor forma de pagamento dos seus tributos.

A atuação da Fazenda Pública permitiu com que o Planejamento Tributário fosse malvisto pela sociedade, como se fossem “semelhantes” o entendimento do que vem a ser um vil sonegador a um real planejador.

De acordo com Moreira (2009) a segurança nas normas antielisivivas se mostram muito aquém da realidade, pelo fato de ser aplicada independentemente da licitude ou ilicitude dos atos e formas utilizados pelo particular.

Sendo assim, a conduta do particular é considerada sem respaldo de proteção suficiente em seus atos durante a condução dos seus negócios, comprometendo a verdadeira Ética na Cidadania Fiscal, uma vez que, a cada passo negocial julgado como ilícito pela Administração Fazendária ocorrerá sanção, não sendo paralelo o ato ante a realidade econômica e a norma que rege este referido ato.

Os critérios de validade e eficácia como divisor de águas dos negócios jurídicos praticados no ramo empresarial foram identificados na doutrina estrangeira (europeia) do “business purpose” (propósito negocial) para ser precisa como excludente de ilicitude. Visão apoiada por Marco Aurélio Grecco e descabida por outra monta, como a exemplo, do jurista Heleno Tórres, quando propõe a postura de propósito negocial ser utilizada, também, apenas para economizar impostos ser aceita quando está dentro dos padrões da legalidade, onde existe a livre iniciativa de disposição negocial para economizar impostos (YAMASHITA, 2005).

A conduta do cidadão contribuinte é conduzida através do ordenamento jurídico vigente, havendo discussão doutrinária pautada na característica de quando for lícita, ter-se-ia a elisão fiscal, e, caso contrário, se fosse albergada pelo viés da ilicitude, aí sim, figuraria a

evasão fiscal em que entra-se em cena a atitude correta da administração fazendária para logicamente coibi-la.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A LIBERDADE FISCAL: “A ATIVIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS EMPRESAS.”

Segundo Formaio (2023), a fim de garantir um planejamento tributário eficaz e assertivo, respalda-se na Elisão Fiscal, com a finalidade de evitar penalidades legais, sendo um conceito mais amplo e abrangente de realizar o planejamento dentro da legalidade.

Potencializado a ideia, Marques e Favierei (2020) denotam também quanto a importância de:

Não há que se falar que o planejamento tributário, tampouco a elisão fiscal, seja expediente que mereça ser combatido pela administração tributária eis que não buscam lesar o erário público, tampouco macular a isonomia tributária afeita ato dos contribuintes. Portanto a elisão tributária é legal, fruto de decisão administrativa legítima do contribuinte que em nada se assemelha com o descumprimento de obrigações tributárias ou estratégias para burlar o fisco; deste modo, não há que se falar em movimento antiético, tampouco antijurídico. Trata-se de um direito extensivo a todo contribuinte, que observando a lei busque economizar impostos (MARQUES, FAVIEREI, 2020, p.210).

Todos os direitos que se pretende garantir mediante tutela estatal fatalmente gerarão custos. Resta, então, conforme o entendimento de Stoher (2012) a necessidade da tributação como meio garantidor dos direitos fundamentais, pois, sem dispor de recursos, estará o Estado impossibilitado de promover a sua garantia.

Verifica-se que, diante da operacionalização econômica, se cerca em matéria de tributos a tentativa perante as diversas compreensões doutrinárias dos fundamentos e limites ante a fiscalização atuarial, que ao ser imposta, se dá em vista das obrigações tributárias existentes, precipuamente, na esfera empresarial.

O verbo “planejar” é interpretado na forma duvidosa e, ainda, pouco credibilizada quanto a sua extensão de utilidade ante o Fisco, principalmente quando se traz à baila de estudo a legitimidade da Elisão Fiscal. E, a Elisão Fiscal na visão de Marques e Favierei (2020) nada mais é do que: “o fruto de uma tomada de decisão do contribuinte, visando uma economia fiscal lícita decorrente de atos ou omissões que sem violar a lei, evitam diminuir ou postergar a ocorrência da situação descrita como hipótese de incidência. (p.209)

De acordo com a essência de Oliveira e Cícero (2014), há diversas discussões acerca do poder de tributar do Estado e seus limites, uma vez que o Brasil é um dos países com maior carga tributária do mundo, contudo, apresenta um baixo retorno a título de contraprestações a seus cidadãos. Ou seja, tanto a tributação como as garantias do indivíduo têm que ser preservados, no entanto, deve haver uma relação de equilíbrio entre estes.

É exatamente por conta de tais premissas acima expostas que Machado (2009) leciona: “Seja como for, não se pode negar ao contribuinte o direito de escolher os atos ou negócios jurídicos cuja prática lhe permita não pagar ou pagar menos impostos do que teria de pagar se optasse por outras formas de agir. (p.02)” Portanto, seria incorreto ver, parafraseando na visão do doutrinador, o empresário sendo obrigado a escolher exatamente o seu agir atuando em mero conformismo com o maior ônus tributário. O fato levaria a interpretação de forma totalmente indevida do objetivo deste trabalho aqui presente.

Em resumo, o que se compreende como atitude de gestão equilibrada é o que preceituam as palavras de Humberto Bonavides Borges:

Traçar os limites das pretensões tributárias das pessoas políticas (União, Estado Membro, Distrito Federal e Municípios) e, por consequência, delimitar a esfera da liberdade fiscal, ou seja, o campo livre da tributação. (BORGES, 2014, p. 66)

Segundo Rosenblat (2016), o grande dilema do Direito Tributário é como encontrar o equilíbrio entre os interesses arrecadatários fiscais e a proteção dos contribuintes.

Parafraseando o autor, observa-se que a discricionariedade da administração fazendária pode ser uma faculdade legal e efetiva rumo ao combate à evasão fiscal, conceito este que veremos no tópico seguinte. Porém, já se adianta que tratamento injusto, discriminatório e arbitrário pode se tornar, em mãos erradas, opressão de agentes sem o comprometimento ideal do Estado com o cidadão contribuinte, e, muito menos, irá refletir de forma positiva em resultados realmente recíprocos com a coletividade. Atos administrativos devem ser acompanhados de salvaguardas aos direitos dos contribuintes e promotores de liberdades materiais.

Tanto de modo específico quanto geral, a liberdade tributária será interpretada em favor do operador que estiver conforme os ditames da legalidade; esta premissa é justificada através do fornecimento de ideias, sugestões ou planos que possibilitem a chamada legítima anulação, redução ou adiamento do ônus tributário colocado sobre a empresa.

Entende-se que, na visão de Nery (2020), que o lançamento, então, não seria um ato autoexecutório, de modo que o contribuinte pode esquivar-se do pagamento do tributo e discuti-lo administrativamente ou judicialmente, sendo vedada a aplicação de atos autoexecutáveis de coerção, que pressionem o contribuinte a efetuar o recolhimento do tributário.

Barreto e Barbosa (2018) asseveram que o planejamento tributário bem estruturado e estudado condiz a uma situação agradável e branda ao bolso do contribuinte e procura a redução dos custos para a melhoria de suas finanças. É o que preceitua o formato da recente ideia de Formaio (2023) que se perfaz quando o contribuinte tem o direito de garantir que na melhoria da “estrutura” do seu negócio jurídico exista a real possibilidade legal de redução dos custos, inclusive dos impostos desnecessários a natureza específica de gerir sobre as suas operações privadas, contribuindo, dessa forma, para uma melhor regularidade fiscal e financeira da empresa.

Nas palavras de Humberto Borges:

A liberdade fiscal estaria diante do caráter criterioso eficiente do trabalho de uma advocacia preventiva que, nas

hipóteses de sucesso resultará em significativa redução do ônus fiscal da operação, posto que, não se pode olvidar da seguinte esfera de pensamento de que o adiamento de um ônus fiscal é conseqüentemente, o incremento do capital de giro da empresa. (BORGES, 2014, p. 65)

Conforme a dinâmica visada pela atividade do planejamento de tributos nas empresas, faz-se necessária observação sobre os critérios funcionais de segmentos do que seria o corpo responsável pelas diversas realizações de gerenciamento dos impostos.

Sabe-se, que para obtenção de elevado índice de produtividade no cumprimento de obrigações e encargos tributários decorrentes das atividades normais de operações na empresa, é de inegável importância agregarem-se das ditas atribuições consonantes ao que preza Humberto Borges a demonstrar, como assim o segue:

Gerência de Tributos – Participação ativa no desenvolvimento das Atribuições Gerais do Departamento de Impostos e Taxas; Realização de atividades de comando e controle das Atribuições Específicas do Departamento de Impostos e Taxas. Assessoria da Gerência de Tributos – Segmento de apoio e retaguarda da Gerência de Impostos e Taxas. Seção de Escrituração Fiscal – Incumbida de proceder à análise dos documentos fiscais, recebidos e emitidos, assim como de suas formalizações escrituracionais. Seção de Apuração e Recolhimento de Tributos – Incumbida de realizar os processos de quantificação dos tributos devidos, bem como os seus pagamentos. Seção de Relações Fazendárias – Incumbida dos contatos com as Repartições Fiscais (BORGES, 2014, p. 43).

As tarefas realizadas nas empresas visam, logo de início, à atenção sobre o elaborar dos planejamentos tributários, tendo em vista ser a partir de terem-se visionado o surgimento da real análise e cuidado especial acerca da legitimidade dos atos praticados.

A respeito do critério de coordenação desta atividade empresarial na seara dos tributos, observa-se que é a partir da complexidade, já citada, – que se dá em decorrência de inúmeras previsões legais

existentes no sistema tributário nacional – a inserção na qual existe a incidência de imposto, este amparado constitucionalmente.

Parafraseando o Código Tributário Nacional, pode-se claramente encontrar em seu artigo 108, quando este nos revela que na ausência de disposição expressa (e isso verifica-se na legislação tributária “premiada” com variadas lacunas e interpretações diferentes, conforme o interesse de quem as revela no caso concreto) ser competente para aplicar: analogia; princípios gerais do direito tributário; princípios gerais do direito público; a equidade sendo que os seus parágrafos vêm para combater o mal uso pelo legislador junto ao Estado, se sobrepor a liberdade econômica legal do empresário.

Existe um equilíbrio na pirâmide quando esta vem com informação de que, do emprego da analogia, esta não poderá resultar na exigência de um tributo não previsto em lei; bem como esse mesmo emprego na equidade, não poderá gerar o resultado na dispensa do pagamento de um tributo devido.

Parece que se estar diante da criação de amparos e medidas legais cabíveis e, sim, propiciadoras do desenvolvimento empresarial com uma certa margem de respiro diante da luta em poder agir buscando o aperfeiçoamento cada vez mais atualizado do seu gerenciamento de tributos, o que é exatamente o objetivo almejado por este artigo.

3. DA ELISÃO E DA EVASÃO FISCAL:

Ao ser vivida a realidade sobre os direitos do contribuinte submetido a uma tributação injusta, que exige do cidadão valores sem que, anteriormente, contribua para o seu digno sustento e aplicando mal o que arrecada, é dada a atenção sobre o conceito pertinente em relação ao o uso da diferenciação de Elisão e Evasão Fiscal.

Segundo os ensinamentos de Moreira (2009), elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos e evasão fiscal à sonegação ou simulação (que poderá ser absoluta ou relativa, esta última denominada dissimulação).

Barreto e Barbosa (2018) asseveram que: “no tocante a elisão fiscal bem elaborada, de acordo com os parâmetros jurídicos e

econômicos, diante de tamanha carga tributária, o contribuinte estará agindo legitimamente.” (p.05)

Correspondente ao sumo intelectual de (MOREIRA, 2009), entende-se que o conceito de evasão fiscal estaria enraizado na ilicitude, ou seja, constituiria uma prática, concomitantemente ou posterior à incidência tributária, no qual são utilizados meios ilícitos (fraude, sonegação, simulação) para se ver escapar do pagamento dos tributos. Infere-se, portanto, de acordo com o jurista ora citado, a existência de dois critérios amparados para a diferenciação prática destes dois institutos, ou seja, os critérios cronológicos e a licitude dos meios utilizados.

No atual Estado de Direito, a legislação matriz do Código Civil de 2002, explicita como devem ser destacados conceitos à tentativa constante de lisura no entendimento do que seja gerir sobre a correta manipulação de instrumentos capazes de atuar sobre a economia de impostos.

No que se destaca ser a elisão instrumento nas mãos do contribuinte, é exposto nos ditames legais que existem duas formas de com ela atuar. Sendo estas reconhecidas diante da ética na cidadania fiscal no ato de economizar.

Douglas Yamashita assevera que:

Encontra-se efetividade na introdução prática desta ferramenta no conceito de Elisão induzida pela lei, onde o próprio ordenamento jurídico contém disposições no sentido de reduzir a tributação de empresas que atendam a certos requisitos, sendo este, via de regra, exigido em prol do interesse nacional ou regional. São os casos de isenções concedidas a empresas instaladas em regiões pouco desenvolvidas, a exemplo, zona franca de Manaus. (YAMASHITA, 2005, p. 98)

Quanto à falta de cuidado do Estado em preencher e justificar as lacunas deixadas na criação das leis tributárias que o regem, é vista a típica Elisão que encontra forte resistência do Fisco e de certas correntes doutrinárias.

A questão de distinguir-se acerca dos conceitos de Elisão e Evasão fiscal denota o início de um novo contorno observado pela doutrina, com a introdução no artigo 116 do parágrafo único do Código Tributário Nacional – CTN, de uma norma geral antielisiva.

Conforme o estudo aqui trazido, verificou-se a forte tendência da doutrina tradicional acatar com a prática da elisão fiscal ao apontá-la como abusiva quando não existe “propósito negocial” na economia de determinado tributo em certas operações. No entanto, de acordo com Heinze (2020), a Teoria do Propósito Negocial no ordenamento jurídico brasileiro dispõe que não existe uma regra federal ou nacional que considere negócio jurídico inexistente ou sem efeito se o motivo de sua prática foi apenas a economia tributária.

A proposta do autor nos traz a base do que seja uma busca na redução da incidência tributária, em que, por si só, já se entenderia como sendo um propósito negocial, posto que viabiliza a reorganização societária, desde que cumpridos certos requisitos. Quais seriam estes? A observância de que naquele negócio, no qual se quer verificar uma real economia nos encargos tributários, não poderá ser eivado de abuso ao direito e, muito menos, de fraude à lei, logo mais aqui estudados.

Entretanto, antes de nele adentrar-se, a visão de Andrade e Branco (2018) deverá ser destacada, como assim explica o trecho:

Ainda que a falta de propósito negocial constitua “imoralidade” para o aplicador, como tal instituto é indiferente ao direito positivo federal, não havendo outros indícios de simulação ou fraude o ato do negócio jurídico que gerou economia tributária deve presumivelmente, ser mantido. Contudo a presença da intenção negocial pode ser capaz de perturbar a estrutura argumentativa da decisão nos seguintes termos: o ato do negócio jurídico que gerou economia tributária, deve, presumivelmente ser desconsiderado, salvo, se demonstrado o propósito negocial que elide a presença do abuso o da simulação (ANDRADE, BRANCO, 2018, p.422-423)

Percebe-se, então, que de acordo com Castanheira (2021):

O Contribuinte carece de um estatuto que seja voltado para proteger seus direitos, listar seus princípios, ou seja, reforçar o que a constituição preconiza no Direito Tributário, mas com ênfase aos direitos do contribuinte, tratando-o como o laço mais frágil dessa relação (CASTANHEIRA, 2021, p.13).

4. DO ABUSO AO DIREITO E DA FRAUDE À LEI:

No que pertence o embasamento na defesa de normas jurídicas a serem utilizadas de forma harmônica e em favor de todo um grupo social, as figuras do Abuso de Direito e da Fraude à lei ganhariam destaque na seara tributária.

Os princípios da igualdade e da capacidade contributiva como argumentos para que não sejam tratados de modo discriminatórios os atos ou negócios jurídicos de efeitos econômicos justificáveis de igual capacidade econômica, asseveram, então, nas palavras de Ivo César Barreto Carvalho:

A legitimidade da cláusula ante elisiva, na desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com abuso do direito, menciona acerca da acentuação que o direito do contribuinte tem de se organizar, não pode ser interpretado de forma absoluta em face do Estado Democrático de Direito. Como um dos fundamentos da ordem constitucional brasileira está a solidariedade, argumento suficiente para limitar o exercício do direito de auto-organização econômica por motivos exclusivamente fiscais (CARVALHO, 2008, p. 187).

Com as determinações alçadas no cotidiano do contribuinte, este acabaria por coibir em práticas abusivas que confrontam diretamente os princípios da: justiça, segurança jurídica, da unidade do ordenamento jurídico, da capacidade contributiva e da legalidade.

Este artigo pretende defender a ideia segundo a doutrina de Carvalho (2008), que o direito tributário se colocando em pé de igualdade com o direito privado – quando as suas relações estão na

forma horizontal e na mesma escala – ou seja, tendenciosas ao poder do agente administrador público, descaracterizam as formas utilizadas em seu negócio jurídico.

Adentrados os conceitos doutrinários acerca do instituto do abuso do direito e, logo ademais, sobre a fraude à lei, verifica-se as breves explicações parafraseadas do Código e da doutrina Cível do que vem a ser Simulação e Dissimulação.

Simular é fingir o que não é. Há intencional divergência entre a vontade real e a vontade declarada. Existe uma declaração enganosa da vontade para produzir efeito diverso, sendo que este ato, o de simular, é nulo perante o artigo 167 do código civil de 2002. Já o que corresponde a dissimular seria então, esconder, encobrir o real sentido do negócio praticado.

Quando os atos citados visam dar margem a elisão fiscal, tem-se observado que poderão ser descaracterizados ao recaírem na abusividade dos seus prospectos, conforme foi explicitado na teoria do abuso do direito.

Em matéria de abuso do direito, encontra-se na doutrina e na legislação tributária o enfoque de poder ser trasladada – no seu conceito de praticidade em casos concretos – a capacidade de poder ser norma de teoria geral de direito privado e público.

O Abuso de Direito encontra evolução, também, respaldada pela teoria objetiva de destino econômico, em que o ato abusivo é ato anormal, porque é contrário à finalidade econômica conforme exposto em Yamashita (2005) quando aponta os limites do planejamento tributário à luz do abuso do direito e da fraude à lei.

Em resumo, todo ilícito, ainda que meramente civil, seria caso de evasão tributária, no que atine ser verificado que diante deste poderá existir a desconsideração da personalidade jurídica, ou seja, podendo ser este ato, plenamente cabível.

Observou-se, também, que seriam passíveis de fraude com reflexos tributários tanto leis privadas quanto leis tributárias. A doutrina demonstrou a possibilidade do uso da fraude, ainda que a sua imperatividade seja prevenida ou sancionada por uma condição ilícita de se gerenciar.

A fim de explicitar melhor o funcionamento da fraude à lei fiscal, explanou-se sobre a imperatividade da lei tributária e o fato de o sistema tributário ser “pluriprincipialista”, ou seja, isso significa que se aplicarão, ante as normas permissivas dos negócios jurídicos, princípios fiscais e extrafiscais, em conforme com cada caso concreto.

Decerto, conforme vasto estudo doutrinário, conclui-se que é dada nesta violação de princípios acima citada a diferença entre negócios dissimulatórios e a pura e simples economia de opção fiscal.

O ato fraudulento do negócio jurídico visa burlar a lei, subtraindo-lhe a aplicação de um fato ou uma situação que deveria recair sobre o seu império.

Nas palavras de Ivo César Barreto de Carvalho, fraude à lei seria:

O ato jurídico praticado em fraude à lei contém um defeito por não respeitar a vontade contratual, preocupando-se apenas com a sua finalidade. A fraude é um vício que contamina o negócio, culminando com a ilegalidade do fim almejado e, conseqüentemente, com a sua nulidade. O ato praticado com a fraude à lei é, na verdade, um ato contra ela (CARVALHO, 2008, p. 198-199).

Seria concluído que, para alcançar o objetivo econômico, o contribuinte recorreria a ato ou negócio jurídico nulo ou anulável (a simulação, a fraude à lei ou abuso de formas jurídicas). Ao infringir a lei e a boa visão que dever-se-ia ter sobre a elisão fiscal, a parte negocial do contrato estaria manchada com ilicitude, esta não admitida nem mesmo por aqueles que esperam fazer bom uso da sua própria liberdade fiscal.

Se, caso contrário, para alcançar o fim visado, recorre-se o ato ou negócio jurídico real e verdadeiro sem vício ou suporte fático na manifestação da vontade, tem-se a elisão fiscal lícita, admitida pelo ordenamento jurídico brasileiro.

As objeções ao abuso do direito e a fraude à lei são similares, pois os abusos do direito assim como a fraude à lei poderiam ser ditos como uma reconstrução via interpretação da lei.

5. A ÉTICA TRIBUTÁRIA NAS RELAÇÕES PRIVADAS:

Ao analisar-se o conceito de Ética, é lembrado o pensar em consonância com o bem, em detrimento da prática do que seria a moral e os bons costumes – caracteres estes balizadores na gestão de negócios – têm-se observada a verdade sobre as experiências datadas a partir dos anos oitenta, em que um número cada vez maior de empresas começou a ponderar tal preceito de modo intrínseco como forma de poder crescer tanto moralmente quanto financeiramente. É como preceitua Degmar Augusta da Silva um critério esclarecedor para a inserção da cultura ética dentro das empresas, assim explanadas:

Diante desta tendência mundial, as empresas precisam se adequar e, portanto, incorporar uma postura ética, não bastando para isso um código de ética. Necessário se faz que uma cultura seja instalada: uma cultura ética dentro da empresa. A cultura ética da empresa vai além de ser bonzinho ou se fazer de bonzinho. Não basta ser justo, tem que ser ético e, para tanto é necessário que valores deixados ao longo do tempo – em função da ganância e do individualismo a qualquer preço – sejam reincorporados em cada um dos dirigentes de forma que todos os colaboradores sejam influenciados as boas maneiras e princípios de bem comum (SILVA, 2010, p. 01).

O que se perfaz ao adentrar no mero condicionamento de negócios jurídicos, sejam eles diretos ou indiretos, é se estes estarão visualizados sob os postulados filosóficos de uma definição prática e de comum acordo com a Ética.

Diante de objetivos aqui provocados chegam-se ao entendimento de que todos estariam postos à margem desta cessão, ao denotarem a busca para criar-se um país mais competitivo, empreendedor e capaz de gerar um Estado de “bem-estar social” para a sociedade brasileira.

Os atalhos são deveras injustificáveis, quando buscam ferir a ética empresarial na exploração da atividade econômica em meio a assuntos tributáveis presentes na esfera privada.

Para serem sopesados acerca da problemática exposta, conceitos jurídicos trazidos pela doutrina que tratam dessa matéria fazem-se de extremada necessidade, posto quanto à análise da própria dicotomia entre Direito Público versus Direito Privado, de monte aos caracteres do Estado Social e Democrático de Direito.

O Estado Social e o Estado Neoliberal introduzem atualmente uma cultura acerca da Ética sobre a cidadania fiscal, sem que, ainda, sejam observados na prática, uma forma equilibrada nos lados do contribuinte e da própria fiscalização.

As principais definições acerca do conceito dimensional da Ética se perfazem ao serem fundidos sobre a ótica da real igualdade de aproveitamento solidário entre a nação em seu atuante estado de sujeito impostor.

Dúvida entre Ética Fiscal Privada e Pública? O status que defenderá em que pé estará elencada a doutrina de Roberto Wagner Lima Nogueira, nos traduz um clarear de pensamento quando nos ensina que:

A Ética privada é uma ética de condutas que norteia o cidadão - contribuinte que tem o dever fundamental de pagar tributos segundo a sua capacidade contributiva. Ao cidadão contribuinte não é ético contribuir a menos para o montante da riqueza social, em proporção ao que suas faculdades lhe permitam pagar o que não deixa de ser uma exigência aristotélica na teoria da justiça tributária contemporânea. Já a ética fiscal pública é informada por quatro valores superiores, a saber, a liberdade, que consiste na aceitação da opção fiscal a ser adotada pelo contribuinte, desde que respeitada a sua capacidade contributiva, a igualdade, no sentido de que todos que estiverem na mesma situação haverão de sofrer a mesma tributação; a segurança que pugna pela não tributação surpresa, irracional etc., e finalmente, a solidariedade, ápice da efetivação da ética fiscal pública (NOGUEIRA, 2009, p.7).

A Ética Tributária nas relações de Direito Privado se faz presente onde o Estado Legislador acerta ou não ante a tentativa de equilíbrio

perante o contribuinte-empresário, em que é imposta a este o pagamento de tributos.

De propriedade é a postura de Lenza (2010) ante a superação encontrada na dicotomia citada entre público e privado da constitucionalidade do próprio direito.

Não devendo serem deixadas de lado, seguramente, notam-se as percepções de Miguel Reale, quando afirma:

É no plano específico da conduta ética, mas do que no plano da ação prática econômica, exatamente em razão de o seu projetar-se necessário e geral para ações futuras, que tridimensionalidade se mantém como característica ou traço essencial, sem jamais se resolver em uma unidade capaz de pôr termo à tensão entre fato e valor. Não se trata em tal caso, de expressar-se em juízo, de formular-se uma lei; nem tampouco de subordinar-se um conteúdo a plasticidade de uma forma. Trata-se de modelar-se o homem mesmo, de “legalizar-se” ou de “formalizar-se” o ser humano que é essencialmente liberdade e inovação: daí o caráter provisório, insuficiente de toda norma ética particular, cuja universalidade ética reside na tensão inevitável que a liberdade espiritual estabelece entre a realidade e o ideal. É a razão, segundo nos parece, pela qual a experiência ética apresenta sempre uma tensão e uma implicação necessárias, perenemente renovadas, entre dadas circunstâncias de fato e o plano das estimativas, o que se refere na natureza e do dever de suas normas (REALE, 2009, p.13).

Destarte a questão suscitada no tópico, a sistemática tributária automaticamente será vivenciada de forma mais positiva e de acordo com os ditames legais, pois, uma empresa alicerçada sobre a proteção de sua gerência de negócios, principalmente em sua correta administração de impostos, poderá ser bem reconhecida futuramente se os empresários obtiverem elevação na reputação do seu capital, bem como nos seus lucros.

Por fim, destaca-se, que a falta de idoneidade do Estado imponente de normas e regras acaba por permitir a revolta do contribuinte

induzindo-o em erro para com o devido cumprimento cuidadoso de seus deveres empresariais.

6. A CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL ANTE OS DIREITOS HUMANOS E A ÉTICA NA CIDADANIA FISCAL:

A partir da ideia de que um sistema tributário deve “ser o reflexo do projeto futuro de uma sociedade” é que a importância sobre a realização de uma tributação ideal se torna ascendente.

De acordo com Feital (2019), os Direitos Humanos são apresentados como normas que irradiam efeitos nos domínios da tributação para proteger o contribuinte, elo mais fraco da relação tributária.

A tributação ideal, em conexão com o tema justiça equilibrado com a ética, é dada sob o enfoque do saber, parafraseado de Yamashita (2005, p. 91), ou seja, ética aliada sob uma justiça de caracteres cumulativos, distributivos e redistributivos.

Sendo assim, é de fácil entendimento quando se analisa que o grau de legitimidade de um tributo será, então, medido com a busca da harmonização entre as relações individuais e a solidariedade social. É nesse sentido que se compreende Feital (2019) quando assevera que normas contidas em tratados internacionais são eventualmente invocadas para se argumentar acerca da necessidade de se codificarem instrumentos de defesa do contribuinte, para afastar a tributação confiscatória ou para viabilizar o direito de defesa contra a autuação fiscal.

Transplantadas tais ideias acima citadas, faz-se a junção com a análise dos Direitos Humanos ante a tributação que na visão de Scaff (2008, p.36-37), atua de forma inteligente ao prelecionar sobre “o casamento entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais” e continua quando clarifica o olhar conforme a arrecadação dos valores pecuniários, estes nunca deveriam estar sendo desvinculados de valores éticos, pressupondo ser isto uma afronta direta as várias dimensões dos Direitos Humanos em relações prestacionais.

O autor acima cita a explicação para duas delas, a saber:

A primeira dimensão dos direitos humanos tinha por escopo a limitação do poder do estado, visando conter seus abusos e impor-lhes limites. Nesta esteira, surgem normas com conteúdo de limitar a atuação do Estado, tal como o princípio da reserva tributária, da anterioridade, da vedação a limitação de tráfego, dentre outras. Com a evolução da Sociedade e o Esgotamento do modelo de Estado Liberal, passou a exigir-se que o Estado interviesse na atividade econômica, garantindo direitos e atuando de maneira a implementar uma igualdade material, e não apenas formal. Dentro desta perspectiva é que surgiu uma segunda dimensão de direitos, vinculados à necessidade de atuação do Estado na, e sobre a economia, regulando as relações contratuais e o direito de plena propriedade então existente. Estes direitos de segunda dimensão permitem que as pessoas exijam prestações positivas do Estado, e não apenas impõem limites à sua atuação. A atuação do Estado torna-se um imperativo para o seu desenvolvimento e para o exercício de vários dos novos direitos consagrados (SCAFF, 2008, p.14).

Feital (2019, p.51) preconiza que entre os Direitos Humanos e o Direito Tributário se estabelece uma relação de dependência mista, ou seja, “existe uma relação de suporte que permite avaliar a progressividade do Sistema Tributário Nacional à luz da obrigação de não discriminação que é transversal ao sistema de proteção global dos Direitos Humanos”. Entende-se, portanto, bem como pretende-se a existência de uma relação de suporte forte para possibilitar a avaliação da capacidade real do sistema tributário nacional em arrecadar receitas para a realização dos Direitos Humanos.

Conclui-se que, em matéria de Direitos Humanos, em uma cidadania fiscal unilateral, têm-se unicamente a posição de sujeito credor da solidariedade do Estado, e o Estado tem unicamente a posição de sujeito devedor desta. Já no que corresponderia na “cidadania fiscal bilateral”, há obrigação para ambas as partes, deveres e direitos do Fisco, ética tributária e deveres e direitos dos cidadãos contribuintes.

7. CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho foi demonstrar que, no campo da tributação, deve ser dada atenção à Ética Fiscal, que pode se desdobrar em duas espécies: a privada e a pública. Desta forma, estar-se-ia no caminho para ser encontrado o equilíbrio entre Contribuinte e Administração Fazendária quando estiverem diante da gestão de seus intentos tanto empresariais quanto fiscalizatórios.

A partir desta análise, tem-se que ambos (Fisco e Empresário), através do surgimento do instrumento do Planejamento Tributário, têm o dever de traçarem as suas devidas condutas dentro dos parâmetros sociais aceitáveis tanto legal quanto moralmente.

O contribuinte tem o dever fundamental de pagar os tributos, conforme assevera a Constituição Federal de 1988 e o Sistema Tributário Nacional codificado, e, de acordo com a sua capacidade contributiva, desde que presente a hipótese de incidência, a figura do empresário deverá ter a sua liberdade fiscal respeitada no ato de gerir a sua economia de tributos, tendo essa gestão um propósito comercial ou não, ou seja, esteja-se em vista de que só o “ato de economizar legalmente” já se enquadra como aceitável por parte da doutrina.

De outra monta, o Fisco é quem mais deveria observar as opções contratuais feitas pelos particulares, não podendo simplesmente impor uma norma tributante de uma forma desigual ou arbitrária, ou seja, existe uma busca de retorno para que um dia o Brasil tenha as suas finanças (receitas e despesas) organizadas de modo a estarem em total consonância com o respeito, a legalidade e a segurança jurídica.

Conclui-se que a sociedade deve se unir para formar um Estado melhor, com representantes mais bem preparados, mais comprometidos com o interesse público e na revigoração dos valores éticos e nos ideais de justiça tributária!

8. REFERÊNCIAS

ANDRADE, José Maria Arruda; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. *O Apelo a Argumentos Extrajurídicos e ao Art. 123 do CTN no*

Combate ao Planejamento Tributário no Âmbito do CARF: Análise de Casos envolvendo JCP e Reserva de Usufruto. Disponível em: <ibdt.org.br>, Acesso: 24 fev.2023.

BORGES, Humberto Bonavides. *Gerência de Impostos: IPI, ICMS e ISS.* 8º ed. São Paulo: Atlas, 2014.

BARRETO, Pedro Menezes Trindade. Kellen Claudia Marciano, BARBOSA. *Planejamento Tributário: enfoques gerais.* Disponível em: <<https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/issue/view/rtrib-136-26>>, Acesso em: 21 mar.2023.

CARVALHO, Ivo César Barreto. *Elisão Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro.* São Paulo: MP, 2008.

CASTANHEIRA, Natiele Henriques. *O Estatuto do Contribuinte como inovação legislativa.* Revista Juris UniToledo, Araçatuba, SP, v.06, n.02, p.89-1-2, abr./jun. 2021.

FEITAL, Thiago Álvares. *A dependência entre os direitos humanos e o Direito Tributário.* Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v.56, n.224, p.37-58, out/dez. 2019.

HEINZE, Gustavo Portugal. *Planejamento Tributário e a Teoria do Propósito Negocial.* Revista Jurídica da Escola Superior de Advocacia da OAB/PR, Ano 5, nº 3, 2020.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional esquematizado.* 14º ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos doutrinários: Tributação e Solidariedade Social.* Disponível em: <www.hugomachado.adv.br> Acesso em: 12 jan.2023.

MARQUES, Heitor Romero; FAVIERI, Gustavo. *Elisão Tributária e as Normas Antielisivas: Possibilidades e Limites Normativos.* Interfaces Científicas - Direito, 8(2), 206-226. <<https://doi.org/10.17564/2316-381X.2020v-8n2p206-226>> Acesso em: 29 mar. 2023.

MOREIRA, André Mendes. *Elisão e Evasão Fiscal: limites ao planejamento tributário.* Disponível em: <http://www.sachacalmon.com.br/admin/arq_publica/9336824c0191953647ec609b4f49bc964pdf> Acesso em: 12 jan.2023.

NERY, Daniela Mendonça Souza. *Planejamento Tributário.* Revista Científica BSSP, Goiânia, v.1, n.1, fev./ago.2020. UNIVALI, Itajaí, v.7, n.3, 3º

quadrimestre de 2012. Disponível em: <www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791>, Acesso em: 15 dez. 2022.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Ética Tributária e cidadania fisca.* Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3356>> Acesso em: 29 mar.2023.

OLIVEIRA, Ingridy **Jéssica Gomes de**; CÍCERO, Natali Carolini de Oliveira. *A Tributação e os Direitos Fundamentais.* ETIC 2014, ISSN 21-76-8498. Disponível em: <A TRIBUTAÇÃO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS | OLIVEIRA | ETIC - ENCONTRO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA - ISSN 21-76-8498 (toledoprudente.edu.br)>, Acesso em: 15 dez.2022.

QUEIROZ, Marcela Robles; FORMAIO, Leonardo Cosme. *Limites jurídicos na elaboração de um planejamento tributário empresarial.* Revista E&S, 4: e20230006, 2023.

REALE, Miguel. *Espírito da nova lei civil.* Disponível em: www.miguel-reale.com.br. Acesso em: 17 abr.2023.

ROSENBLATT, Paulo. *Tributação e Direitos Humanos: Por um Estatuto do Contribuinte Limitador da Discricioniedade Administrativa.* Disponível em: < <http://dx.doi.org/10.26668/revistajur.2316-753X.v1i42.1488>>, Acesso em: 10 fev.2023.

SCAFF, Fernando Facury. *Direitos Humanos e Tributação.* Revista Prática Jurídica. Brasília, ano VII, n. 76, jul. 2008.

SILVA, Degmar Augusta da. **Ética nas empresas.** Disponível em: <http://www.artigonal.com/gestao-artigos/etica-empresarial-738314.html>. Acesso em: 23 Abril. 2023.

STOHRER, Camila Monteiro Santos. *Direitos fundamentais e tributação: a importância dos tributos na manutenção dos direitos.* Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.7, n.3, 3º quadrimestre de 2012. Disponível em: <www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791>, Acesso em: 15 dez. 2022.

YAMASHITA, Douglas. *Elisão e Evasão de Tributos: Limites à Luz do Abuso do direito e da Fraude à lei.* São Paulo, Lex Editora, 2005.



A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS INTEGRANTES DE GRUPOS ECONÔMICOS

Francieli Daiane Krampe¹

RESUMO

O presente artigo trata da possibilidade de imputação de responsabilidade tributária solidária às empresas integrantes de grupo econômico, na hipótese de ser chamada a responder, a empresa que não praticou diretamente o fato imponible. Para tanto, buscará elucidar os conceitos gerais de responsabilidade tributária e sujeição passiva. Analisará o conceito de grupo econômico, ante o silêncio do CTN e escassez noutras searas do direito. Buscará definir o interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, fundamento utilizado pelo fisco para tentar impor a responsabilidade tributária solidária ao grupo, investigando a conceituação doutrinária e encerrando com a exposição da posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária. Grupo econômico. Autonomia patrimonial. Interesse comum.

¹ Advogada. Especialista em Direito Tributário pela PUCRS. Mestranda em Direito Tributário no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.
E-mail: frankrampe@gmail.com

1. INTRODUÇÃO

Em sua obra *Memórias do Subsolo*, datada do ano de 1864, Fiódor Dostoiévski, romancista russo, conta a história de um servidor público aposentado, extremamente racional, que se isola do mundo, vivendo em um porão em Moscou. É uma figura confusa, que se contradiz por diversas vezes, arrastando o leitor nesta desordem.

Ao mesmo tempo em que o protagonista sente desprezo e raiva pela sociedade, por outro lado, se sente angustiado em não integrá-la. Oscila entre o desejo de se envolver-se e o impulso de se isolar completamente.

Por mais que o personagem busque respostas para seus questionamentos, não as encontra. Ao final, acaba sufocado em suas próprias dúvidas, não sendo demais afirmar, que quanto mais vivia, mais confuso ficava.

Trazendo a reflexão para a discussão a que nos propomos, podemos afirmar que mais perdido que o protagonista de *Memórias do Subsolo*, está o contribuinte, envolto em dúvidas e omissões quando estamos a falar de grupo econômico, que atualmente é um verdadeiro “Frankenstein jurídico”, obtido através de vários recortes de outros diplomas legais trasladados para o direito tributário, no claro intuito de suprir a sede arrecadatória do fisco, por vezes, inclusive, atropelando as garantias do contribuinte.

A discussão é ainda relevante, tendo em vista o silêncio do Código Tributário Nacional acerca de grupo econômico. Faltando portanto, definir quais seriam os requisitos ensejadores da responsabilidade às figuras integrantes de grupos econômicos.

Todavia, as procuradorias com base no art. 124, I do CTN, tentam impor responsabilidade solidária pelo pagamento do tributo às empresas integrantes de grupo econômico, fundamentando tal requerimento no “interesse comum”.

Diante de tudo isso, as empresas que integram grupos econômicos possuem séria e real insegurança, pois podem ser chamadas a responder pelo fato imponible realizado por qualquer das pessoas jurídicas integrantes do grupo.

O presente trabalho irá analisar a possibilidade de imputação de responsabilidade tributária solidária às empresas integrantes de grupo econômico. Tecerá breves considerações acerca da responsabilidade tributária, esclarecerá quais os requisitos para configuração do grupo econômico, irá explorar o “interesse comum” previsto no inciso I do art. 124 do CTN, encerrando com a visão do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

A pesquisa teórica foi realizada utilizando a lei, doutrina e jurisprudência.

2. BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA E SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA

De acordo com a legislação tributária, a responsabilidade tributária verifica-se na hipótese em que um terceiro, que não praticou a hipótese de incidência, está legalmente obrigado ao adimplemento do crédito tributário.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, das quais partilhemos o mesmo entendimento, a relação que envolve o responsável tributário, não se trata de verdadeira “obrigação tributária”, mas de vínculo jurídico com natureza de sanção administrativa. Não é demais repetir que a obrigação tributária só se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, motivo pelo qual o liame da responsabilidade apresenta caráter sancionatório.²

Ao tratar do tema responsabilidade tributária, Leandro Paulsen conceitua o instituto da seguinte forma:

Responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, pg. 25.

ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte.³

Ordinariamente, quem pratica a hipótese de incidência, responde pelo pagamento do tributo. Todavia, na responsabilidade tributária a obrigação legal de recolhimento do tributo é imposta a terceiro, que não praticou diretamente a hipótese de incidência.

A responsabilidade tributária prevista no CTN se apresenta de três formas: responsabilidade por sucessão, responsabilidade de terceiro e responsabilidade por infrações.

Várias das normas de Direito Tributário são extraídas diretamente da Constituição Federal. Além das normas gerais que conceituam, definem e limitam as hipóteses normativas, também são encontradas as limitações ao poder de tributar, verdadeiro balizador da hipótese de incidência tributária.

Especificamente quando falamos em responsabilidade tributária, a Constituição Federal ocupou-se de criar normas gerais, cabendo todavia, à legislação infraconstitucional detalhá-la, sem extrapolar os nuances do texto magno.

Da leitura do texto constitucional é possível observar que no art. 146 está disposta a matéria reservada à Lei Complementar. Dentre as matérias que lhe são reservadas, estão as normas gerais sobre legislação tributária, especialmente sobre a sujeição passiva e obrigação tributária, ou seja, responsabilidade tributária.⁴

Conforme explica Paulo de Barros Carvalho:

³ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. pg. 62

⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:
III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

Responsabilidade tributária é das matérias que o constituinte considerou especiais e merecedoras de maior vigilância, demandando disciplina mais rigorosa, a ser introduzida no ordenamento mediante veículo normativo de posição intercalar, em decorrência de seu procedimento legislativo mais complexo, nos termos do artigo 146, III, do Texto Magno. Trata-se de típico exemplo do papel de ajuste reservado à legislação complementar, para garantir a harmonia que o sistema requer.⁵

Seguindo referido critério, coube ao Código Tributário Nacional tratar no art. 121, detalhadamente da sujeição passiva, de modo que será considerado *contribuinte* quando na hipótese existir relação pessoal direta com a situação do fato gerador, ou *responsável*, quando sua responsabilidade decorrer da lei.⁶

A sujeição passiva, portanto, poderá ser ocupada pelo contribuinte ou pelo responsável. A sujeição ativa pertence à pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o cumprimento da exação, conforme previsto no art. 119 do CTN.⁷

A posição de contribuinte não demanda maiores esclarecimentos, tendo em vista que o texto legal traz uma descrição objetiva e suficiente

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;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018. pg. 668

⁶ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁷ Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

para a discussão a que nos propomos. A problemática, todavia, reside na figura do responsável. Ainda nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho:

Em algumas oportunidades, outras pessoas, que mantiveram uma proximidade apenas indireta com aquele ponto de referência em redor do qual foi formada a situação jurídica, poderão ser escolhidas para, na condição de responsáveis, substitutos ou solidários pelo crédito tributário, responderem, em caráter supletivo, ao adimplemento da prestação. A obrigação tributária, entretanto, só se instaurará com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, limite constitucional da competência do legislador tributário. Em consequência, somente pode ocupar a posição de sujeito passivo tributário quem estiver em relação com o fato jurídico praticado.⁸

Dalla Pria em sua obra, conceitua muito bem a figura do responsável tributário:

Responsável tributário, nos termos do indigitado art. 121, inciso II, do CTN, é erigida à condição de sujeito passivo titular do dever jurídico tributário em sentido estrito. Essa regra permite que o “responsável tributário” seja envolvido no processo de cobrança desde o momento da constituição da própria relação obrigacional em sentido estrito, e possibilita que o crédito tributário seja constituído diretamente contra pessoa que não pratica o fato gerador, não é contribuinte, mas com ele(s) mantém relação. Em consequência, não é necessário aguardar o descumprimento da obrigação tributária para, somente então, atribuir responsabilidade patrimonial ao terceiro. Nesse caso, a “responsabilidade patrimonial” do assim chamado “responsável tributário”,

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018. pg. 651

na hipótese de inadimplemento do débito, será decorrência direta da sua condição de titular do débito.⁹

A figura do responsável tributário, somente será chamado a responder na hipótese de existir previsão legal expressa, e desde que, tenha, de algum modo, participado da formação do fato imponible.

Traçados os conceitos gerais de responsabilidade tributária, importa trazermos alguns nuances acerca da solidariedade tributária, especialmente a solidariedade passiva.

Inicialmente importa destacar que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo no direito tributário.

A solidariedade passiva tributária é um expediente jurídico eficaz para atender à comodidade administrativa do Estado, na procura da satisfação dos seus direitos. Sempre que haja mais de um devedor, na mesma relação jurídica, cada um obrigado ao pagamento da dívida integral, dizemos existir solidariedade passiva, na traça do que preceitua o art. 264 do Código Civil brasileiro.¹⁰

Conforme afirma DARZÉ:

Havendo solidariedade tributária passiva, os coobrigados são considerados como um todo homogêneo, possibilitando ao Fisco a cobrança da totalidade da dívida de qualquer um deles, de alguns ou ainda de todos, simultânea ou sucessivamente. O credor público tem direito subjetivo de acionar qualquer um dos devedores solidários, escolhendo, se o quiser, o de maior idoneidade financeira.¹¹

Verificada a solidariedade tributária, ocorre, portanto, a facilitação do procedimento do fisco em receber o crédito. Ou seja, dentre os legitimados, poderá escolher quem irá responder pelo débito tributário.

⁹ DALLA PRIA, Rodrigo. **Processo Tributário**. 1ª Edição, São Paulo: Noeses: 2019, pg. 453

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, pg. 43

¹¹ DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009, pg. 210

A figura da solidariedade é encontrada no art. 124 do CTN.¹² Como estamos a tratar da responsabilidade das empresas integrantes do grupo econômico, a discussão ficará restrita ao inciso I do referido artigo.

Muito bem. Da leitura do art. 124, I do CTN, extraímos que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Todavia, o “interesse comum” por ser um conceito aberto, é alvo de diversas interpretações tanto pela doutrina, quanto pela jurisprudência, e será mais bem explorado no item 4 do presente trabalho.

3. CONCEITO DE GRUPO ECONÔMICO

Considerando que o modelo econômico prevalecente é o capitalismo, e sabendo que seu objetivo é a obtenção de lucro por meio da atividade econômica, e atentos ao fenômeno da globalização, os negócios empresariais tiveram significativas mudanças.

Inicialmente as empresas realizavam o trabalho/produto de maneira artesanal, passando posteriormente a uma fase manufatureira, até chegarmos na produção de longa escala, com modernas linhas de produção, visando aumentar a produção e diminuir custos.

Para tanto, não apenas a estrutura física dos negócios se adequa a nova realidade, mas inclusive a estrutura jurídica, em grande maioria complexas, decorrentes de planejamento tributário, que pode dar ensejo a criação dos chamados grupos econômicos.

Elidie Palma Bifano citada por Andrade, elenca em caráter exemplificativo, as seguintes vantagens competitivas e estratégicas

¹² Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

da estruturação de atividades econômicas por meio da formação de grupos econômicos: otimização e compartilhamento de estruturas patrimoniais e financeiras; maximização de resultados; aumento do poder de barganha no mercado; redução de custos, com consequente aumento de rentabilidade; atuação empresarial coordenada, harmônica e, às vezes, complementar; e pulverização de riscos empresariais.¹³

Apesar da relevância, não há no ordenamento jurídico brasileiro consenso e definição única de grupo econômico.

A primeira definição de grupo econômico surgiu na legislação trabalhista, prevista na Consolidação da Leis do Trabalho – CLT, no § 2º do art. 2º, *in verbis*:

Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada umas das subordinadas.

Ou seja, para a configuração do grupo econômico bastaria a demonstração da identidade de sócios e a relação de coordenação entre as empresas, sendo dispensado o controle/influência de uma das empresas sobre as demais.

Todavia, com a promulgação da Lei 13.467/2017 (Reforma Trabalhista), ocorreu o acréscimo do § 3º no art. 2º, com a seguinte redação:

§ 3º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

¹³ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos: da teoria à prática**. Curitiba: EDC, 2022, pg. 19

A partir da reforma, para que ocorra a configuração de grupo econômico na legislação trabalhista, não basta a mera identidade de sócios, sendo necessária a demonstração de comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas.

Ou seja, a legislação trabalhista tenta elencar requisitos para a ocorrência do grupo econômico. Todavia, ainda é um conceito vago, tendo em vista não definir por exemplo, o que seria o interesse integrado e a comunhão de interesses, o que, é de suma importância para a configuração da figura do grupo econômico.

Mais imprecisa ainda, é a menção a grupo econômico encontrada na Lei Orgânica da Seguridade Social (Lei nº 8.212/1991), no inciso IX, do art. 30.¹⁴ Limita-se a declarar que as empresas integrantes de grupos econômicos respondem solidariamente pelo pagamento das contribuições sociais.

Na seara tributária, encontramos o Parecer Normativo COSIT nº4 de 10 de dezembro de 2018, editado pela Receita Federal, definindo grupo econômico da seguinte forma:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

O conceito adotado no Parecer também não é suficiente para delimitar o que se entende por grupo econômico, tendo em vista que os únicos requisitos impostos são a existência de duas ou mais pessoas jurídicas, que atuem sob a direção, o controle ou a administração de outra empresa.

No direito societário, especificamente nos arts. 265 e seguintes da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), encontramos a figura

¹⁴ Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

do “grupo de sociedades”, levando em conta o vínculo existente entre elas (de controle ou direção). Ali são duas as espécies de grupos econômicos: a de direito e a de fato.

Os grupos econômicos de direito referem-se a associações entre empresas conforme estabelecido pela LSA, englobando grupos de sociedades e consórcios. Sua existência está condicionada à formalização explícita do ato que os instituiu. Tais grupos requerem a formalização por parte de seus integrantes, esclarecendo os motivos para a formação do grupo e delineando o modelo de administração a ser adotado. É previsto no art. 265 da LSA:

A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

Apesar de não previsto legalmente, existe a figura dos chamados grupos econômicos de fato que são identificados com base nas relações entre controladoras, controladas e coligadas, conforme estipulado pela Lei das Sociedades Anônimas (LSA). Não contam com acordos formais que oficializem a associação, nem apresentam diretrizes explícitas quanto aos seus objetivos. Sua identificação ocorre pela natureza das relações e influências entre as empresas envolvidas, sem a existência de documentos formais que certifiquem a associação ou estabeleçam claramente os propósitos do grupo.

Para a configuração do grupo de fato, basta que i) uma das sociedades tenha, no mínimo, 10% (dez por cento) do capital social da outra, sem controlá-la (coligadas); ou ii) uma das “empresas seja titular de direitos de sócio sobre a(s) outra(s) que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais, em especial, o de eleger a maioria dos administradores” hipótese em que será considerada sociedade controladora.¹⁵

¹⁵ DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009, pg. 224

Conforme sustenta Andrade, por mais paradoxal que possa parecer, os grupos econômicos de fato não estão completamente à margem do direito societário, e os vínculos entre seus integrantes não são puramente factuais, tendo em vista que a LSA disciplina as relações de controle e coligações que vinculam juridicamente as sociedades integrantes do grupo.¹⁶

O CTN é silente acerca da abordagem a ser realizada quando verificada a intenção de responsabilidade de pessoa jurídica integrante de grupo econômico, daí sobremaneira, decorre a insegurança jurídica a respeito do instituto.

Diante da ausência de disposições legais específicas, é necessário identificar elementos que possam guiar a elaboração de normas e conceitos, a fim de demonstrar a existência de um grupo. Contudo, é crucial evitar que essa constatação sirva como fundamento para a imposição automática de responsabilidade tributária de pelo pagamento de tributo cuja materialidade foi exercida por terceiro.¹⁷

A comprovação da existência do grupo pode envolver a análise de diversos fatores, como relações contratuais, organização hierárquica e objetivos compartilhados. É importante ressaltar que a lacuna legal nesse contexto deve ser abordada considerando princípios de equidade e justiça, de modo a evitar a imposição indiscriminada de responsabilidades tributárias.

Necessário relembrar que a regra no ordenamento pátrio é a de independência da pessoa jurídica, possuindo autonomia e patrimônios próprios, que não se confundem com as pessoas dos sócios, respondendo ela (a pessoa jurídica), por todas as obrigações assumidas.

No mesmo sentido, afirma Paulo de Barros Carvalho que a existência de grupos econômicos não compromete ou desnatura a

¹⁶ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos: da teoria à prática**. Curitiba: EDC, 2022, pg. 24

¹⁷ ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado de. **Responsabilidade tributária do grupo econômico: elementos de identificação e sua interpretação**. Curitiba, Editora Juruá, 2021, pg. 63

identidade das empresas associadas, que permanecem com personalidades jurídicas distintas e independentes, respondendo cada qual pelas suas respectivas dívidas contraídas, exceto nos casos de solidariedade, que se tratando de débito tributário, necessariamente exige a fixação mediante lei complementar.¹⁸

Para a configuração do grupo econômico seria necessário, nas palavras de Almeida:

Ligação de empresas com interesses jurídicos e econômicos subordinados ao controle de determinado capital; deverá existir um comando unificado na busca de interesses em comum, independente de simples interligações por relações contratuais ou de capital.¹⁹

Da análise desses dispositivos legais podemos concluir que os grupos econômicos apresentam três características comuns: subordinação financeira, interesse comum, e unidade de controle/influência dominante de uma das pessoas jurídicas sobre as demais.

Para Paulo de Barros Carvalho o controle ocasional ou potencial não enseja o reconhecimento do grupo econômico. É necessário que o controle seja permanente e efetivo de uma sociedade em relação à outra.²⁰ Tal influência dominante seria verificada na LSA, no art. 116.²¹

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, pg. 40

¹⁹ ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado de. **Responsabilidade tributária do grupo econômico: elementos de identificação e sua interpretação**. Curitiba, Editora Juruá, 2021, pg. 62

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, pg. 38

²¹ Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que: a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembleia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

Partilhamos da posição do ilustre jurista, na medida em que é necessária a verificação absoluta e irrestrita de controle das empresas por apenas uma delas em relação as demais, para então falarmos na existência de grupo econômico.

A partir da conjugação de todos os diplomas legais, definimos grupo econômico como sendo a união de pessoas jurídicas, que utilizam recursos e esforços, visando alcançar objetivos/interesses comuns, todavia, com uma das pessoas jurídicas controlando todas as demais de maneira absoluta e irrestrita.

4. O INTERESSE COMUM PREVISTO NO ART. 124, I DO CTN E A VISÃO DO STJ

Levando em conta que na maioria dos casos, o fundamento utilizado pelo fisco para a tentativa de imposição de responsabilização solidária das empresas integrantes de grupo econômico, é o art. 124, I do CTN, e sabendo que direito é linguagem, resta analisarmos qual seria o significado semântico emitido pelo termo “interesse comum”, previsto no referido artigo.

Renato Lopes Becho ensina que não há interesse comum em toda e qualquer empresa componente de um mesmo grupo econômico. Elas podem ter inclusive interesses antagônicos (concorrentes entre si). Para que haja o interesse comum previsto no art. 124, inciso I, do CTN, tais empresas precisam ocupar o mesmo polo da relação jurídica que fez surgir a obrigação tributária.²²

Na mesma linha, Andrade entende que para a caracterização do interesse comum, para fins de atribuição de responsabilidade tributária solidária, é necessária a reunião de duas circunstâncias cumulativas: (i) os corresponsáveis devem estar ligados entre si, ocupando o mesmo polo de uma mesma relação e compartilhando

²² BECHO, Renato Lopes. *Execução Fiscal: análise crítica*. 1 Ed. São Paulo: Noeses, 2018, pg. 208

direitos e deveres; (ii) essa relação que une os responsáveis solidários deve materializar o fato gerador da obrigação tributária objeto da responsabilização solidária.²³

Bergmann faz interessante explanação, a medida em que afirma não ser suficiente o mero “interesse comum nos resultados”, para aplicação do inciso I do art. 124 do CTN:

Por vezes, afirma-se que em um grupo econômico há interesse comum nos resultados globais e que as sociedades sempre poderiam ressarcir uma a outra, bastando para tanto o comando da sociedade-mãe, o que demonstraria a existência de interesse comum entre as sociedades para fins do art. 124, I, do CTN. Assim, havendo o pagamento de tributo por sociedade que não praticou o fato gerador, bastaria o comando para que a sociedade que o praticou ressarcisse aquela. Esse argumento, contudo, não dá conta da independência e da forma como é permitida a subordinação de uma sociedade por outra na ordem jurídica, foge ao sentido do “interesse comum” para fins do art. 124, I do CTN, bem como viola a regra da legalidade e os princípios da segurança jurídica e da separação de poderes.²⁴

Na mesma linha sustenta DARZÉ:

O mero interesse social, moral ou econômico no pressuposto fático do tributo, todavia, não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN. Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica

²³ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos: da teoria à prática**. Curitiba: EDC, 2022, pg. 50

²⁴ BERGMANN, Thomas Ribeiro. **Grupos Econômicos e o Problema do Fundamento Legal da Responsabilidade Tributária**. Revista de Direito Tributário, 2018, pg. 404

de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo.²⁵

Bergmann ainda destaca que a admissão do interesse no resultado global como hipótese de interesse comum, apto a atrair a aplicação do inciso I, do art. 124 do CTN, gera além de problema de segurança jurídica, ante a indefinição do conceito de grupo econômico, problema de legalidade, tendo em vista que a tributação e responsabilidade, ao menos em critérios gerais, devem ser criadas mediante lei. Fere ainda a separação dos poderes, tendo em vista que a função de legislar é precípua do poder legislativo, e não do Executivo, que ao aplicar teses normativas cuja universalização gera o equivalente a uma regra geral de responsabilização dos grupos, estaria legislando:

Ademais, admitir a existência de interesse comum para fins do art. 124, I, do CTN face ao interesse no resultado global do grupo e à possibilidade de ressarcimento gera problemas de **segurança jurídica**, em seu aspecto de cognoscibilidade e de previsibilidade, pois não é claro o que é um grupo para a legislação societária (para as fontes de direito privado) e a legislação tributária não possui dispositivo delimitando o conceito para os vários tributos fora as contribuições previdenciárias sobre o salário. Além disso, a admissão da existência de interesse comum para fins do art. 124, I, do CTN face ao interesse no resultado global do grupo e à possibilidade de ressarcimento gera problemas de **legalidade**, pois a tributação e a responsabilidade tributária são matérias que devem ser reguladas, ao menos em seus aspectos essenciais, por lei (CF/1988, art. 150, I, e CTN, art. 97, III e art. 121, II), e, por outro lado, a atividade da Administração Tributária é exercício de função administrativa que, principalmente no direito tributário – dada a restrição causada pela tributação nos direitos de liberdade e propriedade –, deve ter a sua conduta regulada por lei, ao menos em seus aspectos essenciais (“a administração só pode

²⁵ DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. 2009, pg. 215

fazer o que a lei permite”), e não há, nem em seus critérios básicos, uma regulação dos grupos como unidade, pelo contrário, a legislação pressupõe a pessoa jurídica como unidade básica. Admitir a existência de interesse comum para fins do art. 124, I, do CTN face ao interesse no resultado global do grupo e à possibilidade de ressarcimento gera problemas de **separação de poderes**, pois cabe ao legislativo fixar as regras gerais que delineiam os aspectos e conceitos essenciais da tributação dos grupos, e quando o Executivo busca aplicar teses normativas cuja universalização gera o equivalente a uma regra geral de responsabilização dos grupos, ele, tacitamente, usurpa a função do legislador. (grifo nosso) ²⁶

Não há dúvidas de que existe interesse entre as pessoas jurídicas integrantes de grupo econômico. Entretanto, apenas a existência de interesse (econômico), não nos parece suficiente para a imputação de responsabilidade solidária.

Seria necessário portanto, a existência de um interesse jurídico comum (na realização do fato imponible), apto a legitimar a responsabilidade tributária ao grupo.

Ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado, ou participado da realização de um fato, definido como tributário pela lei competente.²⁷

Dada a imprecisão não apenas do conceito jurídico grupo econômico, mas sobremaneira do “interesse comum”, previsto no inciso I, do art. 124 do CTN, a doutrina e jurisprudência possuem grande importância na criação do conceito de ambas as figuras.

Tal aprofundamento, é importante na medida em que servirá de parâmetro para a correta aplicação do instituto, e também, trará segurança jurídica, a medida em que as situações estiverem consolidadas nos tribunais.

²⁶ BERGMANN, Thomas Ribeiro. **Grupos Econômicos e o Problema do Fundamento Legal da Responsabilidade Tributária**. Revista de Direito Tributário, 2018, pg. 406

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, pg. 46

Há diversos acórdãos no STJ afirmando que para que ocorra a imputação da responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas.²⁸

Ainda, a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial.²⁹

Ou seja, a mero pertencimento a grupo econômico não pode ser considerado como interesse comum apto a ensejar a responsabilização tributária.

Reforçando, não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da consecução do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas.³⁰

Em outras palavras, a jurisprudência do STJ também é uníssona no sentido de que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.^{31 32}

²⁸ STJ - EREsp 834.044/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010

²⁹ EDcl no AgRg no REsp 1.511.682/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/11/2016

³⁰ STJ - AgRg no REsp: 1535048 PR 2015/0125689-0, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 08/09/2015, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 21/09/2015

³¹ STJ - AgRg no AREsp: 21073 RS 2011/0077935-0, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Julgamento: 18/10/2011, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/10/2011

³² STJ - AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011

Selecionamos ementa que elucida a situação envolvendo a impossibilidade de responsabilização solidária de sujeito que não participou da ocorrência do fato imponible, e que a mera participação em grupo econômico por si só, não enseja responsabilidade tributária:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, PARA COMPELIR TERCEIROS A RESPONDER POR DÍVIDA FISCAL DA EXECUTADA. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA PESSOA JURÍDICA DIVERSA DO DEVEDOR, FORA DAS HIPÓTESES LEGAIS. O ACÓRDÃO RECORRIDO ESTÁ RESPALDADO NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ DE QUE A EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA A SOLIDARIEDADE PASSIVA NA EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. A respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributária orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a indubitosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o que se estaria implantando a solidariedade automática, imediata e geral; contudo, segundo as lições dos doutrinadores, sempre se requer que estejam atendidos ou satisfeitos os requisitos dos arts. 124 e 128 do CTN. 2. Em outras palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra é a responsabilidade de umas pelos débitos de outras, e assim é porque, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária; por isso se diz que a participação na formação do fato

gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade; não se desconhece que seria mais cômodo para o Fisco se lhe fosse possível, em caso de grupo econômico, cobrar o seu crédito da empresa dele integrante que mais lhe aprouvesse; contudo, o sistema tributário e os institutos garantísticos de Direito Tributário não dariam respaldo a esse tipo de pretensão, mesmo que se reconheça que ela (a pretensão) ostenta em seu favor a inegável vantagem da facilitação da cobrança.

3. Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação. Nesse sentido, cita-se o REsp. 859.616/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 15.10.2007.

4. Assim, para fins de responsabilidade solidária, não basta o interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Precedentes: AgRg no AREsp. 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.3.2015.

5. A circunstância de várias empresas possuírem, ao mesmo tempo, sócio, acionista, dirigente ou gestor comum pode até indiciar a presença de grupo econômico, de fato, mas não é suficiente, pelo menos do ponto de vista jurídico tributário, para tornar segura, certa ou desenturvada de dúvidas a legitimação passiva das várias empresas, para responderem pelas dívidas umas das outras, reciprocamente.

6. Agravo Interno da Fazenda Nacional a que se nega provimento.³³

Em relação ao interesse comum propriamente dito, assim decidiu o STJ:

³³ STJ - AgRg no REsp: 1535048 PR 2015/0125689-0, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 08/09/2015, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 21/09/2015

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA (LETRAS FINANCEIRAS DO TESOURO). AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RECUSA. POSSIBILIDADE. MENOR ONEROSIDADE. ART. 620 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. [...] 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, *verbis*: “Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei.” 7. Conquanto a expressão “interesse comum” - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo doutrina abalizada, *in verbis*: “... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que

estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.” (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220) 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o polo passivo da relação. **Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponível.**³⁴

Da análise dos acórdãos é possível verificar que a posição reiteradas vezes adotada pelo STJ, é no sentido de que somente existirá responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizarem conjuntamente a situação configuradora do fato imponível, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

Ainda, que o mero pertencimento à grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária.

Sustentamos que a posição do STJ é a mais acertada, a medida em que interpretação contrária, imputaria a responsabilidade solidária automática às empresas do grupo, sendo necessário que seja demonstrado o interesse jurídico na realização do fato imponível, conforme amplamente defendido pela doutrina.

³⁴ STJ - REsp: 859616 RS 2006/0124190-8, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 18/09/2007, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 15.10.2007 p. 240.

Portanto, o interesse comum a que alude o art. 124, I do CTN não é qualquer interesse, não bastando, por exemplo, o interesse econômico, sendo necessário o liame que ligue o possível responsável ao fato imponível: o interesse jurídico na prática do fato imponível.

5. CONCLUSÃO

O problema de partida do presente trabalho foi a possibilidade de imputação de responsabilidade solidária às empresas integrantes de grupo econômico, levando em conta o art. 124, I do CTN, fundamento muitas das vezes utilizado pelo fisco, visando atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo, a qualquer das pessoas jurídicas integrantes do grupo. A situação é atual e recorrente, a medida que tem sido muito comum tal tentativa de responsabilidade.

Para além do problema da responsabilidade, sequer temos um conceito de grupo econômico no direito tributário, o mais próximo que temos, é a visão da União acerca da figura do grupo econômico, através do Parecer COSIT nº4 de 10 de dezembro de 2018, ou seja, ato emanado do Executivo, conquanto entendamos que referida qualificação deveria advir do Legislativo.

O conceito utilizado no direito tributário é construído através de diplomas legais diversos, não sendo unânime. Para nós o grupo econômico é a união de pessoas jurídicas, que utilizam recursos e esforços, visando alcançar objetivos/interesses comuns, todavia, com uma das pessoas jurídicas controlando todas as demais de maneira absoluta e irrestrita.

Todavia, quando da análise da possibilidade de imputação de responsabilidade a pessoa jurídica integrante de grupo econômico, surge outro questionamento. Qual seria o alcance do conceito “interesse comum” previsto no art. 124, I do CTN.

Conforme sustentamos, o interesse comum não advém do interesse econômico, tampouco a mera participação em grupo econômico não enseja a responsabilização tributária. Assim como o STJ, entendemos que somente poderá ser chamada a responder pelo débito, quem participou da formação do fato imponível.

É necessário que exista o interesse jurídico, apto a ensejar a atuação conjunta, visando praticar o fato imponible. Entender diferente, seria criar uma espécie de solidariedade automática, não prevista em lei.

Em nenhum momento defendemos a escusa do grupo econômico ao pagamento da exação, todavia, no estado democrático de direito é necessário que as garantias sejam respeitadas, e além disso, sejam claras, explícitas, tendo em vista que o contrário, gera um ambiente de extrema insegurança jurídica a todos os envolvidos.

Sabendo que o direito não pode ficar alheio às mudanças da sociedade, e diante da verificação dos novos arranjos empresariais, entendemos que o problema somente será solucionado quando ocorrer a criação de uma Lei Complementar, destinada a tratar da figura do grupo econômico em matéria tributária, mediante a delimitação de suas hipóteses de responsabilização e também requisitos para sua caracterização.

O jogo só é justo quando todos possuem conhecimento prévio das regras.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado de. **Responsabilidade tributária do grupo econômico: elementos de identificação e sua interpretação**. Curitiba, Editora Juruá, 2021

ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos: da teoria à prática**. Curitiba: EDC, 2022

BECHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal: análise crítica**. 1 Ed. São Paulo: Noeses, 2018

BERGMANN, Thomas Ribeiro. **Grupos Econômicos e o Problema do Fundamento Legal da Responsabilidade Tributária**. Revista de Direito Tributário, no 40. p. 421- 442. 2018

BRASIL. **Novo Código Civil**. Lei nº 10.403 de 10 de janeiro de 2002. Aprova o novo Código Civil brasileiro. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm acesso em 28 Dez 2023

_____ **Novo Código de Processo Civil.** Lei 13.105 de 16 de março de 2015. Institui o Novo Código de Processo Civil. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm acesso em 5 de Jan 2023

_____ **Código Tributário Nacional.** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm acesso em 13 Jan 2024

_____ **Consolidação das Leis do Trabalho.** Decreto-lei nº 5.452, de 1 de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm acesso em 03 de Jan 2024

_____ **Lei das Sociedades Anônimas.** Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em 05 de jan. 2024.

_____ **Lei Orgânica da Previdência Social.** Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3807.htm Acesso em 28 dez 2023

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário.** 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método.** 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018

DALLA PRIA, Rodrigo. **Processo Tributário.** 1ª Edição, São Paulo: Noeses: 2019

DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade.** 2009. 387 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8535/1/Andrea%20Medrado%20Darze.pdf> Acesso em 13 de Jan 2024

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Parecer Normativo COSIT/RFB nº4,** de 10 de Dezembro de 2018. Disponível em: <http://normas>.

receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=a
Acesso em 13 jan 2024 .

JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência no Recurso Especial nº834.044/RS**. Recorrente: Município de São Leopoldo Recorrido: Banco Santander Banespa S/A, Primeira Seção, Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 29/09/2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%22834044%22%29+ou+%28RESP+adj+%22834044%22%29.suce> Acesso em: 12 Jan 2024

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº1.511.682/PE**. Embargante: Concretta Empreendimentos Imobiliários S/A. Embargado: União – Fazenda Nacional. Segunda Turma, Ministro Herman Benjamin, DJe de 08/11/2016. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento?seq_documento=16299457&data_pesquisa=30/03/2017¶metro=42 Acesso em: 12 Jan 2024

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº1535048 PR 2015/0125689-0**. Agravantes: União – Fazenda Nacional; Lemos Danova Engenharia E Empreendimentos Ltda - Me. Agravados: JNA - Administradora De Bens Próprios Ltda; Naje Administração E Participações Ltda, Primeira Turma, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 21/09/2015. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.exe/ITA?seq=1432861&tipo=0&nreg=201501256890&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20150921&formato=PDF&salvar=false> Acesso em: 12 Jan 2024

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 21073 RS 2011/0077935-0**. Agravante: Município De Garibaldi. Agravado: Banco Bradesco S/A, Segunda Turma, Ministro Humberto Martins, DJe 26/10/2011. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/AGRG-ARESP_21073_RS_1326935093922.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67S-

MCVA&Expires=1705208099&Signature=i412ml0%2BzhDvNYz-b2l8K4w6Ir3o%3D Acesso em: 12 Jan 2024

_____ Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 859616 RS 2006/0124190-8**. Recorrente: Alfa Arrendamento Mercantil S/A E Outro. Recorrido: Município de São Leopoldo, Primeira Turma, Ministro Luiz Fux, DJE 15.10.2007. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STJ/IT/RESP_859616_RS_1271511502528.pdf?AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEAO67SMCVA&Expires=1705208313&Signature=vNfhpKhEIEK40hSqlaoHZHOds30%3D Acesso em: 12 Jan 2024.



O(S) IMPACTO(S) DO(S) CONCEITO(S) AMBIENTAL(IS) ABERTO(S) NA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023

*Victor Gustavo Rocha Nylander*¹

*Ana Carolina Barros Pinheiro Carrenho*²

*Elcio Marthan Rodrigues da Costa*³

RESUMO

Com o advento da reforma tributária de 2023, diversos conceitos ambientais foram inseridos na Constituição Tributária Brasileira, o presente artigo tem o objetivo de analisar o impacto desses conceitos abertos no Direito Tributário. A metodologia usada é a bibliográfica

¹ Doutorando em Direito & Economia pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Mestre em Direito e Ciências Jurídicas Econômicas – Especialidade em Direito Fiscal. Mestre em Economia pela OMMA *Business School of Madri*. Mestre em Economia & Mercados pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Bacharel em Direito pelo Centro Universitário do Estado do Pará. Advogado empresarial-tributário. E-mail: vnylander@edu.ulisboa.pt/victor.nylander@gmail.com.

² Doutoranda em Direito da União Europeia pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Mestra em Direito, Justiça e Desenvolvimento pelo Instituto Brasiliense de Direito Público. Especialista em Direito Ambiental pela Escola Superior de Advocacia da Ordem dos Advogados do Brasil, seção São Paulo. Graduada em Direito pela Universidade Paulista. Advogada do Terceiro Setor. E-mail: anacarolinabpc@gmail.com.

³ Especialista em Direito Penal Econômico pelo Centro Universitário das Américas. MBA em Finanças com ênfase em Mercado de Capitais. Graduado em Direito pelo Centro Universitário da Amazônia. Advogado. E-mail: elciomarthan01@gmail.com.

(principalmente), jurisprudencial e legislativa. No primeiro capítulo é abordado como os conceitos são abordados no Direito brasileiro, em especial o Tributário. O segundo capítulo apresenta e explica os conceitos ambientais abertos trazidos na reforma tributária constitucional. No terceiro, e último capítulo, é explicado como esses conceitos impactam o Direito Tributário, trazendo um âmbito de necessidade de conhecimento jurídico, como de outras áreas também. A conclusão do presente artigo é que para além das demais áreas do conhecimento também será preciso começar a ter preocupação com a consequência da tomada de decisão.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma tributária. Tributação ambiental. Conceitos abertos. Impacto. Direito Tributário.

INTRODUÇÃO

Anos de discussão finalmente chegaram ao fim, pelo menos uma parte dela se encerrou, a reforma tributária, a parte constitucional finalmente aconteceu. Por mais que ainda existam diversos pontos a serem analisados, discutidos e regulamentados, algumas questões foram sanadas.

Alguns exemplos de mudanças trazidas pela reforma, é que o Brasil passará a ter o seu IVA (Imposto Sobre Valor Agregado), o qual ficou denominado de IBS (Imposto sobre Bens e Serviços). O IBS incorpora em si o ISS (Imposto sobre Bens e Serviços), ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é um imposto estadual sob administração estadual) e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). Mudança com relação ao local de incidência do bem sobre circulação de mercadorias ser apenas somente no destino e não mais na origem, dentre outros.

O que foi colocado a mais, além dos já mencionados, está a área da Tributação Ambiental.  rea que já se desenvolvia no país, mas ainda não havia chegado de forma clara e direta ao nível constitucional. No máximo, poderia ser feita algumas interpreta es sist micas a nível constitucional.

Agora, a positivação constitucional não deixa dúvidas que a tributação brasileira terá sua tributação ambiental mais próximo dos moldes de outros países, como a Portuguesa que também realizou a mesma positivação anos antes.

No entanto, ainda que exista diversas celebrações para aqueles que apoiam a respectiva política, muitas dúvidas permeiam, pelo fato de a reforma que aconteceu é apenas a nível constitucional, ainda não tendo a Lei Complementar para complementar a reforma.

Assim, como é de prática, a Constituição traz diversos conceitos abertos e amplos, permitindo vasta interpretação, a qual se retorna nas discussões de litígios em tribunais, sejam de primeiro grau, seja nos tribunais superiores, em especial ao Superior Tribunal Federal que também é o Tribunal Constitucional Brasileiro.

Em decorrência de vários conceitos abertos ambientais, agora emendando a Constituição, em especial a Constituição Tributária, as questões ambientais poderão, em certa medida, serem discutidas nos litígios tributários, a depender de como o processo ser instruído e compreendido. Além de precisar ser analisado dentro dos cenários de construção de políticas públicas.

Com essas possibilidades de ocorrerem, o presente artigo tem o objetivo de analisar o(s) impacto(s) dos conceitos ambientais no Direito Tributário trazidos pela Emenda à Constituição de nº 132. Para conseguir atingir tal objetivo, será utilizada a metodologia bibliográfica, como a principal, a legislativa e a jurisprudencial.

No primeiro capítulo é abordado a respeito dos conceitos no Direito Tributário Brasileiro. Para que em seguida possa ser explicado os conceitos trazidos pela Emenda à Constituição. Por fim, é analisado o(s) impacto(s) desse(s) conceito(s) no Direito Tributário.

1. CONCEITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário Brasileiro é totalmente construído a partir de uma sistemática de construção legislativa positivada, tendo como princípio que tudo rege o princípio da legalidade em consonância

ao artigo 5º *caput* da CRFB e com o artigo 3º do Código Tributário Nacional (BRITTO, 2016).

Para além da do argumento do princípio da legalidade tributária, ainda se tem os pontos de interseção com várias áreas do próprio Direito, como: Administrativo Público, Civil/Empresarial, Financeiro, Penal *etc.* Contudo, a própria construção do Direito se distancia das demais áreas do conhecimento, como a Sociologia e a Economia, uma vez que cria conceitos distintos pela legalidade.

Como exemplo dos conceitos distintos, pode ser colocado a questão da moeda. Cujas finalidades estão como meio forçado com meio para as relações jurídicas. Relações essas que não deixam de serem relações sociais/econômicas. Sendo essa uma moeda soberana (imposto o uso), emitida pelo Banco Central, como é positivado pelo *caput* do artigo 164 da CRFB “A competência da União para emitir moeda será exercida exclusivamente pelo Banco Central”.

Além do entendimento do Superior Tribunal Federal que ressalta a função da moeda concomitante a atividade de Estado brasileira, como no Recurso Extraordinário de nº 478410/SP.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA. 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em *moeda*, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da *moeda* nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade,

da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da *moeda* para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da *moeda* está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento. RE 478410 / SP - SÃO PAULO – Rel. Ministro Eros Grau. Julgamento: 10/03/2010. Publicação: 14/05/2010. Órgão julgador: Tribunal do Pleno. (Grifo nosso).

Ao analisar o entendimento do STF, com relação a função da moeda, o mais preocupante está na questão de não distorcer o que é moeda e aqui se pode traçar quatro elementos essenciais para ser moeda com base no julgamento supra destacado:

- a) Moeda como plano de uso das relações jurídicas;
- b) Padrão valor;
- c) Meio de quitação de débitos/instrumento de pagamento;
- d) Curso legal / forçado.

Se for analisar o conceito de moeda desenvolvida pelos estudos econômicos, para ser moeda, o critério de cunho forçado é irrelevante, seno também denominada de moeda soberana. Dentro da perspectiva econômica, que se atrela com a perspectiva mais social, moeda possui três característica (ULRICH, 2014. MISES, 2017):

- a) Reserva de valor;
- b) Unidade de conta;
- c) Meio de troca indireta.

Percebe-se que o legal (constitucional) se restringe aquilo que o Banco Central determina como moeda do Brasil, ao passo que o entendimento do Superior Tribunal Federal abrange mais três funções, casando-se com relação contábil e jurídica, de uma relação ativo e passivo, além da aplicação do devido regime jurídico para o caso concreto.

Ao passo que a análise econômica, abarca outros bens, que não seja a moeda estatal, como moeda. O que adentra em discussões que tocam na altura de aplicação da legislação tributária.

Em especial o artigo 3º do Código Tributário Nacional, o qual determina “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir...”. Tendo-se o entendimento doutrinário que a obrigação tributária somente poderia ser adimplida com o pagamento moeda de cunho forçado (FAVACHO, 2015), sendo impossível o pagamento por meio de serviços ou demais bens.

Percebe-se que aqui a mera questão de definição de moeda termina por ter duas visões, evidentemente gerada por serem áreas do conhecimento distintas, mas que na prática andam uma ao lado da outra, uma vez que o Direito se preocupa na determinação de regulamentação de comportamentos sociais, a Economia preocupa-se com análise da tomada de decisão.

No entanto, os estudos dos efeitos das decisões jurídicas sobre a sociedade são abarcados na Economia, preocupando-se de evitar a geração de distorções com relação ao objeto hora analisado. Ponto que não se reflete no caminho inverso, uma vez que a linguagem jurídica é construída de forma hierárquica sobre linguagem e conhecimento social, aproximando-se de uma metalinguagem (REI, 2023).

Esse distanciamento pode ser compreendido como um erro anacrônico, que não deve ocorrer, uma vez que deve a construção jurídica tributária deve seguir o caminho par atingir os objetivos das demais áreas do Direito (DOURADO, 2022), assim como aquilo que é colocado como fundamental pelo legislador.

Importante ressaltar, por mais que se tenha de atingir os objetivos legislativos, é preciso ter atenção redobrada com os conceitos positivados pelo poder legislativo. Pela razão de o legislador não ter nenhum tipo de compromisso com os conhecimentos técnicos, sendo livre para se expressar como melhor entender (MELO, 2012).

A consequência, de termos serem determinados pelo legislativo, resulta por serem indeterminados, necessitados de normas complementares, além de discussões de aplicação generalizada no âmbito do Judiciário, o qual precisará definir (DOURADO, 2007). Além de se preocupar com as consequências das definições, pois poderá restringir ou ampliar demasiado o campo de aplicação jurídica.

E no âmbito do Direito Tributário Ambiental Brasileiro, os conceitos indeterminados ganham uma nova página, com o advento da reforma tributária constitucional, a qual trouxe de forma expressa conceitos que são tradicionalmente debatidos na *seara* do Direito Ambiental, agora a serem aplicados no Direito Tributário que se passa a explicar.

2. CONCEITOS AMBIENTAIS NA REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023

A tão esperada reforma tributária sobre bens e serviços no Brasil finalmente aconteceu com a Emenda à Constituição de nº 132. E trouxe diversas mudanças, em especial, com a criação do “IVA brasileiro”, o qual será denominado de IBS (Imposto sobre Bens e Serviços).

A reforma que teve como protagonista o “IVA brasileiro”, também alterou a tributação sobre a propriedade, ampliou a tributação sobre propriedades e criou motivos diferentes para tributação diferenciada. Ambas serão objeto do presente artigo, sempre abordando as questões ambientais da reforma tributária.

O primeiro dispositivo inédito, foi o artigo 43, §4º que vem trazer “Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de **sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.**” (grifo nosso).

Na leitura desse dispositivo tem-se claro a questão dos incentivos fiscais voltados para o desenvolvimento e redução de desigualdades. Dois pontos que também são objetivos da República Federativa do Brasil (artigo 3º, inciso II e III). Acrescentado nessa reforma que os incentivos devem ser voltados em uma ótica de sustentabilidade ambiental, incentivando práticas de uso de métodos alternativos ao carbono.

Ponto que demonstra uma grande qualidade, mas ao abordar sempre que possível, uma vez tendo todos os requisitos técnicos para análise, será obrigado a considerar o seu impacto sobre o ambiente em que está alocado aquele incentivo, a preocupação está na consequência do incentivo fiscal.

Incentivos fiscais que sejam voltados para o desenvolvimento de práticas contrárias a sustentabilidade e mesmo que usem técnicas sustentável, mas tenha emissão de carbono, poderá ser considerada como violação ao dispositivo constitucional.

E o sentido contrário também poderá ser verdadeiro, uma vez que redução de carbono, mas com violação a sustentabilidade ambiental, também poderá significar violação ao mesmo dispositivo. Ambos limitados pelo aquilo que for considerado e compreensível como possível.

Outro ponto relevante nesse mesmo dispositivo está ainda no “...sempre que possível...”, a questão da capacidade racional de análise daquele que julgará também será um fator determinante para a definição de conformidade ou não. Pelo motivo de existirem diversas análises parciais, e o impacto ambiental não ser percebido no curto prazo, sendo dependente de outros fatores (SIMON, 1955. WHEELER, 2020. TVERSKY; KAHNEMAN, 1974. THALER, 2019).

Analisando o segundo dispositivo com conceitos ambientais, tem-se o artigo 145, §3º “O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da **defesa do meio ambiente.**” (Grifo nosso).

O uso da tributação como ferramenta de cooperação e defesa do meio ambiente não é novidade trazida pela reforma da tributação. Uma vez que a ideia de uso dos tributos, como meio para internalizar,

origina-se em com Arthur Pigou (1932), como meio de internalizar as externalidades⁴, mas pela evolução da compreensão da capacidade de uso dessa técnica a capacidade de gerar comportamentos mais favoráveis ao ambiente, como se fosse um *nudge*⁵ (GARCIA, 2015. MARLOW; ABDUKADIROV, 2018).

Diversos países já utilizam essa técnica de tributar sobre a externalidades, gerada em decorrência do dano ambiental, sendo a pioneira a Suécia em 1991 com o tributo específico sobre o carbono (NYLANDER, 2023), sendo essa política já muito avançada em diversos países (TUPIASSU; GONÇALVES; GROS-DÉSORMEAUX, 2019)⁶, com alguns realizando reforma fiscal verde⁷.

País que positivou em sua constituição a questão do uso da tributação como ferramenta de cooperação para a proteção ambiental é Portugal, no artigo 66, n° 2, alínea “h”

2. Para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos:

⁴ Externalidades são fenômenos quando ações de um indivíduo afetam sobre terceiros sem que exista o pagamento dos custos ou exista uma compensação (MANKIW, 2012).

⁵ *Nudge* é buscar conduzir o comportamento de pessoas (como um GPS – *Global System Position*) sem qualquer tipo de coação ou proibição, tendo baixo custo, pouca intervenção e fácil evitação. Não podendo reduzir a liberdade de escolha do indivíduo (THALER; SUNSTEIN, 2009. SUNSTEIN, 2015).

⁶ Alguns países que usam tributos para finalidade ambiental: Argentina, Canadá, Chile, China, Colômbia, Dinamarca, União Europeia, Japão, Cazaquistão, Coreia do Sul, México, Nova Zelândia, Noruega, Singapura, África do Sul, Suécia, Reino Unido e Ucrânia (SETHI, 2022). Muitos desses países, criaram tributo específico sobre o carbono, contudo ainda se tem tributos genérico, como é o caso do IVA para tributar sobre as externalidades (MARRON; TODER, 2014).

⁷ “...o conceito de reforma fiscal verde não consiste na proliferação de tributos ecológicos, mas sim na introdução do interesse ambiental no sistema fiscal, garantindo a preservação contra o uso indiscriminado dos bens naturais.” (RABBANI, 2012).

h) Assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com **proteção do ambiente** e qualidade de vida. (grifo nosso).

Percebe-se o caminho brasileiro próximo aos moldes Português, de positivação constitucional, de que o sistema tributário, a política fiscal, precisa caminhar em conjunto para proteção do meio ambiente.

Ponto esse que ao analisar de uma perspectiva leiga aparenta ser de fácil compreensão. Todavia, aqui se tem um problema complexo de conceituação, pois meio ambiente é um conceito amplo. Sendo esse o gênero, existindo diversos tipos de espécies de ambiente, tais como: natural, artificial, cultural, laboral, político, artificial, digital, *etc.* Com seus respectivos microbens para a composição do respectivo bem (NYLANDER, 2020).

Cria-se espaço para o legislador infraconstitucional fazer positivações legislativas específicas, mas também abre espaço para interpretações no âmbito do judiciário a respeito daquilo que pode ser compreendido como ambiente e o que não é, assim como a rotulação daquilo que é um microbem de cada tipo de ambiente.

Como, também, daquilo que é passível e possível de proteção via métodos de uso da tributação, salientando que não se restringe a mera obrigação principal, tendo ainda as obrigações acessórias como parte de um modelo de proteção, as quais recairão sobre as regras de conformidade e aplicação de multas tributárias, por estar em desconformidade tributária, com característica de proteção ambiental.

O terceiro dispositivo que traz conteúdo ambiental é o artigo 153, inciso VIII, o qual trás que a união poderá instituir imposto sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços **prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente**, nos termos de lei complementar.” (grifo nosso).

Como o fato gerador do imposto deve ser correspondente a sua nomenclatura, aqui se abre espaço para a tributação sobre os bens e serviços sobre o “pecado” ou sobre as externalidades (de forma específica), o qual ganhou a alcunha de “imposto seletivo”.

A prática dessa tributação também não é inédita, em Portugal se tem o CIEC (Código de Impostos Especiais de Consumo – Lei nº 3B/2010, transpondo a diretiva nº 2008/118/CE), nesse código é encontrado diversos outros códigos criando e regulando os impostos específicos sobre: tabaco (IT), bebidas alcóolicas e as bebidas adicionadas de açúcar ou outros edulcorantes (IABA)⁸, produtos derivados da gasolina e energéticos (ISP). Tendo as alíquotas muitas das vezes reajustadas pela LOA (Lei Orçamentária Anual) Portuguesa de cada ano.

Ao ser realizada o modelo de tributação aqui terá dois caminhos, a análise ambiental ser realizada de maneira conjunta ou não. A situação é de fácil explicação, o ser humano está inserido em um determinado ambiente, ele pode ser compreendido como um microbem daquele ambiente, assim para melhorar a qualidade do ambiente precisa ser atendido a necessidade humana de saúde. Caso o caminho seja por não ser um microbem, compondo o ambiente, então terá a separação.

Lembrando que existe o princípio (ou subprincípio) da integração (ILA, 2002), o qual tange que para que se tenha, não apenas o desenvolvimento sustentável⁹. Devendo ser aplicado em todos os níveis de governança, para que se tenha a materialização do direito hora pleiteado pela respectiva política fiscal (NYLANDER, 2020).

Caso a interpretação seja por rechaçar a integração a aplicação jurídica será meramente contínua aos moldes atuais, apenas na ótica de causa e efeito mais imediata, mantendo-se a miopia¹⁰ (THALER, 2016).

Caso a interpretação seja pela integração, então terá de ser feita uma análise mais complexa das relações de causa e efeito. Devido as

⁸ A tributação sobre alimentos e bebidas prejudiciais para a qualidade de vida, envolvendo a questão obesidade, também é denominada como *fat tax*. Tendo experiência também na Dinamarca e EUA (MURAMATSU; FERRARRI, 2021).

⁹ Compreendido como Direito na CRFB a partir de uma interpretação sistêmica o artigo 3º, inciso III e artigo 225 da mesma (PAMPLONA, 2016).

¹⁰ O problema de miopia está em conseguir enxergar e compreender os problemas futuros com relação a determinado comportamento.

diversas variáveis interagindo constantemente, quase que em um efeito borboleta, onde se compreende as variáveis iniciais, mas não se tem a compreensão ou exato sentido dos efeitos finais, sendo essa o mero início de outra etapa, conexas com a primeira, e que se desenvolve de forma ainda mais complexa, por também estar envolvida com outras variáveis.

E se tem uma preocupação com os efeitos materiais da respectiva política, métricas e problemas de metodologia dessas métricas, passarão a serem objetos de discussões a respeito da violação, seja coletiva, difusa ou individual, com relação ao efeito conjunto sobre os direitos do contribuinte. Permeando uma dúvida a ser enfrentada, qual o limite da intervenção estatal via tributos sobre os direitos individuais do contribuinte? Esses direitos não se restringem apenas aos direitos tributários, como os econômicos e civis também.

Por fim, o quarto e último dispositivo é o artigo 155, §6º, inciso II, aborda que “poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do **impacto ambiental**”.

Aqui se tem a dificuldade de conceituar a respeito do dano ambiental, além de quando esse dano passará a ser perceptível, ponto de retorno a respeito da discussão da capacidade racional daquele que legisla, do que interpreta e aquele que coloca o bem e/ou serviço à disposição.

Também se tem a atenção aos bens ambientalmente preferenciais, como exemplo o carro movido a eletricidade. Contudo, ainda se tem o problema clássico de política pública, na altura de escolher vencedores e perdedores, pois o carro elétrico necessita de minérios específicos, não possuindo fácil disponibilidade no mundo, devido a sua rigidez geográfica.

Pode-se criar problema de redução o peso morto tributário (PLUTARCO, 2012) em uma etapa da produção e realocando em outro, prejudicando de outra forma a cadeia de produção e consumo de determinado bem.

Ponto esse já trazido por Ronald Coase (1960) ao criticar a teoria de Pigou, internalização das externalidades via tributação, pois somente estaria realocando custos ou, simplesmente, realocando

a externalidade. Na situação colocado pelo legislador constitucional estaria meramente trocando de lugar o impacto ambiental, podendo ser para dentro do Brasil ou para fora.

Ainda não se pode olvidar do impacto das obrigações acessórias que podem trazer um peso adicional ao peso morto, sendo o total o custo social, as quais podem majorar o custo para o contribuinte poder estar em conformidade com a legislação tributária (PLUTARCO, 2012. NEVES, 2020).

Dessa forma, o impacto ambiental, as externalidades, as quais ainda podem ser positivas ou negativas, abrindo espaços para âmbitos de questionamento, a nível constitucional, que terá impacto na atuação infraconstitucional, além de ter a reconstrução de parte significativa da legislação infraconstitucional.

Demonstrado no presente capítulo, toda a abertura criada, pelos critérios ambientais inseridos na constituição, abrindo espaço para novas discussões.

3. IMPACTO(S) DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A atuação da advocacia tributária tem-se voltado a reduzir carga tributária, entrar nas regras de conformidade tributária, restituir tributos, declarar relações jurídicas tributárias para estar enquadrado em algum benefício fiscal específico.

Além da construção de planejamentos tributários, por vezes padronizados, por vezes podendo ser interpretado como agressivo¹¹, utilizando da elisão e elusão fiscal. Muitas vezes sendo considerado

¹¹ “29. Recorda que o planeamento fiscal agressivo consiste no estabelecimento de um plano para reduzir o encargo fiscal, explorando os pormenores técnicos de um regime fiscal ou a arbitragem entre dois ou mais regimes fiscais que violam o espírito da lei;”. UE, União Europeia. **Resolução do Parlamento Europeu, sobre crimes financeiros e a elisão e a evasão fiscais (2018/2121(INI))**, 2019. Disponível em: <<https://eur-lex.europa>.

abusivos, devido ao uso excessivo de redução da carga tributária, em sentido contrário ao que pode ser compreendido como espírito da lei (XAVIER, 2016).

Em um cenário de inserção de critérios ambientais, cujo objetivo de buscar combater as mudanças climáticas, hora colocadas em voga nos meios de comunicação de massa, além de ser pauta política, fortemente debatida, na busca política institucional.

Importante destacar que historicamente, em especial no século XX existe a concepção de que os problemas ambientais não podem ser solucionados de forma apartada das demais áreas, existindo a influência coletiva sobre a individual e vice-versa (JUCOVSKY, 2001. SARAIVA, 2010).

Razão essa que o princípio da integridade, já abordado no segundo capítulo, e meio de integração de governação tem sido desenvolvida para conseguir materializar os objetivos jurídicos ambientais.

Dessa forma, haverá dois caminhos que poderão a serem trilhados causado:

1. o primeiro traçado em alguns países, como em Portugal e Espanha, de colocar dentro da regra matriz de incidência tributária, alguma questão ambiental, como o fato gerador do tributo ser o ato de poluir, ou o consumo/aquisição de um bem/serviço que possa ter o potencial poluidor.

Nesse primeiro caminho hora apresentado, a preocupação ainda estará focada em incidência ou não incidência pelos critérios tributários, da regra matriz, agora ao analisar a ocorrência do fato de poluir ou de usar um bem ambiental disponibilizado.

2. o segundo caminho mais próximo de uma análise econômica da tributação ambiental, a qual não apenas foca nos pontos colocados pela tradicional doutrina positivista tributária, também se preocupa na consequência que a respectiva tributação, geral ou específica, afetará o direito do contribuinte.

<eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019IP0240&from=EN>.
Data de acesso: 03.05.2023.

Assim, não apenas discutirá se existem todos os critérios bem delimitados de incidência tributária, também haverá a confirmação do fato, mas discussão que não ocorreu determinado dano ambiental.

Percebe-se que a discussão sai da esfera do tradicional jurídico tributário, em especial a questão da linguagem e entra em um campo de análise a respeito do efeito material daquele ato sobre, para que seja demonstrado que deve ter tributação mais branda ou majorada.

A questão, no parágrafo acima, foge da tradicional *seara* jurídica tributária, por mais que ainda se tenha a busca pela redução da carga tributária ou a incidência do tributo, é de público e notório conhecimento que a atual formação e prática jurídica tributária não adentra em discussão que não sejam consideradas de Direito.

Contudo, a própria evolução legislativa, social e econômica do Direito tem demonstrado que a aplicação da legislação está mais aberta para demais áreas do conhecimento, para que possa existir a sua devida aplicação, cujo intuito de não causar problemas maiores com relação aos já existentes.

O Direito Tributário, aparenta estar em mudanças, mas caminha, em especial, com a dúvida suscitada antes, e que se repete nesse momento, qual o limite da intervenção estatal via tributos sobre os direitos individuais do contribuinte?

A supra pergunta pode ser demandada de outra maneira para os tributaristas, até quando a neutralidade tributária poderá ser relativizada? Por mais que já se possa compreender que a neutralidade pura não exista, pois uma vez inserido o tributo na sociedade causará distorções sociais-econômicas e agora ambientais (CALIENDO, 2006).

Ainda se terá a dúvida do limite da sua relativização, a qual não terá como se resumir a curva de Laffer (2018), uma vez que a curva traz que após determinada carga tributária a receita tenderá a cair, sendo esse o limite da carga, mas com a evolução dos próprios mercados, essa curva tem sido achatada para a esquerda, esse sendo ponto de preocupação de diversos Estados, resultando na queda de arrecadação mesmo com a redução da carga (ATKINSON, 2015).

Dentro desse cenário de mudança e dificuldade de receitas, a atuação tributária acaba por precisar ter esses conhecimentos, pois

ainda trazendo para os mercados de mais fácil acesso, o custo de acesso de diversos bens e serviços tem caído, em especial com a digitalização dos mercados, que também permitiu a redução de danos ambientais.

As perguntas, hora colocadas no presente capítulo não possuem uma resposta exata, clara e objetiva, pois ainda é precisa desenvolver o consenso com relação a esse maior nível de intervenção.

Uma vez que a tributação ambiental brasileira, foi construída com uso de alguns tributos, em especial taxas, para realizar a aplicação de algo em sentido de uma tributação ambiental (SCAFF, 2016). Passa, nessa altura, a ser uma política de maior intervenção com intuito de se buscar uma proteção ambiental, abrindo maior espaço para os impostos.

A prática tributária vai precisar estar adaptada para discussões hoje incomuns. E a preparação está fora do âmbito de mero conhecimento da legislação, mesmo nos menores casos, a necessidade de participação de demais profissionais, de outras áreas, estará ainda mais próxima do profissional do Direito Tributário, para conseguir solucionar e atender as necessidades hora postuladas.

Um outro ponto que poderá ainda entrar na discussão pela reforma tributária, com relação aos critérios ambientais, a possibilidade de interpretação de conflito de competência tributária ambiental, quando uma política tributária ambiental não causar danos em uma jurisdição, mas vim a refletir em uma jurisdição vizinha.

Haverá dois pontos a serem analisados, a busca de processos sobre aqueles que causaram o dano, os agentes econômicos do mercado que foram induzidos pela nova tributação, ou será discutido a nível de conflito entre Estados Federados ou Estados Nacionais.

A questão ambiental colocada no âmbito tributário cria discussão em que o tributarista, hoje, não está preparado para lidar, uma vez que sua discussão não envolve demasiado fatos, mas a discussões de matéria de direito.

Nessa altura, poderá ter discussões a respeito do comportamento do cliente, além de suas consequências, sempre observando o espírito da lei tributária ambiental, mas ainda dependente da racionalidade e do ambiente que está inserido.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em decorrência da mudança constitucional ocorrida no ano de 2023, o presente artigo teve o objetivo de analisar o(s) impacto(s) da inserção do(s) conceito(s) ambiental(is) no Direito Tributário Brasileiro. Como forma de alcançar esse objetivo, teve como metodologia a bibliográfica, legislativa, jurisprudencial, além do uso do raciocínio lógico dedutivo.

No primeiro capítulo desenvolveu-se o a questão dos conceitos no Direito Tributário, os quais não necessariamente seguirão os conceitos socialmente definidos, o que pode causar distorção, uma vez que o Direito Tributário Brasileiro, de uma herança *civil law*, tem o seu ordenamento jurídico originado da positivação de suas leis. Assim sendo, as leis brasileiras são criadas e não descobertas.

Esse distanciamento entre o Direito e a sociedade pode criar dificuldades, ainda mais pelo motivo de o legislador não possui nenhum compromisso técnico, sendo, totalmente livre, para expressar-se como compreender ser melhor, deixando a tecnicidade e as discussões de definições, a respeito de o que o legislador quis dizer com determinado dispositivo legal, para os tribunais, em último caso.

No segundo capítulo foi trazido os quatro dispositivos com conceitos ambientais. O primeiro voltado para os benefícios fiscais concedidos, sempre que possível deverão levar em consideração a sustentabilidade ambiental e a redução da emissão de carbono. E suas limitações de possibilidade e capacidade racional para a compreensão do impacto e da possibilidade.

O segundo é de o Sistema Tributário Nacional deve atender ao princípio da defesa do meio ambiente. Esse segundo sendo mais amplo que o anterior, coloca que todo sistema, seja pela obrigação principal ou acessória, além das demais pontos que compõem o sistema devem defendem o meio ambiente.

Nada mais é do que a busca pela internalização das externalidades, além da busca da mudança do comportamento dos contribuintes, para serem mais “verdes”. O que pode não acontecer, apenas redistribuindo custos ou trocando de externalidade.

O terceiro, permitiu a criação de um novo imposto federal, denominado de “Imposto Seletivo”, conhecido em outros países como imposto sobre o “pecado”, o qual incidirá sobre bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente.

Saúde e meio ambiente poderão ser analisados em conjunto ou separado, devendo sempre ressaltar que para maior efetivação das políticas fiscais ambientais é preciso que se olhe para o princípio, ou subprincípio, da integração. Em que não basta atender ou solucionar determinado setor, mas deve atender de forma ampla e integrado o problema, pois os problemas ambientais são demasiados complexos.

O quarto e último é a alíquota diferenciada em decorrência do impacto ambiental. Aqui pode haver majoração ou redução da carga tributária principal, em decorrência do dano, o qual é outro ponto de difícil delimitação.

Outro ponto é a possibilidade de eleição, pelo Estado, dos vencedores e perdedores por intermédio de sua intervenção, ao delimitar de determinado bem é mais benéfico ou maléfico para o meio ambiente.

Por fim, no último capítulo é feito uma análise a respeito do(s) possível(is) impacto(s) desses conceitos na prática do Direito Tributário.

Em síntese, dois caminhos poderão ser trilhados pelos profissionais do Direito Tributário: o primeiro a mera inserção de critérios ambientais na regra matriz tributária, o segundo o estudo a respeito da consequência da tomada de decisão tributária, seja em um planejamento tributário, seja em um eventual litígio processual tributário.

O primeiro mantém forte proximidade com o que já é praticado nos tribunais, ao passo que o segundo está mais distante da prática tributária. O que faz com que seja necessário demais profissionais que não são do âmbito jurídico para auxiliar na solução e será necessário conhecimento para que exista nível comunicação entre esses profissionais.

O Direito Tributário tem caminhado para o lado de fora da legislação, forte preocupação com a consequência, no presente trabalho, a preocupação com o dano ambiental, criando possibilidades de medidas distintas de acordo com a característica do bem/serviço.

Apesar dessa possibilidade, ainda uma dúvida que precisará ser respondida, qual o limite da intervenção estatal pelos tributos? Ou até qual ponto a neutralidade tributária pode ser relativizada?

Dúvida essa que não pode ser simplesmente respondida com a mera reprodução da curva de Laffer. Pelo motivo da dinamicidade que a própria sociedade colocou, fazendo com que o ponto ótimo de arrecadação fosse gradativamente arredado para a esquerda.

E quando levado para a realidade tributária ambiental brasileira, foi construída com base em benefícios fiscais de alguns tributos específicos. Agora existindo a permissão constitucional de majorar a carga tributária, além de ainda existir a possibilidade de aumento do custo social da tributação (aumento do peso morto tributário) pelas obrigações acessórias.

Também é possível a existência de discussões pelos danos gerados pelos agentes econômicos estimulados pela legislação tributária, em jurisdições distintas.

A conclusão do presente artigo é de que o Direito Tributário Brasileiro, em especial nas questões ambientais, sofreu uma mudança, não mais se resumindo a amarras da linguagem, saindo da letra da lei para observar as consequências da tomada de decisão, que agora passam a serem objetos jurídicos, outrora ignorados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATKINSON, Anthony B. *Inequality: what can be done?* Cambridge: Harvard University Press, 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal do Pleno). **Recurso Extraordinário 478410 / SP**. Data de acesso: 20/01/2024.

BRITTO, Lucas Galvão de. *A regra matriz de incidência tributária e as definições produzidas pelas agências reguladoras: o princípio da legalidade tributária e o uso de definições técnicas expedidas pelas agências reguladoras na construção da regra-matriz de incidência tributária*. Tese de Doutorado. Programa de estudos de pós-graduação em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016.

CALIENDO, Paulo. O princípio da neutralidade fiscal. In: **Princípios de Direito Financeiro e Tributário - Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Coordenadores: PIRES, Adilson Rodrigues. TÔRRES, Heleno Taveira. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

COASE, Ronald. The problem of the social cost. In: **Journal of Law and Economics**, 1960.

DOURADO, Ana Paula. **Princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação**. Coimbra: Almedina, 2007.

DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal: lições**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2022.

FAVACHO, Fernando Gomes. **Derecho tributario y el tributo**. Lima: Ediciones Legales. 2015.

GARCIA, Elizabeth Gil. Mismatches in the Concept of Environmental Taxes. In: **WU International Taxation Research Paper Series**, 2015.

ILA, International Environmental Agreements. **New Delhi Declaration of Principles of International Law Relating to Sustainable Development**. International Environmental Agreements: Politics, Law and Economics 2, 2002.

JUCOVSKY, Vera Lucia Rocha Souza. **Tutela ambiental e sua efetividade no direito brasileiro**. Tese de doutoramento. Ciências Jurídicas-Políticas. Faculdade de Direito. Universidade de Lisboa. Lisboa, 2001.

LAFFER, Arthur. Thinking Economically: when you're right, well, you're right: the laffer curve. In: **Texas Public Policy Foundation**, 2018.

SETHI, Manan. What Countries Have A Carbon Tax? In: **GCC FIN TAX**, 2022.

MANKIW, N. Gregory. **Princípios de microeconomia**. São Paulo: Cenage Learning, 2012.

MARLOW, Michael; ABDUKADIROV, Sherzod. Taxation as Nudge: The Failure of Anti-obesity Paternalism. In: **For Your Own Good: Taxes, Paternalism, and Fiscal Discrimination in the Twenty-First Century**, 2018

MARRON, Donald B.; TODER, Eric J. Tax Policy Issues in Designing a Carbon Tax. In: **American Economic Review: Papers & Proceedings**, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MISES, Ludwig von. **Sobre moeda e inflação: uma síntese de diversas palestras**. 1ª ed. São Paulo: LVM, 2017.

MARAMATSU, Roberta; FERRARI, Felipe. Tributação de alimentos gordurosos e bebidas adoçadas como política de nudge eficaz para combater a pandemia de obesidade? In: **Anais de Evento**, 2021. Disponível em: <https://www.mackenzie.br/fileadmin/ARQUIVOS/Public/6-pos-graduacao/upm-higienopolis/mestrado-doutorado/economia_mercados/2022/Trabalhos_em_Anais/Tributa%C3%A7%C3%A3o_de_Alimentos_Gordurosos.pdf>. Data de acesso 28/01/2024.

NEVES, Barbara da. A análise econômica do direito e os custos ocultos de transação em matéria tributária. In: **Revista de Direito Brasileira**. Volume 25. N.º 10, 2020.

NYLANDER, Victor Gustavo Rocha. **Conceito jurídico econômico de verdadeiro tributo ambiental**. Dissertação de mestrado. Mestrado em Direito e Ciências Jurídicas–Econômicas – Especialidade em Direito Fiscal. Faculdade de Direito. Universidade de Lisboa. Lisboa, 2020.

NYLANDER, Victor Gustavo Rocha. **Tributação sobre o carbono na Suécia sob a ótica da economia comportamental**. Dissertação de Mestrado. Mestrado Profissional em Economia e Mercados. Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2023.

PAMPLONA, Karla Marques. Estado federativo brasileiro, transferências intergovernamentais e desenvolvimento sustentável. In: **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento**. TUPIASSU, Lise; NETO, João Paulo Mendes (coord.). 1 ed. São Paulo: Forense; Belém-PA: CESUPA, 2016.

PLUTARCO, Hugo Mendes. GICO JR, Ivo Teixeira. O custo social das obrigações tributárias acessórias. In: **Economic Analysis of Law**. Volume 3. N.º 2, 2012.

PIGOU, A. C. **The economics of welfare**. 4ª ed. Londres: Macmillan and Co., Limited, 1932.

RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemay. **Tributos sobre Efluentes Terra-Mar na Espanha: Um Modelo para Brasil**. Tese de doutoramento.

Faculdade de Direito. Universidade de Santiago de Compostela. Santiago de Compostela, 2012.

REI, José Anijar Fragoso. Importância da Linguagem para a Comprovação do Fato Jurídico Tributário: Análise no Âmbito do Lançamento Tributário e do Processo Judicial. In: **Estudios de Derecho y Gobernanza**. Instituto Iberoamericano de Estudos Jurídicos e Universidad Rey Juan Carlos, Madri/Porto, 2023. pp. 564-583.

SARAIVA, Rute Neto Cabrita e Gil. **A Herança de Quioto em Clima de Incerteza: análise jurídicoeconómica do mercado de emissões num quadro de desenvolvimento sustentado**. Tese de doutoramento. Ciências Jurídicas-Econômicas (Economia Política). Faculdade de Direito. Universidade de Lisboa. Lisboa, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. Notas sobre a extrafiscalidade ambiental no Brasil. In: **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento**. Coordenação: NETO, João Paulo Mendes; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. 1 ed. São Paulo: Forense; Belém-PA: CESUPA, 2016.

SIMON, Hebert A. A behavioral of rational choice. In: **The Quarterly Journal of Economics**. V. 69. N° 1, 1955.

SUNSTEIN, Cass R. *Choosing not to choose*. Oxford University Press. Nova York, 2015.

THALER, Richard H. **Misbehaving: a construção da economia comportamental**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2019.

THALER, Richard H. SUNSTEIN, Cass R. **Nudge: como tomar melhores decisões sobre saúde dinheiro e felicidade**. Objetiva. Rio de Janeiro, 2009.

TUPIASSU, Lise; GONÇALVES, Amanda de Souza; GROS-DÉSORMEAUX, Jean-Raphaël. Análise das reformas fiscais verdes no panorama europeu. In: **RDIET**. V. 14. N° 1, 2019. pp. 1-27.

UE, União Europeia. **Resolução do Parlamento Europeu, sobre crimes financeiros e a elisão e a evasão fiscais (2018/2121(INI))**, 2019. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019IP0240&from=EN>>. Data de acesso: 03.05.2023.

VERSKY, Amos; KAHNEMAN, Daniel. Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases. In: **Science**, 1974.

ULRICH, Fernando. **Bitcoin: A moeda na era digital**. LVM Editora: São Paulo, 2014.

WHEELER, Gregory. “Bounded Rationality”. In: **The Stanford Encyclopedia of Philosophy**. Ed: ZALTA, Edward N., 2020.

XAVIER, Carolina Alexandra Da Cruz. **Planeamento fiscal agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade**. Dissertação (Mestrado). Mestrado em Direito. Faculdade de Direito. Universidade Nova de Lisboa, 2016.



REVOGAÇÃO DO PROGRAMA EMERGENCIAL DE RETOMADA DO SETOR DE EVENTOS (PERSE): AS IRREGULARIDADES DA MEDIDA PROVISÓRIA 1.202 DE 2023

*Dayana Auad de Araujo Costa*¹

RESUMO

O estudo trata-se da análise da Medida provisória nº 1.202 de 2023, de modo a fazer um corte ao delimitar a temática somente nas alterações legislativas que revogaram o benefício do Programa de retomada do Setor de Eventos (Perse). Objetiva-se demonstrar a existência de argumentos válidos para questionar a revogação do PERSE que possibilite reaver o direito líquido e certo do contribuinte judicialmente de usufruir do benefício fiscal. Para tanto, analisa-se cuidadosamente a presença dos requisitos específicos para edição da medida provisória, visto que sua ausência poderá ser considerada abuso de competência normativa do chefe de Estado. No que tange a revogação do benefício, deve-se compreender primeiro o arquétipo da Regra Matriz de Incidência Tributária da Isenção, equiparada com alíquota zero, de modo a obter uma análise genuinamente técnica e pormenorizada, identificando a essência normativa. Analisa-se também a ofensa do

¹ Bacharel em Direito pela Universidade da Amazônia - UNAMA. Advogada. Pós-graduanda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET.

princípio da segurança jurídica, do direito adquirido e do art. 178 do código tributário nacional, uma vez que a isenção com prazo certo e condição determinadas em lei não pode ser revogada mesmo com lei posterior. Diante disto, conclui-se que há argumentos relevantes e plausíveis para o ajuizamento do mandado de segurança, a fim de obter a concessão do direito do contribuinte de usufruir até o término do prazo determinado em lei, em razão da violação frontal do art. 5º, inciso XXXVI, art. 6, §2 da LINDB, bem como do art. 178 do CTN. Para elaboração deste artigo, adotou-se como método a revisão bibliográfica, utilizando livros, publicações periódicas e decisões judiciais.

Palavras-chave: Medida provisória; PERSE; Revogação; Alíquota zero.

INTRODUÇÃO

A Medida provisória nº 1.202 de 2023, revogou o benefício do Programa de retomada do Setor de Eventos (Perse), infringindo o direito adquirido, repercutindo em prejuízos econômicos aos contribuintes. Busca-se este estudo, especificamente, compreender de forma extensiva a relação as irregularidades contidas na Medida provisória com a Lei 14.148/2021, a qual instituiu o PERSE, objetivando demonstrar argumentos pertinentes para reaver o direito líquido e certo do contribuinte usufruir o benefício até o término prefixado.

Nesse sentido, é fundamental que, de forma preliminar, entenda-se o transcurso normativo sofrido por este benefício. Em momento posterior à lei instituidora foi inserida no ordenamento jurídico diversas normas com o intuito de continuar com a regulamentação do benefício fiscal, trazendo diversas condições ilegais.

Somente quando a MP nº 1.147/2022 foi convertida na Lei nº 14.592/2023 que estas restrições foram regulamentadas, bem como tornou-se evidente que o início do prazo quinquenal começava a contar da data de 18 de março de 2022, finalizando em março de 2027, empresas que não continham os requisitos na presente data

não gozariam do benefício. Ocorre que a MP nº1.202/23 revogou o benefício fiscal que concedia alíquota zero para tributos federais (Pis/Pasep; COFINS; IRPJ; CSLL).

Acerca da Medida Provisória, é relevante analisar com cautela os pressupostos específicos constitucionais necessários para edição deste instrumento, por ser uma medida atípica, onde a constituição concede poderes ao Chefe de Estado em situação de urgência e relevância, de modo a criar uma norma primária excepcional e transitória, de modo, caso seja comprovado o abuso de competência normativa a norma torna-se inválida desde sua concepção.

No que tange a revogação do benefício, trata-se de compreender a hipótese de incidência da isenção para que se possa extrair os núcleos das normas, de modo a analisar minuciosamente o vínculo de implicação, identificando-se assim o conteúdo normativo.

Sendo a análise da revogação do benefício fiscal extremamente necessária a fim proteger o direito adquirido, de modo que a inobservância do art. 178 do código tributário nacional, causaria instabilidade jurídica, conseqüentemente perda na confiança na relação fisco e contribuinte.

Por fim, no último momento, serão expostos aspectos legislativos e posicionamentos jurisprudenciais, compilando definições, visando a responder à pergunta: Existem argumentos válidos para questionar a revogação do programa emergencial de retomada do setor de eventos pela Medida Provisória nº 1.202 de 2023, possibilitando reaver o direito líquido e certo do contribuinte judicialmente de usufruir do benefício fiscal?

1. PROGRAMA EMERGENCIAL DE RETOMADA DO SETOR DE EVENTOS (PERSE): EVOLUÇÃO HISTÓRICA

O PERSE foi inserido no ordenamento jurídico por meio da Lei 14.148/2021, contendo como seu objetivo promover a recuperação dos setores de eventos e turismo, em virtude dos prejuízos causados em decorrência da pandemia da Covid-19.

Logo, nos moldes do art. 2º do mesmo dispositivo legal acima foi delimitado em sua norma a produção de efeitos abrangendo as pessoas jurídicas, bem como as entidades sem fins lucrativos que exerciam atividades como por exemplo de realização de congressos, feiras, hotelarias em geral, prestação de serviços turísticos, entre outros.

Neste mesmo veículo introdutor, enunciou a transação de débitos tributários, de modo que foi estabelecido um prazo para sua adesão até o fim do ano de 2022. Bem como, consta nesta norma a indenização baseada nas despesas com pagamento de empregados durante o período da pandemia de COVID-19, como também da Emergência de Saúde Pública de Importância Nacional (ESPIN, decretada de 03/02/2020 a 22/05/2022).

Nessa esteira, o programa emergencial de retomado do setor de eventos (PERSE) também introduziu como medida para ajudar a recuperação, a desoneração de quatro tributos federais: Imposto de renda (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Serviço Público (PIS/Pasep) e a Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Ou seja, implementando a alíquota zero em tributos incidentes sobre os resultados auferidos pelas pessoas jurídicas, nos moldes do art. 2º. Sendo que este benefício se estenderia no prazo de 5 anos, com fulcro no art. 4º da Lei 14.148.

Vale Ressaltar, por mais que a Lei 14.148 tenha sido publicada em 2021, no que se refere a redução das alíquotas apresenta a sua vigência somente em março de 2022, em razão do Veto do Presidente da República em alguns dispositivos, incluindo entre eles o artigo 4º referente à alíquota zero, e a indenização. Logo, março de 2022 foi firmado como marco inicial para o lapso temporal de 60 meses, de modo que o período final do benefício da redução das alíquotas se estabelece em março de 2027.

Em 21 de junho de 2021, foi publicada pelo Ministério da Economia a Portaria nº 7.163, a qual trouxe restrições que não estavam reguladas em Lei, como a condição de cadastro prévio (CADASTUR), bem como “está exercendo atividade” e “devidamente cadastrada”

no período da publicação da Lei. Nota-se que no primeiro momento não foi levada em consideração a data da vigência do dispositivo que instituiu o benefício fiscal.

Em sequência, o Ministério da Economia publicou em 31 de outubro de 2022 a Instrução Normativa nº 2114, a qual trouxe a exigência que os resultados e as receitas das atividades econômicas estejam relacionadas ao setor de eventos, enunciados na Lei, havendo assim, uma segregação de receita.

Outro aspecto importante, a IN sanou a obscuridade evidenciando em texto normativo que as empresas do regime do simples nacional não se poderiam usufruir deste benefício.

Em 21 de dezembro de 2022, foi inserida no ordenamento jurídico a Medida Provisória 1.147, apresentando um caráter modificativo, a fim de alterar a Lei 14.148 de 2021. Essa Medida reforçou as condições impostas na Instrução Normativa RFB 2.114/2022 e trouxe também novas previsões sobre o benefício fiscal, como a segregação de receitas, aplicando o benefício somente a receitas e os resultados do setor de eventos das atividades que tiverem nos moldes do art. 4º da Lei que instituiu o PERSE.

Logo após a Medida Provisória, foi publicada a Portaria ME nº 11.266 no dia 02 de janeiro de 2023, no entanto frisa-se que essa portaria é identificada pela datação do ano de 2022.

Esse ato infra legal trouxe uma nova lista de código de Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAESs) referente às atividades que possuem o direito de usufruir a alíquota zero, substituindo o rol apresentado pela Portaria ME 7.163/2021, reduzindo de 88 para 38 setores beneficiados.

Neste momento, também modifica o marco temporal da condição referente à existência do desenvolvimento da atividade econômica relacionadas aos Anexos presente na portaria, de modo que na Portaria de ME nº 7.163 era maio de 2021, passando a ser para 18 de março de 2022, em virtude do momento que entra em vigência o art. 4º da lei 14.148/21.

Isto posto, nota-se que a Lei nº14.148/2021 somente enunciou quais são as pessoas jurídicas que seriam consideradas como integrantes

do setor de eventos, de modo que as portarias só estavam encarregadas de introduzir no ordenamento os CNAES que fariam jus ao benefício.

De modo que as normas que foram inseridas posteriormente com o intuito de prosseguirem com a regulamentação da Lei, como a Portaria ME 7.163/2021, IN RFB 2.144/2022, e a Portaria ME 11.266/2022 trouxeram restrições ilegais não previstas anteriormente na norma instituidora.

Sendo assim, com o intuito de regularizar as restrições impostas, a Medida Provisória 1.147/2022, foi convertida na Lei nº 14.592 de 30 de maio de 2023. Além dos dispositivos presentes na medida, foram regularizadas as condições e restrições que até o momento só eram impostas nas Portarias e na norma de instrução normativa da Receita Federal, bem como o rol de CNAEs das empresas que poderão usufruir da alíquota zero.

A última atualização, ocorreu em 28 de dezembro de 2023, com a publicação da Medida Provisória 1.202, no qual em ser art. 6º, revoga o art. 4 da Lei nº 14.148/2021, justamente o artigo que concede o benefício da Alíquota zero dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, COFINS).

Portanto, é visível que o legislador ao positivar a lei do Programa emergencial de retomada do setor de eventos, continha o intuito de ajudar a recuperar as empresas que desenvolviam atividade no setor turístico na época da pandemia, onde diversas empresas declararam falência. Ocorre que após o fim da pandemia é detectável que o Fisco buscou diversas maneiras para restringir o direito, afunilando cada vez mais o sujeito passivo, ficando comprovado esta intenção com a atual Medida Provisória, causando instabilidade normativa.

2. REQUISITOS ESPECÍFICOS PARA CONCESSÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA

O ordenamento jurídico brasileiro inseriu no sistema constitucional a medida provisória por meio do art.62, atribuindo poderes ao Presidente da República de legislar em situações excepcionais, desde

que respeitados os critérios da relevância e urgência, em assuntos relacionados à matéria financeira, tributária, sobre a segurança jurídica, assim como no âmbito de criação e fixação de cargos públicos.

Em breve contexto histórico, foi incrementado no sistema jurídico brasileiro, a fim de substituir o Decreto-lei, o qual constava no texto constitucional dos anos de 1937 e 1967, visto que este era frequentemente utilizado no cenário da Ditadura Militar.

Com o advento da Constituição de 1988, foi revogado este instrumento, passando a valer-se o art.62, apresentando somente caput e parágrafo único, o qual instituiu o instrumento chamando de Medida Provisória. No entanto, ainda haveria algumas obscuridades a serem sanadas, visto que neste texto, não haveria prazos de validades, o que faziam perder sua característica transitória.

Somente com a promulgação da Emenda 32 de 11 de setembro de 2001, houve a alteração do texto original definindo o critério temporal estabelecendo o prazo de vigência, bem como no âmbito material, ou seja, qual matérias ou assuntos que a medida provisória se considera um instrumento hábil para inserir a norma no ordenamento jurídico.

Vale ressaltar que por mais que a Medida Provisória que por mais tenha força de lei, formalmente não o é², uma vez que advém do chefe do poder executivo, sendo que em regra este ente não é

² A medida provisória é aquilo que se pode chamar de um ato político, executivo, isto é, aquele que, não sendo nem jurisprudencial, nem legal, é um ato vinculado à execução do Direito pelo Poder próprio, que é o Executivo. Não diria, como fazem alguns autores, que se trata de um ato administrativo em sentido estrito (espécie do ato executivo), porque ele é um ato político, no sentido de ato governamental de Direito Constitucional, de órgão do Poder Político, da Chefia do Poder Executivo [...]. Subjetivamente, é ato executivo, eis que seu autor (sujeito ativo) é o chefe do Poder Executivo. Formalmente, isto é, enquanto fonte de efeitos jurídicos e, assim, do ponto de vista eficaz, embora seja uma espécie individualizada, a medida provisória tem, segundo o art. 62 da CF, força de lei. “Embora ato executivo, a ela é atribuída essa força jurídica. Não é lei, pois que, do contrário, não teria sentido conferir-lhe tal eficácia” (Apud Clèmerson Merlin Clève, Medidas provisórias, p.52)

competente para produzir nova primária, visto que está é atribuição do legislativo, cabendo o executivo somente colaborar em algumas etapas do processo de enunciação da norma, como o veto, a promulgação, entre outros.

Contudo, no livro processo legislativo de Manoel Gonçalves Ferreira Filho (FILHO, 1995), apresenta um esclarecimento sobre o conceito de normas primárias: “(...)São ditos primários, porque são os que, em sua eficácia, aparecem como o primeiro nível dos atos derivados da Constituição. Caracterizam-se por serem atos só fundados na Constituição”.

No mesmo livro, o autor firma o entendimento que a medida provisória é uma norma primária e geral, em virtude da competência constitucional que foi atribuída para o Presidente.

Vislumbra-se no texto constitucional por meio do art. 84, inciso XXVI da Constituição Federal, a atribuição privativa ao Chefe de Estado editar as medidas provisórias, com força de Lei.

Com base na redação atual do dispositivo da constituição federal, observa-se o art. 62, §3 que estabelece o prazo 60 (sessenta) dias de vigência, podendo ser prorrogado por igual período, ultrapassado este prazo perde a validade da norma desde o momento da sua concepção.

É indubitável ressaltar que deve ser analisado cautelosamente este instrumento, a fim de não violar o princípio da separação dos poderes. A medida provisória é um instrumento que deve ser constatado os requisitos da urgência e relevância, de modo cumulativo, sobretudo a ser excepcional e provisório, devendo ser respeitado o seu prazo de produção de efeitos.

Inclusive, o Supremo Tribunal Federal considerou na ADI 4717 que seria abuso de competência normativa do chefe do Estado editar medida provisória pela ausência dos requisitos constitucionais de relevância e urgência, vejamos a ementa do julgamento:

Ementa: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA N. 558/2012. CONVERSÃO NA LEI N. 12.678/2012. (...) 1. Este Supremo Tribunal manifestou-se pela possibilidade e análise dos

requisitos constitucionais para a edição de medida provisória após a sua conversão em lei. 2. A jurisprudência deste Supremo Tribunal admite, em caráter excepcional, a declaração de inconstitucionalidade de medida provisória quando se comprove abuso da competência normativa do Chefe do Executivo, pela ausência dos requisitos constitucionais de relevância e urgência. Na espécie, na exposição de motivos da medida provisória não se demonstrou, de forma suficiente, os requisitos constitucionais de urgência do caso. (...) 5. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada procedente, sem pronúncia de nulidade. (ADI 4717 – Rel. Min. Carmem Lúcia, j. 05/04/2018)

Os requisitos de urgência e relevância acabaram por possuir uma semântica vaga no ordenamento jurídico, ficando a disposição do intérprete formular a norma com base na sua interpretação sobre evento jurídico, possibilitando ter múltiplos sentidos.

Nessa ótica, Alexandre de Moraes (2015, p. 95) manifesta que as “expressões indeterminadas ou imprecisas, como relevância e urgência, a fim de que, em cada momento propício à edição de medidas provisórias, eles possam sofrer uma valoração, adequando-se aos fatos que poderão servir de fundamento a essas medidas”

O autor Balera (2009) compara a medida provisória ao procedimento cautelar, equiparando o pressuposto da urgência com o *periculum in mora*, e a relevância seria como *fumus boni iuris*.

Pode-se compreender que a relevância é utilizada para prevenção do interesse do estado, sobre especificidades do assunto, não havendo outro meio capaz de introduzir.

No que tange a urgência, trata-se da necessidade de ser realizada uma positivação célere, de modo que não é capaz de aguardar o lapso temporal do processo legislativo ordinário, em razão dos possíveis prejuízos irreversíveis. Neste sentido, discursa Celso Antônio Bandeira de Mello (2006; p. 118), *ipsis litteris*:

[...] mesmo que a palavra contenha em si algum teor de fluidez, qualquer pessoa entenderá que só é urgente o que tem de ser enfrentado imediatamente, o que não pode aguardar

o decurso do tempo, caso contrário o benefício pretendido inalcançável ou o dano que se quer evitar consumir-se-á ou, no mínimo existirão sérios riscos de que sobrevenha efeitos desastrosos em caso de demora.

Isto posto, pode-se compreender que, por ser uma medida atípica, onde a constituição atribui poderes ao chefe de estado para produzir norma primária, a medida provisória só será válida em casos da presença simultânea das exigências constitucionais a fim de não violar a separação dos poderes, devendo assim conter, os critérios de urgência, relevância e a transitoriedade.

3. REVOGAÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL

3.1 Hipótese de Incidência da Isenção

É necessária uma linguagem competente para que se possa originar uma norma, dessa forma é responsabilidade da hermenêutica, por meio do método decompositivo (CARVALHO, 2021, p. 606-607) da “expressão mínima e irreduzível de manifestação do deontico, com o sentido completo”, de modo a auxiliar o intérprete em delimitar o âmbito de incidência da norma jurídica e identificar com exatidão a hipótese condicional prevista.

Vale destacar que a Enunção-Enunciada ao introduzir a norma de isenção no ordenamento jurídico, deve conter em seus dispositivos delimitações claras referentes ao enquadramento de que classe pode eximir-se de recolher determinado tributo, como – pessoa ou coisas, lugar, tempo.

Logo, nota-se a existência de uma regra matriz de Isenção, por este motivo, que a grande parte da doutrina discorre “trata-se de encontro de duas normas jurídicas” (CARVALHO, 2021, p. 606).

Com base nisto, entende-se que a norma de isenção recai sobre a regra matriz de incidência tributária, modificando-a em um ou mais critérios. Podendo repercutir no arquétipo da norma de incidência em dois momentos, ou no antecedente, ou no consequente.

Vejam, caso a isenção implique no fato descrito na norma geral e abstrata, este impedirá que ocorra a incidência da hipótese tributária, em outras palavras, não originaria a relação contribuinte versus fisco, visto que materializa o fato jurídico.

Já quando o fenômeno normativo isencional atinge a esfera do consequente, inibe os efeitos prescritivos da conduta, ou seja, é incapaz de produzir efeitos.

Isenção ainda pode ser dividida em dois tipos: (I) incondicionadas, (II) condicionadas³. Sendo elas diferenciadas pela obrigatoriedade ou não do cumprimento de determinados requisitos, sendo condicionada com a restrição de usufruir tal benefício por dependência da implementação de uma condição onerosa, conforme o Artigo 179 do CTN, devendo-se a autoridade atestar o cumprimento dos requisitos vinculado a lei para concessão deste benefício.

Inclusive, Paulo de Barros (2021, p. 614) discorre que não há espaço para discricionariedade, cabendo à autoridade obedecer às condições previstas no diploma legal.

Com base nisso, nos termos do artigo 178 do CTN, designa que a isenção estabelecida com prazo determinado não poderá ser revogada a qualquer tempo, devendo ser respeitado o prazo final fixado.

Contudo, em casos que ocorrerem a inobservância do art.178 do CTN, devem-se respeitar o princípio da anterioridade caso haja revogação, com base no art. 150, inciso III, b da CF/88, a fim de proteger o contribuinte de não sofrer exação inesperada, equiparando a revogação da Isenção com uma instituição de tributo,

Nesse sentido, vislumbra-se o enunciado referente ao imposto sobre patrimônio ou renda, onde expõe que caso ocorra a extinção ou a redução da isenção, somente entrará em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrer a sua publicação dos dispositivos de lei, com fulcro no art.104, inciso III do CTN.

Logo, compreende-se que em se tratando de isenção condicionada, ao comprovar o preenchimento dos pressupostos legais para o

³ Curso de Direito Tributário. Linguagem e Método. Paulo de Barros Carvalho. 2021. Página 613

reconhecimento do benefício, não poderá uma lei posterior revogar, devendo respeitar o direito adquirido. No entanto, caso não respeitando estritamente a lei, deverá no mínimo observar o princípio da anterioridade visto que a revogação deste instituto seria equivalente a majoração ou a instituição de um imposto.

3.2 Ofensa ao art. 178 do código tributário nacional e a segurança jurídica

A segurança jurídica, segundo Paulo de Barros (2021, p.284), é um sobreprincípio, efetiva-se pela atuação de outros princípios, contendo como pretensão a previsibilidade e a estabilidade para as relações jurídicas. Ainda na mesma ótica do professor, a sua relevância se manifesta por transmitir uma sensação de previsibilidade, onde possibilita projeções, além de conferir a garantia do passado por meio da certeza do tratamento normativo dos fatos já consumados, dos direitos adquiridos e da força da coisa julgada.

Logo, nota-se o princípio da certeza do direito apresenta um conteúdo sintático, com alicerces na segurança jurídica, sendo essencial para formar a norma de caráter deontico, a fim agregar credibilidade no enunciado inserido pelo legislador, de um lado introduz clareza ao conteúdo, especificando a norma, e do outro a previsibilidade da obrigação ligada ao conteúdo da norma,

De modo, que segundo Paulo de Barros (2021, p.288) o princípio da certeza do direito, ou conhecido também como o “princípio da não-surpresa” exprime uma dualidade, sendo que para que o contribuinte obtenha clareza do conteúdo que será imputado, a fim de se precaver é necessário que a norma contenha um dos três modais deonticos (proibido, permitido e obrigatório) atrelados a uma necessidade absoluta, a uma conduta específica, para não haver obscuridades ou controvérsias.

É importante frisar que, em razão dos fatores sistêmicos nestes princípios, o princípio da irretroatividade das leis ou o princípio da segurança jurídica no tempo insere-se no ordenamento jurídico com intuito de implementar no meio social a não surpresa enquanto aos efeitos jurídicos das imputações enunciadas.

Com base nisto, torna-se evidente que as leis não podem retro-agir, ao ponto de atingir o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, visto que violaria frontalmente o art. 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada

No que tange a isenção por prazo certo e sob condições determinadas, já foi afirmado diversas vezes o entendimento que não poderá ser revogado em situações que prejudique o direito ora adquirido, constando inclusive normativamente no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT);

Art. 41 §2º, ADCT. Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis. § 2º A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

Considera-se que os sujeitos que apresentavam todos os requisitos firmados em normas como condições para usufruírem do benefício continham o direito adquirido, de modo, que mesmo com uma lei posterior a revoga-se o este incentivo, este não poderiam ser prejudicados, uma vez que havia certeza do direito.

Observa-se o art. 6, § 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, Decreto-Lei N° 4.654/1942, *in verbis*:

Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

§ 2º Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem;

Firmam-se estas alegações acima, com fulcro na Súmula nº 544 do Supremo Tribunal Federal, *ipsis litteris*: isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

Isto posto, o Supremo tribunal Federal já se manifestou em relação a esta perspectiva:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO CONDICIONADA E DEFERIDA A PRAZO CERTO. LIVRE SUPRESSÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 544 DO STF. ALEGADA OFENSA AO ART. 97 DA CF. INEXISTÊNCIA. AGRAVO IMPROVIDO. I – O acórdão recorrido encontra-se em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a isenção tributária, quando concedida por prazo certo e mediante o atendimento de determinadas condições, gera direito adquirido ao contribuinte beneficiado. Incidência da Súmula 544 do STF. (...) (STF - AGR no RE 582.926 - J. 10/05/2011)

É relevante ressaltar que o artigo 178 do Código Tributário Nacional discorre sobre a possibilidade de revogação e modificação das isenções fiscais.

No enunciado em questão, ao interpretá-la compreende-se que em regra a isenção poderá ser revogada e modificada por leis posteriores, e a qualquer tempo. No entanto, o legislador adiciona uma exceção, nos casos que a isenção está vinculada sob uma condição específica, sujeita a um prazo determinado, o Fisco não poderá alterar ou modificar a isenção a qualquer momento

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou

modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

Neste sentido, vislumbra-se a jurisprudência do STJ, que reconhece expressamente que a proibição do artigo 178 se aplica a programa de alíquota zero:

TRIBUTÁRIO. PIS E CONFINS. ALÍQUOTA ZERO. PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL. LEI 11.196/2005. “LEI DO BEM”. INSTITUIÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO POR PRAZO CERTO E SOB CONDIÇÕES ONEROSAS. REVOGAÇÃO ANTES DO PRAZO FINAL. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 178 DO CTN. HISTÓRICO DA DEMANDA 1. A parte recorrente aponta violação ao artigo 178 do Código Tributário Nacional. Sustenta que a redução da alíquota a zero, no caso em que a exoneração é condicionada e feita por prazo certo, tem os mesmos efeitos jurídicos que a isenção, qual seja: não exigir o tributo. Dessa forma, advoga que é possível, por analogia, aplicar a regra prevista no art. 178 do CTN, que estabeleceu a fruição de benefício, por prazo certo e determinado, de alíquota zero do PIS e da COFINS, referente ao Programa de Inclusão Digital (PID), disposto nos arts. 28 a 30 da Lei n. 11.196/2005. O prazo da alíquota zero foi prorrogado pelo art. 5º da Lei n. 13.097/2015, até 31.12.2018.

2. Contudo, por meio do art. 9º da Medida Provisória 690/15, posteriormente convertida na Lei 13.241/15, o benefício foi extinto de forma prematura em 31.12.2016. Afirma que possui direito ao benefício até 31.12.2018.

3. A matéria em questão possui peculiaridades: verifica-se que, além da alíquota zero ter sido instituída por prazo certo, as condições fixadas pela lei para a fruição da exoneração tributária possuem caráter oneroso. Isso porque a Medida Provisória n. 535/2011, convertida na Lei n. 12.507/2011, acrescentou o parágrafo 4º ao art. 28 da Lei 11.196/2005, no qual se requer inserção, nas notas fiscais emitidas pelo

produtor, pelo atacadista e pelo varejista, da expressão “Produto fabricado conforme processo produtivo básico”, com a especificação do ato que o aprova.

4. A exigência de que a empresa deva se submeter a um processo específico de produção caracteriza a onerosidade para usufruir da redução da alíquota zero. Houve, assim, quebra da previsibilidade e confiança, o que ocasiona violação à segurança jurídica em relação aos contribuintes que tiveram que se adequar às normas do Programa de Inclusão Digital. Portanto, ficou violado o art. 178 do Código Tributário Nacional, ainda que, na matéria em questão, trate-se de revogação de alíquota zero.

5. Constata-se a onerosidade, também, ao haver previsão na lei (art. 28, §1º, da Lei 11.196/2005, regulamentado pelo art. 2º, do Decreto 5.602/2005) de que para a fruição da alíquota zero o contribuinte se submetia a um limite de preço para a venda de seus produtos.

6. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça entende que o gozo da alíquota zero pelos varejistas demandou contrapartidas, condições, e que ela foi onerosa, de modo que, em relação a suas atividades, não se consideram válidas as disposições contidas no art. 9º da MP 690/2015, convertida na Lei 13.241/2015, que revogaram a previsão de alíquota zero da Contribuição ao PIS e da COFINS, estabelecida na Lei 11.196/2005. Houve, portanto, violação do art. 178 do CTN, de modo que deve ser assegurado aos contribuintes envolvidos no Plano de Inclusão Digital a manutenção da desoneração fiscal onerosa até o prazo previsto no diploma legal revogado. A propósito: AgInt no AgInt no REsp 1.854.392/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 17/9/2021, REsp 1.725.452/RS, Rel. p/ acórdão Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 15/6/2021 e REsp 1.845.082/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 15/6/2021.

CONCLUSÃO 7. Recurso Especial conhecido para dar-lhe provimento. STJ, REsp 1.987.675 / SP – Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª T., DJe 27/06/2022.

Nessa toada, o princípio da segurança jurídica está intrinsecamente ligado aos dispositivos aqui discutidos, visto que ao ser concedida uma isenção sob condições e prazo determinado, cria-se uma expectativa legítima nos contribuintes da não exação dos tributos relacionados.

Por conseguinte, cabe ao estado prezar pela previsibilidade das normas, exercendo a sua competência com precaução, modificando as regras tributárias com responsabilidade, respeitando o direito adquirido, para que seja evitado prejuízos econômicos aos sujeitos passivos da relação jurídica tributária que depositaram a confiança no ordenamento jurídico usufruindo de benefícios fiscais, como a alíquota zero.

4. DA RELAÇÃO ENTRE MEDIDA PROVISÓRIA 1.202 DE 2023 E O PROGRAMA EMERGENCIAL DE RETOMADA DO SETOR DE EVENTOS (PERSE)

Como exposto anteriormente, o PERSE (Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos) é uma iniciativa do governo federal brasileiro que buscou auxiliar as empresas e trabalhadores que desenvolviam atividades relacionadas com o setor de eventos, a fim de compensar o prejuízo econômico ocasionados pela pandemia da COVID-19.

Por meio deste programa houve a regulamentação da aplicação da Alíquota zero para as empresas enquadradas na Lei nº14.148/2021 referente aos seguintes tributos: PIS, COFINS, CSLL e IRPJ.

Posteriormente, foram editadas novas normas com intuito de continuar a regulamentação da Lei 14.148, como a Portaria MTUR 38/2021, a Instrução Normativa RFB 2.144/2022, a Medida Provisória 1.147/2022 - convertida na Lei nº 14.592/2023 e a Portaria ME 11.266/2022.

Contudo, com a publicação da Medida Provisória 1.202 no final de 2023, ocorreu a revogação do benefício do PERSE, por meio do art. 6º, I, o qual revoga o art. 4 da Lei nº 14.148/2021. Vejamos a seguir:

Art. 6º Ficam revogados:

I - na data de publicação desta Medida Provisória, o art. 4º da Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021, com produção de efeitos:

a) a partir de 1º de janeiro de 2025, para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ; e

b) a partir de 1º de abril de 2024, para as seguintes contribuições sociais:

1. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
2. Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep; e
3. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; e

Vale ressaltar que há uma equiparação entre a Isenção e a alíquota zero visto na regra de incidência de ambas ocorre o mutilamento de um ou mais critérios, desse modo é plenamente aplicável o instituto nesta situação visto que havia prazo certo e determinado, bem como condições estabelecidas.

Com base no art. 6, § 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, o Decreto-Lei Nº 4.654/1942 considera-se o direito adquirido, quando no começo do exercício do direito esteja presente os termos estabelecidos e duração fixada. Nesse caso, considera-se as empresas com o direito adquirido aquelas que já usufruíam do benefício, visto que estavam presentes as condições enunciadas em lei, não podendo deste caso ser revogado mesmo com lei posterior, devendo-se aguardar o prazo pré-fixado.

Vislumbra-se as condições ao observar a exigência de estar desenvolvendo uma atividade no setor de eventos, apresentar o CADASTUR (cadastro no ministério do Turismo), e sair ou não adotar o regime de tributação do Simples Nacional em 18 de março de 2022.

Referente ao prazo certo e determinado, encontra-se enunciado na lei que instituiu o benefício a duração do benefício fiscal seria no período de 60 meses, sendo que por meio da Lei 14.592/2023 torna-se visível que a data final do benefício é (seria) março de 2027.

Logo, há uma quebra de expectativa e de confiança do contribuinte com o Estado, visto que inúmeras empresas que usufruem deste benefício ao fazerem seus planejamentos elaboram planos para utilizarem o dinheiro que até então era destinado para o pagamento destes tributos, para agregar e ampliar seus empreendimentos.

É indubitável ressaltar que a retomada da cobrança dos tributos equipara-se a majoração ou a instituição do imposto, visto que até o momento este estava desonerado, ocasionando um aumento indireto do tributo, de modo que, o STF inclusive já se manifestou sobre essa temática em uma situação análoga:

REINTEGRA DECRETO Nº 9.393/2018 BENEFÍCIO REDUÇÃO DO PERCENTUAL. ANTERIORIDADE. PRECEDENTES. Alcançado aumento indireto de tributo, mediante redução da alíquota de incentivo do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras Reintegra, cumpre observar o princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, versado nas alíneas b e c do inciso III do artigo 150 da Constituição Federal. Precedente: medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade nº 2.325/DF, Pleno, relator ministro Marco Aurélio, acórdão publicado no Diário da Justiça de 6 de outubro de 2006. (RE 1.267.299-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe de 23/9/2020)

Diante disto, os impostos que versam sobre o patrimônio e a renda entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte da publicação da lei que o majorou ou instituiu, ou seja, nestes casos é respeitado o princípio da anterioridade anual, com fulcro no art. 150, inciso III, alínea b da Lei Maior, reforçado pelo artigo 104 do CTN.

Não bastasse isso, é relevante observar as especificações do art. 62, §2 da Carta Magna, uma vez que nos casos que a medida provisória tratar dos impostos descritos nos artigos 153, I, II, IV, V, e 154, II da constituição federal, esta Medida só produziria seus efeitos no exercício financeiro seguinte se for convertida em lei até seu último dia do ano em que foi editada.

De modo que o princípio da anterioridade anual se aplica ao imposto de renda, ou seja, só poderá ser exigido novamente em janeiro de 2025, se a medida provisória for convertida dentro do período prescrito em lei, caso não seja, esta perde sua vigência.

No entanto, as contribuições (CSLL, PIS/Pasep e Cofins) respeitam o princípio da anterioridade nonagesimal, retomando o direito ao fisco de exigir os recolhimentos referentes desses tributos, respeitando o prazo mínimo de 90 dias, sendo enunciado a data de 1 de abril de 2024, para o fim da alíquota zero sobre as contribuições, neste caso não há necessidade da lei ser convertida para retomada de sua cobrança.

Todavia, por mais que a medida provisória tenha respeitado o princípio da anterioridade, esta não é válida desde sua concepção visto que não consta todos os requisitos constitucionais para produzir seus efeitos.

Ao observar o motivo constante para ser editada, não integra em seus fundamentos os requisitos de urgência e nem relevância de modo simultâneo. Além do mais, nota-se que em parte a sua eficácia é postergada em razão do princípio da anterioridade anual do imposto de renda, só podendo ser cobrado no exercício de 2025, caso seja convertida, e isso viola um dos intuitos fundamentais do instrumento, a antecipação cautelar de conteúdos materialmente legislativos.

Logo, nota-se que a medida provisória nº 1.202 de 2023 é inválida desde sua concepção, possibilitando ajuizamento do mandado de segurança para que seja concedido o direito líquido e certo, sustando os efeitos da Medida Provisória perante as Contribuições em razão do princípio da anterioridade nonagesimal, e que em sede de sentença, caso a medida provisória seja convertida em lei, que seja declarada a inexistência de relação jurídica em relação ao IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS, a fim de manter o Benefício fiscal do PERSE até o final dos 60 meses.

CONCLUSÃO

Diante do que foi exposto, entende-se que existem argumentos válidos para questionar a revogação do programa emergencial de

retomada do setor de eventos pela Medida Provisória nº 1.202 de 2023, possibilitando reaver judicialmente o direito líquido e certo do contribuinte de usufruir do benefício fiscal.

Sendo assim, nota-se que a Medida Provisória em questão é inconstitucional e ilegal, sendo inválida desde sua concepção, por violar frontalmente do art. 5º, inciso XXXVI, art. 6, §2 da LINDB e o art. 178 do código nacional tributário, bem como os requisitos específicos para edição do instrumento.

Compreende-se que esta análise é necessária, pois parte-se do objetivo de proteger o direito adquirido, para que evite a violação do princípio da segurança jurídica e da irretroatividade da lei no tempo, a qual causaria uma instabilidade jurídica lesionando a confiança na relação entre contribuinte e Fisco.

Diante disso, vislumbra-se que a medida provisória 1.202 não contém simultaneamente em sua exposição de motivos o critério da urgência e relevância. Considera-se que houve um abuso de competência normativa ao editá-la, visto que além de não apresentar os requisitos constitucionais, sua eficácia é postergada em razão do respeito ao princípio da anterioridade do Imposto de renda, perdendo seu objetivo de precaução com o interesse do estado sobre matéria que de antemão é discutida por lei ordinária.

Isto posto, por mais que em seu texto normativo esteja respeitando o princípio da anterioridade anual e nonagesimal dos tributos ora discutidos, não pode uma lei posterior prejudicar o direito adquirido.

A normativa tributária é esclarecedora enquanto nesta ótica, com fulcro no art.178 do CTN, é plenamente visível que a lei não poderá revogar isenção que esteja vinculada a condições e prazo determinado fixados em lei.

Este posicionamento, encontra-se consolidado em súmula, assim como na jurisprudência sendo nítida sua aplicação em situações análogas à Lei do Bem, onde o Supremo Tribunal de Justiça já se manifestou enquanto a ilegalidade da revogação deste benefício fiscal.

Destaca que a Lei nº 14.592 de 30 de maio de 2023 trouxe algo que estava somente descrito em atos infralegais, de modo que ao

regularizar a normativa alterou-se a Lei 14.148/2021, inserindo em uma lei ordinária as condições que a pessoa jurídica deve observar para que seja possível usufruir seu benefício, bem como mantém o prazo pré-fixado de duração de 60 meses do benefício.

Nota-se plenamente uma equiparação da isenção com a alíquota zero, visto que em ambas as regras matrizes há o mutilamento de um ou mais critérios.

Demonstrando assim que a medida provisória é inválida desde a data de sua publicação, havendo argumentos plausíveis para discutir em âmbito judicial a inconstitucionalidade e a ilegalidade, apresentando argumentos relevantes e concretos para impetrar o Mandado de Segurança, para que seja concedida o direito do contribuinte de usufruir até o final da data pré-estabelecida em lei.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALERA, Felipe Pentead. Medida Provisória: o controle dos requisitos constitucionais de relevância e urgência pelo Congresso Nacional e pelo STF. *Revista Brasileira de Direito Constitucional – RBDC*, n. 14, jul./dez. 2009. Disponível em: [RBDC-14-025-Artigo_Felipe_Pentead_Balera_\(Medida_Provisoria\).pdf](http://esdc.com.br/RBDC-14-025-Artigo_Felipe_Pentead_Balera_(Medida_Provisoria).pdf) (esdc.com.br). Acesso em: 10. jan. 2024

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 20ª edição. São Paulo-SP: Editora Malheiros, 2006.

BRASIL. Constituição Federal. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 24 jan. 2024

BRASIL. PORTARIA ME nº 7163, de 21 de junho de 2021. Define os códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE que se consideram setor de eventos nos termos do disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-me-n-7.163-de-21-de-junho-de-2021-327649097>. Acesso em: 10 de jan. de 2024.

BRASIL. Instrução Normativa RFB N° 2114, de 31 de outubro de 2022. Dispõe sobre a aplicação do benefício fiscal previsto no art. 4º da Lei nº

14.148, de 3 de maio de 2021, que instituiu o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=126880>. Acesso em: 15 de jan. de 2024.

BRASIL. Portaria ME nº 11.266/2022, de 29 de dezembro de 2022. Define os códigos da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE abrangidos pelo disposto no art. 4º da Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-me-n-11.266-de-29-de-dezembro-de-2022-455422559>. Acesso em: 15 de jan. 2024.

BRASIL. Lei nº 14.148, de 03 de maio de 2021. Dispõe sobre ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos para compensar os efeitos decorrentes das medidas de combate à pandemia da Covid-19; institui o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse) e o Programa de Garantia aos Setores Críticos (PGSC); e altera as Leis nos 13.756, de 12 de dezembro de 2018, e 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2021/lei/114148.htm. Acesso em: 10 de jan. de 2024.

BRASIL. Medida Provisória nº 1.202, de 28 de dezembro de 2023. Revoга os benefícios fiscais de que tratam o art. 4º da Lei nº 14.148, de 3 de maio de 2021, e os art. 7º a art. 10 da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, desonera parcialmente a contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento, revoga a alíquota reduzida da contribuição previdenciária aplicável a determinados Municípios e limita a compensação de créditos decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/mpv/mpv1202.htm. Acesso em: 10 de jan. de 2024.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 de jan. de 2024.

BRASIL. DECRETO-LEI Nº 4.657, DE 4 DE SETEMBRO DE 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 15 de jan. de 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CLÉVE, Clèmerson Merlin. Medidas provisórias, 2ª ed. rev. ampl. São Paulo: Max Limonad, 1999.

FERREIRA FILHO, M. G. Do Processo Legislativo. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2015

SILVA, D. D., & FERNANDEZ, E. L. B. (2020). RELEVÂNCIA PROVISÓRIA E URGÊNCIA SOB MEDIDA: PARADOXOS CONCEITUAIS NA MODERNA CONJUNTURA JURÍDICO-POLÍTICA BRASILEIRA. *Revista Direitos Humanos E Democracia*, 8(16), 296–310. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.21527/2317-5389.2020.16.296-310>. Acesso em: 10. jan. 2024.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp 1.987.675 / SP – Rel. Min. Herman Benjamin. 2ª T., DJe 27 de junho de 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/wp-content/uploads/2023/09/stj-consolida-revogacao-antecipada-lei.pdf>. Acesso em: 17 de jan. de 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (AgR RE) 1.267.299-AgR. Min. Marco Aurélio. Julgamento em 10 de maio de 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=753897504>. Acesso em: 17 de jan. 2024.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4717 – Rel. Min. Carmem Lúcia, Julgamento em 05 de abril de 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur398386/false>. Acesso em: 17 de jan. de 2024.

A TRIBUTAÇÃO DE CRIPTOATIVOS E A SUA NATUREZA JURÍDICA CAMALEÔNICA

*Renato Rebelo Barreto*¹

RESUMO

Este artigo científico propõe uma breve análise sobre a tributação de criptoativos, explorando os desafios e oportunidades profissionais associadas a esse campo de estudo em constante evolução. Com o intuito de fornecer uma compreensão abrangente aos advogados tributaristas leigos no universo dos criptoativos, o trabalho adota uma abordagem gradual. O objetivo central é examinar inicialmente as diferentes práticas de tributação de criptoativos em âmbito global, destacando as complexidades decorrentes da natureza descentralizada e diversificada desses ativos, e posteriormente analisar o panorama nacional relacionado ao tema. Para atingir esse propósito, são revisados modelos tributários adotados por diferentes países, identificando implicações fiscais em transações específicas. O método de pesquisa envolve uma revisão crítica da literatura especializada, incluindo documentos regulatórios, artigos acadêmicos e práticas observadas no mercado. Os resultados apresentam uma visão panorâmica das abordagens de tributação em diferentes jurisdições, enfatizando as lacunas existentes e as questões não resolvidas. Conclui-se destacando

¹ Advogado tributarista e estudante de Pós-Graduação em Direito dos Criptoativos e Blockchain na ESMAFE-PR (Escola de Magistratura Federal do Paraná).

a necessidade de diretrizes mais claras e uniformes na tributação de criptoativos, visando proporcionar segurança jurídica aos investidores e estabilidade ao sistema fiscal. Este estudo não apenas oferece *insights* valiosos para advogados tributaristas, mas também contribui para o desenvolvimento de políticas fiscais mais adaptadas à realidade dinâmica dos criptoativos.

Palavras-chave: criptoativos; regulação; tributação; natureza jurídica.

1. INTRODUÇÃO

Os criptoativos emergiram como uma revolução no cenário financeiro global, desafiando as estruturas tradicionais e oferecendo novas oportunidades de investimento. Diante desse cenário inovador, torna-se essencial compreender as nuances da tributação aplicada a esses ativos digitais. A ausência de regulamentação clara e uniforme levanta questões cruciais sobre como os criptoativos devem ser tributados, impactando não apenas os investidores, mas também os órgãos fiscais e o sistema como um todo (Gomes, 2021).

A complexidade inerente à natureza descentralizada das criptomonedas e *tokens* demanda uma análise aprofundada das implicações fiscais associadas a transações envolvendo esses ativos. Este artigo busca explorar as diversas abordagens adotadas por diferentes jurisdições em relação à tributação de criptoativos, destacando os desafios e as lacunas existentes. Adicionalmente, pretende-se fornecer *insights* que possam orientar o desenvolvimento de políticas fiscais mais robustas e alinhadas com a evolução do mercado de criptoativos.

Ao abordar a tributação de criptoativos, é crucial considerar a perspectiva global, dada a natureza transfronteiriça das transações envolvendo esses ativos. A falta de uniformidade nas práticas tributárias entre países cria um ambiente desafiador para os participantes do mercado, tornando vital a busca por soluções que promovam a clareza e a previsibilidade nas obrigações fiscais relacionadas a criptoativos.

O objetivo geral deste artigo é analisar criticamente as diferentes abordagens de tributação de criptoativos ao redor do mundo, bem

como a nível nacional, identificando desafios, oportunidades e a sua natureza jurídica distinta, que será abordada como “camaleônica”. Através dessa análise, busca-se contribuir para o desenvolvimento de diretrizes mais coerentes e abrangentes que possam orientar tanto investidores quanto legisladores em um contexto de rápida evolução tecnológica e financeira.

2. CONCEITO E PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DOS CRIPTOATIVOS

Os criptoativos representam uma forma digital de ativos financeiros que utilizam criptografia para garantir a segurança das transações e controlar a criação de novas unidades. Dentre eles, destaca-se o pioneiro *Bitcoin*, proposto por Satoshi Nakamoto em 2008, que estabeleceu os alicerces para a expansão desse ecossistema.

As características fundamentais dos criptoativos incluem a descentralização, operando em uma rede *peer-to-peer* (ponto a ponto) sem a necessidade de uma autoridade central, como um banco.

A tecnologia *blockchain*², que é a base desses ativos e foi o que permitiu a existência do *Bitcoin*, é um registro distribuído que garante a transparência e a imutabilidade das transações.

Por outro lado, a diversidade de criptoativos vai além das moedas, abrangendo *tokens* e ativos digitais programáveis (denominados

² A palavra *blockchain*, em tradução livre do inglês, significa “cadeia de blocos”. E ela consiste em uma sequência de blocos de dados, onde cada bloco contém informações sobre uma ou mais transações. Cada bloco está conectado ao bloco anterior, formando uma cadeia que permite rastrear o histórico completo de transações de um criptoativo. A principal característica da *blockchain* é sua natureza descentralizada. Isso significa que ela não é controlada por uma única entidade (como um banco ou governo), mas por todos os participantes da rede. Cada participante possui uma cópia da *blockchain* e todas as transações devem ser aprovadas pela maioria dos participantes antes de serem adicionadas à *blockchain*. Além disso, uma vez que uma transação é adicionada à *blockchain*, ela não pode ser alterada ou excluída. Isso garante a integridade e a segurança das transações.

de *smart contracts*), como os baseados na tecnologia *Ethereum*. Essa maleabilidade possibilita a criação de contratos inteligentes e aplicativos descentralizados, expandindo o escopo de utilização dos criptoativos para além do simples meio de troca.

Logo, compreender essas características é essencial para contextualizar os desafios fiscais inerentes à tributação dos criptoativos, tema que será explorado neste artigo. Antes, porém, é importante conceituar alguns termos intrínsecos a este ecossistema.

2.1. Variedade de criptoativos e *tokens*

A expansão do universo dos criptoativos e *tokens* é notável, refletindo uma diversidade crescente de casos de uso e modelos de negócios inovadores. A classificação desses ativos digitais abrange uma ampla gama de funções e finalidades, contribuindo para a complexidade do cenário regulatório e tributário.

Hoje existem milhares de criptomoedas, sendo as principais o *Bitcoin* e o *Ethereum*:

- a) *Bitcoin* (BTC): como o primeiro e mais conhecido criptoativo, o *Bitcoin* inaugurou o conceito de moeda digital *peer-to-peer* (Nakamoto, 2008). Funciona principalmente como reserva de valor e meio de troca.
- b) *Ethereum* (ETH): diferentemente do *Bitcoin*, o *Ethereum* introduziu a capacidade de criar contratos inteligentes (também chamados de *smart contracts*) e *tokens* personalizados. Isso permitiu o desenvolvimento de uma ampla variedade de aplicativos descentralizados (DApps) e *tokens*.

Por sua vez, um *token* é uma espécie de criptoativo, tal qual as criptomoedas. Neste universo, um *token* é uma representação digital de um ativo. Este ativo pode ser dinheiro, propriedade, investimento, entre outros, e é registrado em uma *blockchain*.

A palavra *token*, em inglês, significa ficha ou símbolo. No entanto, no contexto das criptomoedas, a palavra ganha outra definição. Em resumo, um *token* é a representação digital de um ativo em uma *blockchain*.

Os tokens são criados em blockchains já existentes, como *Ethereum* ou *NEO*. Eles podem ser usados para diversos propósitos diferentes, como para recompensar usuários com bônus e vantagens, servir como meio de pagamentos de serviços e produtos, garantir a participação em empresas ou ecossistemas digitais, assegurar o direito sobre um ativo real, entre outras funções.

Existem diferentes tipos de *tokens*, que podem ser divididos em quatro categorias principais:

- a) *Payment tokens* (tokens de pagamento): são utilizados para transferência de capital, funcionando como dinheiro eletrônico. Bitcoin é um exemplo clássico desse tipo de *token*.
- b) *Utility tokens* (tokens de utilidade): oferecem alguma utilidade, como desconto em um produto específico ou acesso a um serviço exclusivo, como ingressos a shows e espetáculos, por exemplo.
- c) *Security tokens* (tokens de segurança): representam um valor mobiliário. De maneira resumida, é a digitalização de um título convencional como dívidas e ações. E por serem gerados e negociados em uma rede *blockchain*, onde as transações são imutáveis, isto confere a eles a sua principal característica, que é a seguridade. O token Polymath (POLY) é um exemplo que facilita a criação de tokens de segurança (Polymath, 2017).
- d) *Non-fungible tokens – NFTs (tokens não-fungíveis)*: são únicos e indivisíveis. Representam ativos digitais exclusivos, como obras de arte digitais, vídeos, jogos e outros itens colecionáveis. Cada NFT possui informações exclusivas que o diferenciam de outros *tokens*. O *CryptoKitties*, baseado em Ethereum, é um exemplo pioneiro de NFT (CryptoKitties, 2017).

Essa variedade de criptoativos e *tokens* reflete a inovação contínua no espaço *blockchain*. Cada categoria possui características distintas, implicações regulatórias específicas e desafios únicos em termos de tributação, destacando a importância de uma abordagem abrangente ao considerar o tratamento fiscal desses ativos (EUROPEAN CENTRAL BANK, 2012).

3. BREVE HISTÓRICO E EVOLUÇÃO DO MERCADO DE CRIPTOATIVOS

O primeiro criptoativo, o *Bitcoin*, surgiu em 2008 com a publicação do *white paper* denominado “*Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*”, por Satoshi Nakamoto, e marcou o início de uma revolução financeira. Proposto como uma alternativa ao sistema financeiro tradicional, o *Bitcoin* introduziu a ideia de uma moeda digital, descentralizada e resistente à censura. Seu sucesso inicial inspirou a criação de uma miríade de outras criptomoedas, dando origem ao ecossistema diversificado de criptoativos que conhecemos hoje. (ULRICH, 2014)

O período inicial foi caracterizado por uma adoção gradual, predominantemente por entusiastas da tecnologia e defensores da descentralização. No entanto, a crescente aceitação e reconhecimento por instituições financeiras e empresas impulsionaram a entrada de investidores institucionais, marcando uma transição para uma fase mais madura do mercado de criptoativos.

A evolução tecnológica também desempenhou um papel crucial, com o desenvolvimento da tecnologia *blockchain* indo além das criptomoedas. A introdução de contratos inteligentes pelo *Ethereum*³ permitiu a programação de lógicas contratuais autoexecutáveis, os denominados *smart contracts*⁴, abrindo portas para uma gama mais ampla de aplicativos descentralizados.

³ O Ethereum, assim como o Bitcoin, é uma *blockchain* que permite a transferência de criptomoedas entre indivíduos sem a necessidade de uma terceira parte – como banco ou empresa de remessa internacional – para garantir a transação. Além disso, é também uma plataforma programável na qual desenvolvedores podem criar aplicativos descentralizados (*dApps*, na sigla em inglês) de diversos segmentos, como finanças, mídia e games. (INFOMONEY, 2023)

⁴ *Smartcontracts* são protocolos que operam em uma rede *blockchain* e que são acionados por condições pré-definidas, visando automatizar e garantir a execução de acordos entre as partes envolvidas, sem a intervenção de intermediários ou autoridades externas (INVESTOPEDIA, 2023; IBM, 2023; WIKIPEDIA, 2023).

Ao longo dos anos, a volatilidade do mercado de criptoativos chamou a atenção, resultando em períodos de rápido crescimento seguidos por correções significativas. Essa dinâmica, embora desafiadora para investidores, reflete a busca contínua por estabilidade e legitimidade no cenário financeiro global.

Compreender a trajetória histórica e as transformações do mercado de criptoativos é essencial para contextualizar as abordagens de tributação, diante de um cenário dinâmico e em constante evolução.

4. DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DE CRIPTOATIVOS

4.1. Natureza descentralizada e anonimato nas transações

A característica fundamental dos criptoativos reside em sua natureza descentralizada, operando em uma rede *peer-to-peer* sem a necessidade de uma entidade central de controle. A ausência de uma autoridade central confere maior autonomia aos usuários e elimina a necessidade de intermediários tradicionais, como bancos.

Paralelamente, a questão do anonimato nas transações de criptoativos tem sido motivo de debates. Embora as transações sejam registradas na *blockchain* de forma pública, a identidade dos usuários envolvidos nessas transações pode permanecer pseudônima. Esse anonimato relativo pode gerar desafios para autoridades fiscais e reguladoras, levantando preocupações sobre o uso indevido, como em casos de lavagem de dinheiro e evasão fiscal.

É importante ressaltar que a pseudonimidade nas transações não implica total anonimato, e esforços estão sendo feitos para promover maior transparência. Governos e entidades reguladoras têm buscado implementar medidas, como o registro obrigatório das pessoas que operam nos sistemas, que equilibrem a privacidade dos usuários com a necessidade de prevenir atividades ilícitas (*European Central Bank*, 2012).

Essa dualidade entre descentralização e anonimato destaca a complexidade inerente à tributação de criptoativos, uma vez que os

modelos tradicionais muitas vezes dependem de estruturas centralizadas e identificação clara dos contribuintes.

4.23 Natureza jurídica “camaleônica” dos criptoativos para fins tributários

A natureza jurídica dos criptoativos no contexto da legislação tributária brasileira revela-se como uma entidade “camaleônica”, uma vez que sua classificação e tributação não encontram correspondência exata nos padrões tradicionais. A falta de uma definição específica desses ativos no arcabouço legal brasileiro cria um ambiente desafiador para a aplicação de normas tributárias concebidas em uma era pré-digital. (Gomes, 2022)

A legislação tributária muitas vezes enfrenta dificuldades em classificar os criptoativos devido à sua singularidade e à falta de correspondência direta com categorias tradicionais de ativos.

Do ponto de vista tributário no Brasil, a ausência de uma definição clara para criptoativos deixa espaço para interpretações diversas. A Receita Federal do Brasil (RFB) emitiu algumas orientações⁵, considerando os criptoativos como bens sujeitos à tributação sobre ganho de capital. Entretanto, a natureza dinâmica e multifacetada dos criptoativos desafia essa classificação simplista.

A falta de uma regulação específica cria uma situação “camaleônica”, onde os criptoativos devem ser interpretados de maneira diferente conforme a perspectiva adotada. Alguns podem argumentar que, dada a sua funcionalidade como meio de troca, os criptoativos deveriam ser tratados de maneira mais similar a moedas tradicionais. Outros podem enfatizar seu caráter de investimento, defendendo uma tributação mais alinhada com a de ativos financeiros (GOMES, 2022).

⁵ Esclarecimento sobre declaração de operações com criptoativos. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/marco/receita-federal-esclarece-sobre-declaracao-de-operacoes-com-criptoativos>.

A volatilidade do mercado de criptoativos e a variedade de transações possíveis também contribuem para a complexidade da tributação. Transações de compra e venda, mineração, *staking*⁶, entre outras, apresentam desafios distintos que demandam análises específicas.

No sistema tributário do Brasil, a ocorrência que desencadeia a obrigação tributária é determinada pela natureza jurídica do evento. Isso se refere à situação prevista na legislação ou à manifestação de um acontecimento no mundo real. Neste estudo, o fato gerador diz respeito à realização do evento que se enquadra na norma tributária, acarretando em consequências previsíveis, como o pagamento de tributos. Em outras palavras, a conformidade do evento com a norma resulta na incidência de uma carga tributária. O sistema tributário nacional é orientado por princípios fundamentais, entre os quais se destaca o princípio da legalidade, consagrado na Constituição Federal de 1988 e no Código Tributário Nacional de 1966 (PRADO, 2021).

O princípio da legalidade estipula que nenhum tributo pode ser instituído ou exigido sem que exista uma lei que o estabeleça. Isso implica que, para tributar efetivamente os criptoativos, é indispensável uma legislação específica que defina as normas e os procedimentos para o seu controle.

Até o momento, no Brasil, não há uma legislação específica que trate da natureza dos criptoativos. Contudo, a Receita Federal emitiu diretrizes e normas a serem seguidas pelos contribuintes que possuem esse tipo de ativo. Conforme essas orientações, os criptoativos devem ser declarados na Declaração de Imposto de Renda, e os lucros provenientes de sua venda estão sujeitos à tributação de acordo com as alíquotas progressivas estabelecidas pela legislação (PRADO, 2021).

⁶ *Staking* em criptomoedas refere-se ao ato de bloquear (ou “travar”) uma certa quantidade de uma determinada criptomoeda em uma carteira digital, a fim de apoiar as operações da rede blockchain dessa criptomoeda. Em outras palavras, os detentores de criptomoedas que participam do processo de *staking* estão comprometendo seus fundos para ajudar na validação de transações e na segurança da rede. (Wikipédia, 2023)

Conforme Nascimento (2022), essas duas legislações se complementam ao proibir que os entes federativos instituem ou aumentem tributos na ausência de uma lei formal e material que estabeleça essas obrigações. A natureza descentralizada dos criptoativos representa um desafio para os Estados na regulamentação, dada a dificuldade em implementar uma regulação eficaz.

A falta de uma entidade central validadora de transações torna a responsabilidade pela regulamentação incumbência das instituições públicas, gerando incertezas devido às possíveis finalidades dos criptoativos.

Ao realizar transações com criptoativos, as operações são vinculadas às chaves públicas dos usuários envolvidos na compra e venda, o que torna essas transações anônimas e propensas a atividades ilícitas. Apesar de a tecnologia *blockchain* ser segura, a visualização das transações revela apenas as informações das chaves públicas dos remetentes e destinatários (NASCIMENTO, 2022).

No contexto dos criptoativos, as atuações fiscais estão associadas aos eventos econômicos que ocorrem e dependem da natureza jurídica específica dessas moedas digitais. A obtenção de renda está sujeita ao imposto de renda, o pagamento por serviços está sujeito à taxa de serviço, e as transferências de dinheiro estão sujeitas ao imposto sobre transações financeiras.

Entretanto, os tributos aplicados após as operações com criptoativos dependem da relação jurídica estabelecida entre as partes envolvidas, evidenciando que nenhum tributo pode incidir sobre uma relação jurídica tributária inexistente.

De acordo com o inciso I do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem exigir ou aumentar tributos sem previsão legal. A lei descreve as situações conhecidas como “hipótese de incidência tributária” e as relaciona às consequências jurídicas.

Portanto, quando ocorre um evento que se enquadra na hipótese de incidência do tributo, a lei determina que, ao realizar a subsunção desse evento à norma, ocorre o “fato gerador”. A partir desse momento, estabelece-se uma relação jurídica entre duas partes,

geralmente a entidade com jurisdição tributária e o contribuinte, que é o originador do fato gerador e é objeto do tributo.

O Imposto de Renda é regulado pelo artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), que atribui à União o poder de tributar “rendas e rendimentos de qualquer natureza”. O aspecto material do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, referente à “própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese” (Ataliba, 2021), pode ser inferido do próprio texto constitucional, em seu art. 153, inc. III. Logo, seu critério material é a aquisição da própria renda, ou seja, é o verbo implícito “auferir”, “adquirir”, e o seu complemento, objeto: “renda”, o qual já possui um conceito pressuposto constitucionalmente.

Entretanto, o Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece as regras gerais do direito tributário aplicáveis aos entes federados, define os fatos geradores da tributação da renda e de qualquer natureza. O artigo 43 do CTN (BRASIL, 1966), em seu caput e incisos, trata desse assunto.

É crucial observar que a caracterização do conceito de renda, assim como o de proventos de qualquer natureza, é estabelecida pela lei complementar, conforme mencionado no artigo 146, inciso III, alínea «a» da Constituição Federal (BRASIL, 1988). Para compreender o conceito pelo qual incide o Imposto de Renda (IR), é essencial recorrer à definição contida no artigo 43 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), o qual estabelece:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O CTN estabelece como fato gerador do imposto de renda a disponibilidade econômica ou legal de receber rendimentos ou benefícios de qualquer natureza, resultando em um aumento do patrimônio do contribuinte, ou seja, o acréscimo patrimonial.

De acordo com o artigo 43 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), a renda pode ser entendida como o produto do capital, do trabalho ou de uma combinação de ambos. Os produtos de capital referem-se a ganhos provenientes de juros, lucros, aplicações financeiras e aluguéis, enquanto os produtos do trabalho referem-se aos salários. Já a renda como produto da combinação de ambos envolve lucros e dividendos.

Adicionalmente, é crucial compreender que a inclusão da expressão “Proventos de Qualquer Natureza” teve como objetivo destacar a ampla abrangência do conceito de “renda”, independentemente de suas características, tipo, definição ou origem (QUEIROZ, 2004). Para que essa renda seja sujeita à tributação, é imperativo que o contribuinte tenha controle sobre ela, pois a ausência de controle impede a afirmação de que houve obtenção ou aquisição de renda, uma vez que o contribuinte não pode desfrutar dos benefícios econômicos.

Importa notar que o artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o elemento desencadeador do imposto em questão reside na “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”. A disponibilidade econômica refere-se à efetiva percepção da renda ou provento, enquanto a disponibilidade jurídica diz respeito à aquisição de um título legal que confere o direito de receber um valor que se incorporará de forma definitiva ao patrimônio (QUEIROZ, 2004).

De acordo com o supramencionado, Paulsen (2020) concorda ao afirmar que a tributação da renda ou dos proventos de qualquer natureza deve estar estritamente ligada ao efetivo acréscimo patrimonial. Não se pode tributar o próprio capital ou o faturamento, pois isso extrapolaria a base econômica e poderia resultar em uma tributação indevida.

Noutro giro, o que se tem hoje no Brasil, acerca da natureza jurídica dos criptoativos, são entendimentos espaçados. O Banco Central do Brasil (BACEN), através do Comunicado nº 25.306/2014, esclarece que as moedas virtuais, aqui denominadas de criptomoedas (espécie de criptoativo), não se confundem com a “moeda eletrônica” conforme a Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013. As moedas virtuais possuem forma própria de denominação

e não se caracterizam como dispositivo ou sistema eletrônico para armazenamento em reais (R\$).

No entanto, mesmo diante dessa ambiguidade, a RFB tem indicado a obrigatoriedade de declarar as operações com criptoativos na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF), sinalizando a necessidade de tributar essas transações. A falta de uma abordagem uniforme e a ausência de definições precisas podem resultar em interpretações subjetivas, criando um cenário desafiador tanto para contribuintes quanto para autoridades fiscais.

O Comunicado nº 31.379/2017 do BACEN, por sua vez, alerta que as moedas virtuais não são emitidas nem garantidas por qualquer autoridade monetária, não têm garantia de conversão para moedas soberanas (de curso forçado) e não são lastreadas em ativo real de qualquer espécie.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio do Ofício Circular nº 1/2018/CVM/SIN, esclarece que os fundos de investimento regulados pela Instrução CVM 555/14 podem investir em criptomoedas.

A Receita Federal do Brasil entende que os criptoativos não são considerados moeda de curso legal, mas podem ser equiparados a ativos sujeitos a ganho de capital e devem ser declarados pelo valor de aquisição.

Por sua vez, a Lei nº 14.478/2022 dispõe sobre diretrizes a serem observadas na prestação de serviços de ativos virtuais e na regulamentação das prestadoras de serviços de ativos virtuais.

Outrossim, a legislação mais recente sobre a tributação de criptoativos no Brasil é o PL 4.173, que foi aprovado recentemente, no dia 29 de novembro de 2023. Este projeto de lei passará a tratar oficialmente as operações com ativos virtuais em *exchanges* (corretoiras) estrangeiras como aplicações financeiras no exterior. Em função desta equiparação, nestes casos, a tributação pelo imposto de renda será de 15%.

Além disso, a Receita Federal esclareceu, através da Instrução Normativa nº 1.888/2019, sobre a declaração de operações com criptoativos. A obrigatoriedade de prestar informações se aplica à

pessoa física ou jurídica que realizar quaisquer das seguintes operações relacionadas aos criptoativos: compra e venda; permuta; doação; transferência de criptoativo para a *exchange*; retirada de criptoativos da *exchange*; cessão temporária (aluguel); dação em pagamento (quitação de débito); emissão e outras operações que impliquem transferência de criptoativos.

Segundo a instrução normativa supracitada, estão obrigados a essa prestação de informação a *exchange* de criptoativos domiciliada para fins tributários no Brasil e a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, quando as operações forem realizadas em *exchange* domiciliada no exterior ou quando as operações não forem realizadas em *exchange*, sempre que as transações ultrapassarem R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) em um mês.

De todo modo, a verdade é que a natureza jurídica “camaleônica” dos criptoativos permanecerá existindo, na existência ou inexistência de normativos legais, posto que ela é contextual alternativa. Isto é, depende do contexto em que está inserida, sobretudo quanto a diversidade dos criptoativos e principalmente dos *tokens* (Gomes, 2022).

5. PRINCIPAIS MODELOS DE TRIBUTAÇÃO

5.1. Abordagem de diferentes países na tributação de criptoativos

A tributação de criptoativos varia consideravelmente entre diferentes países, refletindo abordagens distintas para lidar com a complexidade desse mercado em rápida evolução. Abaixo estão algumas perspectivas representativas:

Os Estados Unidos tributam criptoativos como propriedade, sujeitos a imposto sobre ganhos de capital. A Receita Federal dos EUA emitiu orientações detalhadas sobre a tributação de transações envolvendo criptoativos (*Internal Revenue Service*, 2021).

A Alemanha classifica o Bitcoin como uma unidade de conta e isenta de imposto sobre ganhos de capital se mantido por mais de um

ano. No entanto, as transações são tributáveis se ocorrerem dentro de um ano (*German Ministry of Finance*, 2018).

O Japão considera criptoativos como propriedade, aplicando imposto sobre ganhos de capital. A nação também estabeleceu regulamentações para exchanges e requer relatórios anuais de transações (*National Tax Agency Japan*, 2021).

A Suíça aplica uma abordagem mais flexível, tributando criptoativos com base nas circunstâncias individuais de cada criptoativo. A tributação pode variar dependendo se os criptoativos são considerados renda ou ganho de capital (*Swiss Federal Tax Administration*, 2018).

Na Itália, anunciou-se recentemente a taxação de criptoativos a partir de 2023. Os planos do governo italiano incluem a tarifa de 26% sobre ganhos de capital, ou seja, o lucro com a operação de compra e venda, acima de € 2 mil.⁷

Essas abordagens refletem a falta de uniformidade global na tributação de criptoativos. Enquanto alguns países adotam uma visão mais flexível, outros estabelecem regras mais rigorosas. Essa diversidade destaca os desafios em desenvolver uma abordagem padronizada e coerente para a tributação de criptoativos em escala internacional.

5.2. Implicações fiscais em transações de compra, venda e mineração de criptoativos

As operações envolvendo criptoativos, como compra, venda e mineração, apresentam implicações fiscais distintas que variam de acordo com a jurisdição e o enquadramento legal específico. Essas transações podem impactar a tributação de diferentes maneiras, exigindo uma análise minuciosa para garantir conformidade e evitar eventuais penalidades.

- a) Compra e Venda: as transações de compra e venda de criptoativos podem resultar em ganhos ou perdas de capital,

⁷ COINTELEGRAPH. Itália aprova imposto de 26% sobre ganhos de capital com criptomoedas. Disponível em: <https://br.cointelegraph.com/news/italy-approves-26-capital-gains-tax-on-cryptocurrencies>. Acesso em: 15 Dez. 2023.

- sujeitos a impostos sobre ganhos de capital. A base de cálculo geralmente considera a diferença entre o preço de compra e venda. Nos Estados Unidos, por exemplo, a Receita Federal (*Internal Revenue Service*, 2021) trata os ganhos de capital provenientes de transações com criptoativos como tributáveis.
- b) **Mineração:** a mineração de criptoativos envolve a validação de transações na blockchain, gerando novas unidades da moeda. A recompensa obtida pelo minerador pode ser considerada renda tributável. Em alguns países, essa renda pode ser tratada como receita ordinária ou como ganho de capital, dependendo da abordagem regulatória (*Swiss Federal Tax Administration*, 2018).
 - c) **Trocas entre Criptoativos (*Swap*):** trocas entre diferentes criptoativos, também conhecidas como *swaps*, podem gerar obrigações fiscais. Em alguns casos, essas trocas são tratadas como transações de venda, implicando impostos sobre ganhos de capital. Países como o Canadá, por exemplo, aplicam essa abordagem (*Canada Revenue Agency*, 2019).
 - d) **Holding de Longo Prazo:** em alguns países, a tributação sobre ganhos de capital pode variar dependendo do período de detenção. Ganhos obtidos com a venda de criptoativos mantidos por longos períodos podem receber tratamento fiscal preferencial, como isenção parcial ou total de impostos sobre ganhos de capital.
 - e) **Obrigações de Relatórios:** além dos impostos diretos sobre transações, muitas jurisdições exigem relatórios detalhados de atividades relacionadas a criptoativos. É crucial compreender e cumprir essas obrigações para evitar consequências legais. Hoje essas obrigações são das *exchanges*.

A compreensão adequada das implicações fiscais nessas transações é vital para garantir a conformidade com as leis tributárias e evitar potenciais penalidades. A falta de regulamentação específica em muitas jurisdições destaca a necessidade de orientações claras para participantes do mercado e autoridades fiscais.

6. OBRIGAÇÕES E RESPONSABILIDADES DOS INVESTIDORES

6.1. Registro e declaração de criptoativos para fins fiscais

A formalidade tributária de criptoativos exige uma abordagem metódica para garantir conformidade e transparência nas transações. Neste contexto, o processo de registro e declaração desses ativos digitais torna-se um pilar essencial, estabelecendo uma ponte entre a natureza inovadora do mercado e as obrigações fiscais tradicionais.

A necessidade de declaração é um imperativo em diversas jurisdições, com a Receita Federal do Brasil, por exemplo, exigindo explicitamente a inclusão de transações com criptoativos na Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física, através da Instrução Normativa nº 1.888/2019. No entanto, a mera declaração não é suficiente; a riqueza está nos detalhes.

A documentação minuciosa de cada transação, abrangendo aspectos temporais, valores e partes envolvidas, constitui a base para uma declaração precisa e completa. Esses registros não apenas atendem às formalidades legais, mas também estabelecem uma trilha clara de responsabilidade para os contribuintes.

Ferramentas especializadas de rastreamento de criptoativos emergem como aliadas nesse processo, facilitando a organização e apresentação ordenada das informações fiscais. Essas plataformas são, muitas vezes, o fio condutor que transforma a complexidade do universo cripto em dados tangíveis e compreensíveis para fins fiscais.

A possibilidade de auditoria e fiscalização adiciona um elemento de cautela. Manter registros transparentes não é apenas uma prática recomendada, mas uma salvaguarda contra complicações potenciais decorrentes da crescente atenção das autoridades fiscais.

Diante da dinâmica inerente ao mercado de criptoativos, onde as regulamentações evoluem constantemente, é imperativo manter-se atualizado. A adaptabilidade às mudanças nas orientações fiscais é crucial para evitar surpresas desagradáveis.

Por fim, a complexidade intrínseca à tributação de criptoativos destaca a importância de procurar orientação profissional. Consultores

tributários especializados nesse domínio oferecem um caminho seguro através das nuances fiscais, garantindo que a abordagem adotada esteja alinhada não apenas com as leis, mas também com a natureza dinâmica e inovadora desse setor em expansão.

6.2. Implicações na variação de preços na tributação de criptoativos

A volatilidade característica do mercado de criptoativos adiciona uma camada adicional de complexidade quando se trata de tributação. A variação significativa nos preços desses ativos não apenas impacta os investidores, mas também suscita questões cruciais no âmbito fiscal, moldando diretamente as obrigações e responsabilidades tributárias.

A tributação sobre ganhos de capital, amplamente aplicada a transações com criptoativos, é sensível à oscilação de preços. Ganhos substanciais, decorrentes de uma valorização expressiva do ativo, podem resultar em encargos fiscais consideráveis. Por outro lado, perdas devido à desvalorização podem ter implicações específicas no tratamento tributário, como compensação de ganhos futuros.

A complexidade atinge um ponto crítico quando se consideram transações de curto prazo. A tributação de ganhos de capital em transações rápidas, conhecidas como *day trading*, pode ser significativamente diferente da tributação aplicada a investimentos de longo prazo. Essa diferenciação demanda uma análise cuidadosa, pois a legislação muitas vezes estabelece critérios temporais para determinar o tratamento fiscal.

Além disso, a variação de preços frequentemente alude uma série de transações, desde a compra inicial até possíveis vendas e trocas subsequentes. Cada uma dessas etapas tem implicações tributárias únicas, e o cálculo preciso dos ganhos ou perdas exige uma compreensão aprofundada das regras fiscais específicas para criptoativos.

É crucial que os investidores estejam cientes dessas questões e mantenham registros detalhados de suas transações. A falta de documentação apropriada pode resultar em dificuldades na decla-

ração fiscal e, potencialmente, em complicações com as autoridades tributárias.

7. ASPECTOS TRANSFRONTEIRIÇOS DA TRIBUTAÇÃO

Como já mencionado em tópicos anteriores, ao adentrarmos os aspectos transfronteiriços da tributação de criptoativos, somos confrontados com a complexidade inerente à natureza global desse mercado emergente. A descentralização que caracteriza os criptoativos desafia as estruturas tributárias convencionais, demandando uma análise cuidadosa e uma adaptação das normas fiscais.

A disparidade nas abordagens regulatórias entre países se manifesta como um desafio central. A ausência de uma padronização internacional deixa espaço para interpretações diversas das leis fiscais aplicáveis aos criptoativos. Cada jurisdição molda sua perspectiva, resultando em um mosaico tributário global complexo.

A volatilidade nos preços dos criptoativos, uma característica inerente ao mercado, tem implicações diretas na tributação transfronteiriça. As flutuações nos valores das transações decorrentes da conversão entre criptoativos e moedas fiduciárias introduzem uma variável dinâmica nas obrigações fiscais, exigindo uma resposta ágil e adaptável das autoridades tributárias.

A questão da bitributação surge como uma preocupação crítica. A realização de transações além das fronteiras nacionais aumenta o risco de ser tributado em mais de uma jurisdição, ressaltando a necessidade de acordos e tratados tributários eficazes para evitar encargos redundantes.

A identificação dos contribuintes em transações transfronteiriças revela-se uma tarefa desafiadora. A pseudonímia das carteiras de criptoativos adiciona uma camada de complexidade à rastreabilidade dos participantes, impactando diretamente a aplicação efetiva das leis fiscais.

O cenário internacional exige uma abordagem colaborativa e uma adaptação constante às mudanças nas regulamentações. As obrigações de relatórios internacionais, impostas por algumas

jurisdições, destacam a importância da conformidade rigorosa para evitar implicações legais.

Em síntese, os aspectos transfronteiriços da tributação de criptoativos requerem um equilíbrio delicado entre a inovação global e a necessidade de normas tributárias claras. A evolução constante desse cenário destaca a importância de uma abordagem adaptativa e de uma colaboração estreita entre atores globais na busca por soluções tributárias eficientes e equitativas.

7.1. Desafios e considerações em transações internacionais

Ao explorarmos o universo das transações internacionais envolvendo criptoativos, a questão persistente da dupla tributação surge como um enigma a ser decifrado. Enquanto as transações atravessam fronteiras, o risco de serem tributadas em mais de uma jurisdição se torna palpável. Acordos bilaterais e tratados tributários se apresentam como instrumentos essenciais para mitigar esse fenômeno, mas sua aplicação eficaz exige uma orquestração cuidadosa.

A identificação dos contribuintes envolvidos nessas transações internacionalizadas emerge como um quebra-cabeça desafiador. Como dito acima, a pseudonímia característica das carteiras de criptoativos adiciona um véu de complexidade à identificação precisa dos participantes, o que, por sua vez, pode impactar diretamente a aplicação das leis fiscais.

Além disso, as obrigações de relatórios internacionais elevam o nível de conformidade exigido. Jurisdições rigorosas impõem requisitos específicos para a comunicação de transações internacionais envolvendo criptoativos. O não cumprimento dessas obrigações não apenas abre espaço para penalidades substanciais, mas também destaca a necessidade crítica de alinhamento rigoroso com as regulamentações.

Em síntese, a realização de transações internacionais com criptoativos é um ato de malabarismo tributário que exige equilíbrio e precisão. A compreensão aprofundada das leis fiscais internacionais e a colaboração entre especialistas em criptoativos e consultores tributários globais tornam-se, assim, imperativas para navegar com sucesso nesse cenário multifacetado.

7.2. Acordos de intercâmbio de informações fiscais relacionados a criptoativos

No cenário globalizado das transações com criptoativos, a necessidade de cooperação entre jurisdições torna-se crucial para garantir a transparência fiscal. Este segmento se dedica à exploração dos acordos de intercâmbio de informações fiscais, destacando sua relevância e desafios no contexto específico dos criptoativos.

Nesse contexto, os acordos de intercâmbio de informações fiscais emergem como pilares fundamentais para a transparência, possibilitando que autoridades fiscais compartilhem dados relevantes e enfrentem a evasão fiscal de maneira mais eficaz.

Portanto, os acordos de intercâmbio tornam-se ferramentas essenciais para superar esse desafio, permitindo que as jurisdições envolvidas compartilhem informações para rastrear e verificar transações.

O estabelecimento de padrões globais para o intercâmbio de informações fiscais relacionadas a criptoativos é uma necessidade premente. A falta de uniformidade nas práticas criam lacunas que serão exploradas por aqueles que buscam evadir impostos. A busca por consenso e a criação de diretrizes internacionais são passos cruciais nessa direção.

Neste sentido, a negociação desses acordos enfrenta desafios relacionados à soberania e peculiaridades jurisdicionais. Cada país mantém suas prerrogativas e interesses, demandando uma abordagem equilibrada que respeite a autonomia, ao mesmo tempo em que busca uma cooperação efetiva.

Logo, os acordos de intercâmbio de informações fiscais surgem como instrumentos vitais na construção de uma estrutura global sólida para lidar com a tributação de criptoativos. Essa colaboração entre jurisdições não apenas fortalece a transparência, mas também demonstra a capacidade de adaptação das práticas fiscais tradicionais aos desafios da era digital.

Em um cenário em constante evolução, a contínua expansão e aprimoramento desses acordos serão essenciais para enfrentar os desafios emergentes, assegurando que a tributação de criptoativos

caminhe lado a lado com a busca por uma ordem fiscal global mais justa e eficiente.

8. PERSPECTIVAS FUTURAS E RECOMENDAÇÕES

8.1. Tendências regulatórias e possíveis desenvolvimentos futuros

O panorama regulatório dos criptoativos está passando por transformações significativas, refletindo a necessidade premente de ajustes diante dessa nova fronteira financeira. Um movimento observado globalmente é a crescente ênfase na transparência e conformidade. Autoridades, como a Receita Federal do Brasil, têm direcionado esforços para estabelecer normas mais rígidas, especialmente no combate à lavagem de dinheiro e ao financiamento do terrorismo.

A diversidade nas abordagens regulatórias entre diferentes jurisdições é um desafio palpável. Em resposta, a busca por padrões internacionais, liderados por organizações como a OCDE, surge como uma solução para criar consistência e reduzir a incerteza regulatória. Este movimento em direção a uma regulamentação global unificada poderia fornecer um terreno mais estável para a evolução dos criptoativos⁸.

Antecipa-se também o surgimento de novos instrumentos financeiros baseados em criptoativos. O desenvolvimento de regulamentações específicas para esses instrumentos torna-se crucial para garantir a integridade do mercado e a proteção dos investidores. Paralelamente, a necessidade de regulamentações que promovam a inovação responsável é evidente, dada a rápida evolução tecnológica subjacente aos criptoativos.

⁸ OCDE. *Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard*. 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/public-consultation-document-crypto--asset-reporting-framework-and-amendments-to-the-common-reporting-standard.pdf>. Acesso em: 19 Dez. 2023.

Proteger os investidores e promover a educação financeira são pilares fundamentais nas discussões regulatórias. A *Securities and Exchange Commission* (SEC) dos Estados Unidos (equivalente à CVM no Brasil), por exemplo, tem destacado a importância desses aspectos em suas iniciativas.⁹ A complexidade do mercado de criptoativos exige um esforço conjunto para garantir que os investidores estejam adequadamente informados e protegidos.

Num contexto mais amplo, a colaboração entre reguladores e o setor privado é essencial. O dinamismo tecnológico exige uma abordagem ágil e adaptável. Portanto, a cooperação estreita entre aqueles que formulam políticas regulatórias e aqueles que impulsionam a inovação é imperativa para criar um ambiente regulatório que estimule o crescimento sustentável, mantendo a segurança e a integridade do mercado de criptoativos.

Em suma, a antecipação das tendências regulatórias e possíveis desenvolvimentos futuros é crucial para compreender e moldar o futuro do mercado de criptoativos. A busca por um equilíbrio entre inovação e segurança é um desafio contínuo, mas também uma oportunidade para construir um ecossistema financeiro mais resiliente e adaptado à era digital.

8.2. Recomendações para advogados tributaristas lidarem com casos envolvendo criptoativos

À medida que os criptoativos se firmam como uma realidade incontornável no panorama financeiro, advogados tributaristas assumem um papel crucial na orientação de seus clientes diante das complexidades tributárias desse novo paradigma. Considerando o cenário em constante evolução, algumas recomendações podem ser essenciais para advogados tributaristas enfrentarem casos relacionados a criptoativos.

⁹ Securities and Exchange Commission. Investor Education and Advocacy. Disponível em: <https://www.sec.gov/investor>. Acesso em: 19 Dez. 2023.

A volatilidade do mercado de criptoativos e as mudanças regulatórias exigem uma atualização constante por parte dos profissionais. Manter-se informado sobre as últimas desenvolvimentos no cenário legal e tecnológico é vital para oferecer orientações precisas e eficazes aos clientes.

Dada a natureza multifacetada dos criptoativos, colaborar com especialistas em tecnologia e finanças é imperativo. A abordagem interdisciplinar proporciona uma compreensão abrangente dos desafios envolvidos, permitindo uma orientação jurídica mais robusta e adaptável.

Cada caso envolvendo criptoativos é único. Uma análise casuística aprofundada é essencial para identificar as nuances específicas e aplicar estratégias tributárias personalizadas. Essa abordagem minuciosa contribui para evitar surpresas desagradáveis e maximizar benefícios fiscais.

A complexidade dos criptoativos exige que advogados desempenhem um papel educativo significativo. Orientar os clientes sobre as implicações fiscais, riscos e melhores práticas é essencial para uma tomada de decisão informada e para evitar potenciais problemas futuros.

Antecipar desafios é tão crucial quanto resolvê-los. Advogados tributaristas devem desenvolver estratégias preventivas, auxiliando os clientes na adoção de práticas que minimizem riscos tributários e estejam alinhadas com as normativas vigentes.

Ademais, a negociação proativa com órgãos fiscais é uma habilidade valiosa. Advogados tributaristas podem desempenhar um papel estratégico na comunicação eficaz com autoridades fiscais, buscando soluções conciliatórias que atendam aos interesses do cliente e estejam em conformidade com a legislação.

Enfrentar casos envolvendo criptoativos exige mais do que conhecimento técnico; exige uma abordagem ágil, colaborativa e estratégica. Advogados tributaristas, ao integrarem essas recomendações em sua prática, não apenas mitigam riscos para seus clientes, mas também contribuem para o desenvolvimento de um ambiente jurídico mais adaptado à inovação e complexidade trazidas pelos criptoativos.

Esta área do direito tributário continuará a evoluir, demandando uma adaptação constante por parte dos profissionais. Ao abraçar a complexidade e agir como facilitadores na interseção entre tecnologia e legislação, advogados tributaristas desempenham um papel essencial na construção de um arcabouço jurídico que acompanhe o ritmo acelerado dos criptoativos no cenário contemporâneo.

9. CONCLUSÕES

Ao percorrer os intrincados caminhos da tributação de criptoativos, este artigo buscou lançar luz sobre uma realidade em constante evolução, onde a interseção entre tecnologia e legislação desafia os paradigmas tradicionais. Iniciamos com a exploração das definições e características dos criptoativos, mergulhando em sua natureza descentralizada e o consequente anonimato nas transações.

Em um mergulho no tempo, revisitamos o breve histórico e a evolução do mercado de criptoativos, delineando a complexa jornada desde suas origens até a sua posição atual como uma força significativa nos mercados financeiros globais. A análise da natureza “camaleônica” dos criptoativos sob a ótica da legislação tributária brasileira destacou desafios intrínsecos na sua categorização jurídica.

No tocante à perspectiva internacional, exploramos as abordagens divergentes adotadas por diferentes países na tributação de criptoativos, evidenciando a ausência de uma abordagem uniforme e a necessidade premente de harmonização global. Implicações fiscais em transações, como compra, venda e mineração, foram minuciosamente examinadas, enfatizando a necessidade de estratégias tributárias adaptáveis e conscientização do investidor.

Na seção dedicada ao registro e declaração de criptoativos para fins fiscais, discutimos a importância da transparência e conformidade, fundamentais para estabelecer um ambiente fiscal saudável e coeso. Os desafios e considerações em transações internacionais, abordados no contexto dos aspectos transfronteiriços da tributação, destacaram a complexidade adicional que envolve operações além das fronteiras nacionais.

A análise detalhada das tendências regulatórias e possíveis desenvolvimentos futuros refletiu a necessidade de uma abordagem proativa e colaborativa na construção de um arcabouço regulatório que se adapte à dinâmica do universo dos criptoativos. As recomendações finais para advogados tributaristas encapsularam uma orientação prática diante desse cenário desafiador, delineando estratégias para navegar pelos casos envolvendo criptoativos.

Em suma, ao encerrar esta jornada por este intrincado campo da tributação, é imperativo reconhecer que estamos apenas no início de uma narrativa complexa. As oportunidades são vastas, mas os desafios são intrínsecos. A busca por equilíbrio entre inovação e conformidade fiscal continua sendo a chave para moldar um futuro onde os criptoativos não são apenas parte integrante do presente, mas também agentes transformadores do futuro das finanças globais.

Portanto, ao encerrar estas reflexões, vislumbramos um futuro no qual a tributação de criptoativos, embora desafiadora, oferece oportunidades para construir uma estrutura tributária mais resiliente, equitativa e preparada para as nuances do século XXI. Este é um convite para a comunidade jurídica, reguladores e *stakeholders* se unirem nessa jornada de construção de um ambiente tributário que compreenda e integre plenamente a revolução dos criptoativos no contexto nacional.

REFERÊNCIAS

ATALIBA. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

AMARAL, Antônio José Rodrigues. *Relação entre bitcoin, altcoins e moedas convencionais: uma análise quantitativa*. 2018.

BARROSO, Suzana; BELCHIOR, Deborah Sales. *Criptomoedas. O Futuro Chegou!* In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação e Novas Tecnologias*. São Paulo: Foco, 2021.

BITCOIN REGULATION. Disponível em: <https://www.bitcoinregulation.world/>. Acesso em: 11 Dez. 2023.

BRASIL. **Banco Central do Brasil. Institucional.** 2021. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/institucional>. Acesso em: 12 Dez. 2023.

BRASIL. **Banco Central do Brasil. Perguntas e Respostas.** Disponível em: https://www.bcb.gov.br/acessoinformacao/perguntasfrequenterespostas/faq_moedasvirtuais. Acesso em: 12 Dez. 2023.

BRASIL. **Comissão de Valores Mobiliários. Ofício-Circular CVM/SIN 01/18.** Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/oficios-circulares/sin/oc-sin-0118.html>. Acesso em: 12 Dez. 2023.

BRASIL. **Banco Central do Brasil. Comunicado N° 25.306, de 19 de Fevereiro de 2014.** 19 Fev. 2014. Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?method=detalharNormativo&N=114009277>. Acesso em: 12 Dez. 2023.

BRASIL. **Comunicado BACEN n° 31.379, de 16 de novembro de 2017.** Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/exibenormativo?tipo=Comunicado&numero=31379>. Acesso em: 22 Nov. 2023.

BRASIL. **Comissão de Valores Mobiliários. Instrução CVM 555.** Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst555.html>. 2014. Acesso em: 13 Dez. 2023.

BRASIL. **Comissão de Valores Mobiliários. Ofertas/Atuações Irregulares.** Disponível em: https://conteudo.cvm.gov.br/menu/investidor/alertas/ofertas_atuacoes_irregulares.html. Acesso em: 13 Dez. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 Dez. 2023.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Brasília, DF: Presidência da República, 2022. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05 Dez. 2023.

BRASIL. **Declarar Operação com Criptoativos, 10 de fevereiro de 2021.** Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/servicos/declarar-operacoes-com-criptoativos>. Acesso em: 12 Dez. 2023.

BRASIL. Diário Oficial da União. **Instrução Normativa No 1.888, 3 de maio 2019.** Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/>

instru%C3%87%C3%83o-normativa-n%C2%BA-1.888-de-3-de-maio-de-2019-87070039. Acesso em: 18 Dez. 2023.

BRASIL. **Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976.** Poder Executivo. Brasília, 7 de dezembro de 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm. Acesso em: 12 Dez. 2023.

BRASIL. **Lei nº 10.303, de 31 de dezembro de 2001.** Poder Executivo. Brasília, 7 de dezembro de 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10303.htm#:~:text=LEI%20No%2010.303%2C%20DE%2031%20DE%20OUTUBRO%20DE%202001.&text=Altera%20e%20acrescenta%20dispositivos%20na,a%20Comiss%C3%A3o%20de%20Valores%20Mobili%C3%A1rios. Acesso em: 12 Dez. 2023.

BRASIL. **Manual de Perguntas e Respostas do IRPF 2018.** Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/perguntas-e-respostas/dirpf/pr-irpf-2018.pdf/view>. Acesso em 13 Dez. 2023

CAMPOS, Emília Malgueiro. **Criptomoedas e Blockchain: o direito no mundo digital.** Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2018.

CRYPTOKITTIES. **CryptoKitties.** 2017. Disponível em: <https://www.cryptokitties.co/>. Acesso em: 11 Nov. 2023.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial, volume 2: direito de empresa** - 16. ed. - São Paulo: Saraiva, 2012.

ETHEREUM. **O que é Ethereum?** Ethereum.org. Disponível em: <https://ethereum.org/pt/what-is-ethereum/>. Acesso em: 29 Dez. 2023.

EUROPEAN CENTRAL BANK. **Virtual Currency Schemes.** 2012. Disponível em: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/virtualcurrencyschemes201210en.pdf>. Acesso em 11 Nov. 2023.

FILHO, Marcelo de Castro Cunha; VAINZOF, Rony. **A natureza jurídica “camaleão” das criptomoedas: Regulação no Brasil e no mundo.** 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/direito-digital/a-natureza-juridica-camaleao-das-criptomoedas-21092017>. Acesso em: 29 Nov. 2023.

GERMAN MINISTRY OF FINANCE. **Tax treatment of virtual currencies (cryptocurrencies).** Disponível em: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Taxation/2018-02-27-tax-treatment-of-virtual-currencies.html>. Acesso em: 11 Nov. 2023.

GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; CONRADO, Paulo Cesar (org.). **Criptoativos, tokenização, blockchain e metaverso: aspectos filosóficos, tecnológicos, jurídicos e econômicos**. São Paulo: Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, 2022.

GOMES, Daniel de Paiva. **Bitcoin: a tributação de criptomoedas: Da taxonomia camaleônica à tributação de criptoativos sem emissor identificado**. São Paulo: Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, 2021.

INTERNAL REVENUE SERVICE. *Virtual Currencies - Cryptocurrency Taxation*. 2021. Disponível em: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/virtual-currencies>. Acesso em: 11 Nov. 2023.

NATIONAL TAX AGENCY JAPAN. *Taxation of virtual currency*. 2021. Disponível em: <https://www.nta.go.jp/english/taxes/individual/1407.htm>. Acesso em: 11 Nov. 2023.

NASCIMENTO, Aila Pamela Santo do; COELI, Andréa Medina. **Tributação da Moeda Virtual**. Consultado em base de dados online em formato PDF. Acesso em: 29 Nov. 2023.

NAKAMOTO, Satoshi. *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*. 2008. Disponível em: <https://bitcoin.org/bitcoin.pdf>. Acesso em: 31 Nov. 2023.

OCDE. Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Tax Treaties**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/>. Acesso em: 19 Dez. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

PISCITELLI, Tathiane. **Criptomoedas e os Possíveis Encaminhamentos Tributários à Luz da Legislação Nacional: how should Taxation be Addressed according to Brazilian Legislation**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 40, p. 537–554, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1507>. Acesso em: 28 dez. 2023.

PISCITELLI, Tathiane. **Tratamento tributário das criptomoedas**. Valor Econômico, São Paulo, 16 fev. 2018. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2018/02/tratamento-tributario-das-criptomoedas.ghtml>. Acesso em: 14 Jan. 2024.

POLYMATH. **The Securities Token Platform**. 2017. Disponível em: <https://polymath.network/>. Acesso em 11 Nov. de 2023.

PRADO, Maria Luiza Victoria Carvalho do. **Direito sobre operações envolvendo criptoativos: como a natureza jurídica atribuída às moedas virtuais pelo ordenamento jurídico brasileiro moldará a incidência tributária sobre suas atividades**, 2021. Consultado em base de dados online em formato PDF. Acesso em: 29 Dez. 2023.

QUEIROZ, Antonio Elmo; QUEIROZ, Mary Elbe Gomes. **Tributação das Criptomoedas**. In:

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação e Novas Tecnologias**. São Paulo: Foco, 2021.

SWISS FEDERAL TAX ADMINISTRATION. *VAT and digital currencies*. 2018. Disponível em: <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/en/dokumente/mwst/durchfuehrungsvorschriften/mwst-info-01-2014-e.pdf.download.pdf/mwst-info-01-2014-e.pdf>. Acesso em: 11 Nov. 2023.

ULRICH, Fernando. **Bitcoin: A moeda na era digital**. 1ª Edição. São Paulo: Instituto Ludwig von Mises Brasil, 2014. Consultado em base de dados online em formato PDF.

ZILVETI, Fernando Aurelio; NOCETTI, Daniel Azevedo. **Criptomoedas e o sistema tributário do século XXI**. Revista Direito Tributário Atual v. 44. São Paulo: IBDT, 2020.

ANÁLISE CRÍTICA DA RETIRADA DO DIREITO DE CRÉDITO NÃO-CUMULATIVO EM ISENÇÃO, IMUNIDADE E FIGURAS EXONERATIVAS AFINS E NO CASO DO SIMPLES NACIONAL

*Yannick Miranda Sanz*¹

RESUMO

O artigo pretende demonstrar que as isenções, imunidades, não-incidências tributárias e demais figuras exonerativas tributárias, bem como os benefícios decorrentes do enquadramento de certas empresas no Simples Nacional, concedidas para um certo setor da economia o qual, dentro de uma cadeia produtiva pela qual é aplicado o princípio da não-cumulatividade não pode implicar na mitigação deste princípio da não-cumulatividade como assim vem ocorrendo nas relações tributárias, na medida em que as normas constitucionais e a legislação tributária infraconstitucional vem impondo vedações ao aproveitamento do direito de crédito não-cumulativo. O objetivo final desse trabalho é, portanto, corrigir essas distorções e apontar uma mudança legislativa que reflita um Sistema Tributário mais justo e que efetive o Princípio da Não-Cumulatividade.

Palavras-chave: Não-Cumulatividade. ICMS. Isenção. Imunidade. Não-Incidência.

¹ Pós-graduado Lato Sensu em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária – CEU São Paulo. Especialista em Processo Tributário pelo IBET.

I. INTRODUÇÃO

1. O presente Artigo possui como objetivo demonstrar e justificar, de maneira coerente e adequada com outros Princípios Constitucionais do Direito Tributário Brasileiro, as conclusões que iremos firmar sobre a retirada do direito de crédito decorrente do Princípio da Não-Cumulatividade aplicado Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, imposto de competência estadual; e no PIS e na COFINS, essas duas figuras sendo espécies de contribuições sociais de competência federal.

2. Pois bem, a retirada ou supressão desse direito de crédito nos casos de (1) imunidade, (2) isenção ou (3) não-incidência tributárias, ou figuras exonerativas afins, como a alíquota-zero, que são, atualmente, previstas constitucionalmente, ou seja, existe uma constitucionalidade formal sobre essa retirada, na verdade vem a ser essa retirada do direito ao crédito não-cumulativo uma inconstitucionalidade material, haja vista estar em descompasso com: Outros princípios constitucionais tributários conexos ao da Não-Cumulatividade, como o Princípio da Igualdade; bem como sub-princípios vinculados ao Princípio da Não-Cumulatividade, como o primado (princípio) da neutralidade tributária.

3. A inconstitucionalidade material acima apontada é Opinião fundamentada de parte da Doutrina autorizada do Direito Tributário Brasileiro. Seja tanto a Opinião dos Tributaristas da Primeira Geração, vale dizer, aqueles contemporâneos ao início da vigência do Código Tributário Nacional, bem como a Opinião de boa parte dos Tributaristas Contemporâneos. Opinião essa que, humildemente seguimos, com base nos parâmetros e fundamentos lançados nesse Artigo.

4. Na segunda parte do Artigo, procederemos a uma análise crítica da retirada do direito de crédito não-cumulativo dos agentes econômicos que adquirem produtos ou insumos de Empresas que estão enquadradas no Regime do Simples Nacional, regime esse disciplinado pela Lei Complementar 123/ 2.006.

5. Também chegaremos a uma conclusão concisa, coerente e bem fundamentada que tal retirada, enquanto restrição à direito de

natureza constitucional, essa retirada é inconstitucional no sentido material, em razão de também violar os mesmos Princípios da hipótese de isenção, imunidade, não- incidência e figuras afins.

II- A retirada do direito de crédito não- cumulativo no regime do ICMS nos casos de isenção, imunidade e não- incidência tributárias

II.1. INTRODUÇÃO DE ISENÇÃO, IMUNIDADE E NÃO- INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIAS

1. Prezados leitores, na configuração do Sistema Tributário Brasileiro, tanto a nível de Sistema Constitucional Tributário como a nível de Sistema Infraconstitucional, tanto o Constituinte, seja o originário ou derivado, como o Poder Legislativo das Três Esferas previram as chamadas figuras de exoneração tributária.

2. Nessa linha de raciocínio, exoneração tributária é toda o instituto de Direito Tributário, que, por força de norma constitucional ou norma infraconstitucional, retira determinados fatos da materialidade econômica da possibilidade de virem a ser eleitos, na Constituição Federal ou na Legislação Federal, Estadual ou Municipal, hipóteses de incidência tributária, fatos hipotéticos esses que, uma vez ocorridos, seriam fatos geradores. Repise-se: “seriam”, mas não serão porque o Constituinte e/ou Legislador já retirou essa possibilidade de serem do campo da hipótese de incidência.

3. Firmada essa premissa básica do conceito de exoneração tributária, temos que firmar uma segunda premissa básica para fins de entendimento do tema: A exoneração é gênero do qual são espécies: a) A imunidade tributária; b) A isenção tributária; c) A não-incidência tributária, somente para nos determos nas três principais espécies. Ainda existem, outros como: d) alíquota-zero; e) incentivos fiscais, dentre outras figuras de exoneração tributária.

4. No entanto, para efeito didático de compreensão de como a atual disposição na Constituição Federal dessas três espécies principais de institutos de exoneração tributária, vem a causar como efeito a violação do princípio da não- cumulatividade, tanto a

nível de seus princípios implícitos como outros princípios expressos correlatos com o princípio da não-cumulatividade, como o princípio da igualdade tributária, previsto no Artigo 150, inciso II, da Constituição Federal.

5. Por fim, como os efeitos práticos das três figuras exonerativas acima apontadas são os mesmos, no sentido de mitigar e enfraquecer o princípio da não-cumulatividade, decorrente da forma como atualmente está disposto o Artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, da CF, iremos nos valer de um exemplo clássico de isenção atribuída a um agente econômico localizado no meio da cadeia produtiva – no caso, um comércio atacadista, para se ter uma compreensão exata das diferenças entre o modelo atual e o modelo projetado.

II.2. CONCEITO DE ISENÇÃO, IMUNIDADE E NÃO- INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIAS NA DOUTRINA

1. De maneira objetiva, de acordo com as lições doutrinárias do Doutor HUGO DE BRITO MACHADO, na sua Obra “Aspectos Fundamentais do ICMS”, 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 1.999, fixam-se os seguintes conceitos sobre imunidade tributária, não-incidência tributária e isenção não-tributária:

2. Para o renomado Doutrinador, o conceito de não incidência tributária é o seguinte:

“A não-incidência configura-se em face da própria norma de tributação, ou norma descritora da hipótese de incidência. Esta norma descreve a situação de fato que, e se quando realizada, faz nascer o dever jurídico de pagar tributo. Tudo o que não esteja abrangido por tal descrição constitui hipótese de não incidência tributária. Em outras palavras, tudo o que não é hipótese de incidência tributária, é, naturalmente, hipótese de não incidência tributária. Objeto, pois, da não incidência são todos os fatos que não estejam abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência”. (MACHADO, 1.999, página 180, primeiro parágrafo)

3. Vamos agora ao **conceito de isenção tributária**, de autoria do mesmo Renomado Mestre Tributarista Cearense, que se pronunciou nesses termos:

“Isenção é a exclusão, por lei, de parcela da hipótese de incidência tributária. Objeto da isenção, portanto, é parcela que a lei retira dos fatos que realizam a hipótese de incidência da regra de tributação

O ICMS, por exemplo, tem como hipótese de incidência, entre outras, as operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentos e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”. Um fato que não caiba nessa hipótese, nem nas outras que lei enuncia, é caso de não-incidência do ICMS. Desnecessário que a lei o indique como tal. Entretanto, se a lei exclui da hipótese de incidência do imposto uma operação relativa à circulação de mercadoria, fato que estaria, não fora essa lei, incluído na hipótese de incidência tributária (...), tem-se uma norma de isenção, que é, assim, uma norma de exceção à norma de tributação”. (MACHADO, 1.999, páginas 180-181)

4. Por fim, trazendo à baila o conceito de imunidade tributária, conceito delimitado pelo mesmo Autor, temos que:

“A imunidade, por seu turno, é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Ou, mais exatamente, é um obstáculo criado pela Constituição à incidência de uma norma jurídica de tributação. Quando a Constituição define o âmbito do tributo, está limitando o poder de tributar. É desnecessária uma norma da Constituição afirmando que esse tributo não poderá ter hipótese de incidência algo que esteja fora daquele âmbito. (...) (MACHADO, 1.999, página 182)

5. A partir de agora, embora já devidamente elucidados esses conceitos pelo renomado Mestre Tributarista, a partir do trecho citado, iremos aplicar como exemplo uma lista hipotética de 12 (doze) verduras, chamadas neste artigo de Cesta Básica da Saúde dentre as quais estariam: Alface, Agrião, Berinjela, Beterraba, Brócolis, Cebola, Cenoura,

Couve-Flor, Pepino, Pimentão, Repolho e Tomate, e das diferentes configurações as quais essa produtos, seriam submetidos, em termos de expressões normativas, para se caracterizar as figuras da imunidade tributária, isenção tributária e não-incidência tributária.

II.3. SIGNIFICADO PRÁTICO DE ISENÇÃO, IMUNIDADE E NÃO- INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIAS

1. Embora os efeitos práticos sejam os mesmos, em termos de interferência no Princípio da Não- Cumulatividade e sua consequente violação ao mesmo primado constitucional, e os respectivos direitos de créditos não-cumulativos, temos que:

1) Imunidade Tributária

1.1) Na Imunidade Tributária, o Constituinte emanou o comando ao Legislador Infraconstitucional a ordem de que, utilizando o exemplo hipotético para efeitos de incidência de ICMS, o mesmo não poderá instituir como hipótese de incidência de tributação a título do ICMS qualquer dos 12 (doze) produtos listados como sendo da Cesta Básica da Saúde;

1.2) Desta forma, num momento anterior à elaboração de qualquer lei infraconstitucional, editada pelo Legislativo Estadual, que impõe a tributação do ICMS em certo Estado da Federação – inclusive, o Estado do Pará – o âmbito de tributação já está delimitado, tendo sido deixado de fora os 12 (doze) produtos mencionados, que não poderão vir a ser objeto de hipótese de incidência futura.

Não- Incidência Tributária

2.1) A não incidência tributária, na conformidade do conceito doutrinário erigido por HUGO DE BRITO MACHADO, é um fenômeno que, do diferentemente, ocorre após a elaboração de lei tributária.

2.2) Mas a não-incidência é resultado de que, embora autorizado pelo Poder Constituinte a incluir certo fato econômico, ou

grupo de fatos econômicos, que guardam alguma similaridade entre os mesmos, como é o caso das verduras, a tributação de ICMS sobre verduras deixaria de ser descrita pelo Legislador Estadual como uma das hipóteses de incidência tributária, passando, a ser, por interpretação implícita, uma hipótese de não-incidência.

Isenção Tributária

3.1) Por sua vez, a isenção tributária também é figura, tal como a não incidência-tributária se concretiza no momento após a produção da lei infraconstitucional de competência estadual, que regulará o ICMS.

3.2) Mas ao contrário da não- incidência, que não descreve a hipótese de incidência e, assim, passa a ser hipótese de não incidência, na isenção tributária, a lei tributária, descreve expressamente que não haverá hipótese de incidência de ICMS, e por consequência, tributação desse imposto.

3.3) Ou seja, em exemplo prático desse preceito teórico, acima delimitado, a Lei 18.000/2.024 (exemplo hipotético) do Estado do Pará diria expressamente que não constitui hipótese de incidência do ICMS a comercialização das 12 (doze) verduras, nominadas de “cesta básica da saúde”.

2. Firmadas essas premissas teóricas, vamos ver, a partir de um exemplo prático, como a atual norma vigente que delimita os efeitos de isenção, e figuras de exoneração tributárias afins, como a imunidade a não-incidência tributárias, no sentido de como esta norma influencia, altera, e, assim, termina por causar violação aos princípios da não-cumulatividade, da neutralidade e da isonomia tributárias.

II.4. O TÓPICO PRINCIPAL. EFEITOS PRÁTICOS DA ISENÇÃO, IMUNIDADE E NÃO- INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIAS EM FACE DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

1. Chegando ao tópico principal desse Artigo, em matéria de ICMS, seu direito de crédito decorrente da não-cumulatividade e sua correlação com as figuras de isenção, imunidade e não-incidência

tributárias, temos o seguinte exemplo. A partir do qual teceremos conclusões sobre o modelo atual e quais seriam as mudanças sugeridas, em termos de efeitos jurídicos sobre a não-cumulatividade do ICMS, para o “modelo projetado”.

2. Suponhamos que hipotética Lei conceda isenção em matéria de ICMS sobre os 12 (doze) vegetais mencionados para estabelecimentos atacadistas no Estado do Pará que, devido às condições de menor competitividade com outros Estados, como o preço do frete, e com a finalidade extrafiscal de impulsionar a produção e o consumo local dessas verduras. Sendo essa hipotética lei, a lei 18.000/2.004.

3. Essa lei teria como primeiro efeito de reduzir a alíquota a ser paga para os estabelecimentos atacadistas sobre esses produtos, de 19% (dezenove por cento) para nada, uma vez que, passando a ser sujeitas à isenção às mercadorias, não haverá mais que se fixar base de cálculo, alíquota, e conseqüentemente, não haveria mais ICMS a pagar, pelos estabelecimentos atacadistas, na saída desses produtos.

4. Por sua vez, o segundo efeito seria a impossibilidade de obtenção do direito de créditos não-cumulativos do ICMS pelos estabelecimentos varejistas, adquirentes dos produtos finais, na conformidade da regra geral do artigo 155, §2º, inciso I, alínea “a”, dando lugar de aplicação as exceções previstas nos dispositivos dos artigos 155, §2º, inciso II, alíneas “a” e “b”.

5. A seguir, estão transcritos os dispositivos supracitados:

§ 2º O imposto previsto no inciso II (referindo-se ao ICMS) 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 outro Estado ou pelo Distrito Federal;
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”;

6. Veremos, a partir de um exemplo prático e numérico, de como a aplicação literal dessa exceção, na hipótese de isenção, não-incidência ou imunidade tributárias, causa uma considerável desproporcionalidade para o estabelecimento varejista adquirente do atacadista isento, comparando com o do atacadista isento, mas que gerasse crédito ao varejista, e assim, cria uma violação ao princípio da não-cumulatividade, ao da neutralidade econômica e da igualdade tributária.

7. Para fins de facilitação da compreensão, vamos partir das seguintes premissas fáticas:

Hipótese 1. Modelo atual

- 1) O preço de saída de cada quilo de verdura é de R\$ 2,00 da unidade de agronegócio produtora (“empresa de agronegócio A”) para o estabelecimento atacadista (atacadista B), para qualquer produto vegetal componente da “cesta básica da saúde”, sendo que essa operação é tributada;
- 2) O preço de saída de cada quilo de verdura é de R\$ 4,00 do estabelecimento atacadista para o estabelecimento varejista, para qualquer produto vegetal componente da “cesta básica da saúde”, sendo que essa operação isenta, e portanto, não gera o direito de crédito não-cumulativo do ICMS;
- 3) O preço de saída de cada quilo de verdura é de R\$ 4,00 do estabelecimento varejista para o consumidor final, para qualquer produto vegetal componente da “cesta básica da saúde”, sendo que essa operação é tributada;

8. Assim, temos a seguinte tributação para o estabelecimento varejista, que é, por reflexo da lei que concede a isenção em conjugação com o comando constitucional que veda a geração de créditos sobre a compra de produtos isentos na etapa do atacadista, colocado em uma situação de extrema desvantagem em termos de tributação do ICMS, que é majorada. Senão, vejamos.

9. Vejamos os reflexos numéricos da majoração, considerando que são adquiridas, a cada mês, pelo atacadista e revendidas ao vare-

jista, 5.000 (cinco mil) quilos de cada produto vegetal, totalizando 60.000 (sessenta mil) quilos.

<i>Preço da saída da Unidade Produtora/ ICMS</i>	<i>Crédito gerado na unidade produtora e não utilizado por força da isenção</i>	<i>Preço de saída do Atacadista ao Varejista</i>	<i>Crédito gerado no Atacadista e não utilizado por força da isenção</i>	<i>Preço de saída do Varejista ao consumidor</i>	<i>ICMS a pagar pelo varejista</i>
60.000 quilos x R\$ 2,00 = R\$ 120.000 ICMS a pagar: 120.000 x 0,19 = 22.800	120.000 x 0,19 = 22.800. crédito repassado ao adquirente = 0,00, (artigo 155, §2º, II, b, CF)	60.000 quilos x R\$ 4,00/ quilo = R\$ 240.000 ICMS a pagar: 240.000 x 0,19 = 45.600, mas que passa a ser R\$ 0,00 em razão da isenção;	240.000 x 0,19 = 45.600,00; crédito repassado ao adquirente = 0,00, (artigo 155, §2º, II, a, CF)	60.000 quilos x R\$ 6,00/ quilo = R\$ 360.000	ICMS a pagar: 360.000 x 0,19 = 68.400,

10. Pois bem, no modelo projetado, o melhor efeito possível é, ainda que a manutenção do efeito da anulação de crédito para o estabelecimento/ agente econômico beneficiado pela isenção, sob o risco de ser beneficiado duas vezes, sendo uma pela isenção concedida e a outra ainda ter crédito não-cumulativo sobre operação isenta na saída, lhe criando uma vantagem competitiva desproporcional e, assim, ilegítima em relação a atacadistas de outros setores. Ou seja: ou se concede créditos não-cumulativos ou a isenção a uma etapa; os dois benefícios, de forma simultânea, geram desproporção.

11. Assim sendo, a alínea “b” do inciso II do parágrafo 2º do artigo 155, da Constituição Federal está adequada com os princípios tributários que a encerram. Haja vista que a isenção, no lugar da concessão da não-cumulatividade, mantém, de certa forma, o efeito prático do princípio da não-cumulatividade, que

é o da distribuição da carga tributária entre os estabelecimentos da cadeia produtiva, que é o chamado princípio tributário da neutralidade. Princípio o qual tem o objetivo de também de, ao evitar a tributação em cascata, evitar que o produto chegue em preço mais elevado ao consumidor final.

12. No entanto, o modelo projetado sugere que o estabelecimento adquirente do estabelecimento atacadista que recebeu o benefício fiscal da isenção venha a ter o seu direito de crédito não-cumulativo do ICMS restabelecido, com o crédito calculado a partir do preço de venda, no momento da saída do estabelecimento isento, como se a mercadoria fosse tributada. Assim, seria gerado uma espécie de “crédito físico”, como se a operação de saída tivesse sido tributada, ainda que a operação seja sujeita a isenção.

13. Somente nessa mudança de efeito jurídico do texto constitucional é que será recuperado o princípio da não-cumulatividade em favor do estabelecimento varejista, mais exatamente no que se refere ao princípio da neutralidade tributária. Uma vez que voltaria a pagar uma carga tributária de ICMS proporcional ao valor adicionado por ele em sua etapa, sendo mais justa a distribuição da carga tributária do referido imposto e, também, não onerando o preço do produto final ao consumidor.

14. Outrossim, seria restabelecido o princípio da igualdade tributária desse estabelecimento varejista adquirente com estabelecimentos varejistas de outros setores.

15. Vejamos, antes de firmar a sugestão de como deveria ficar o texto constitucional, como ficaria o direito de crédito do estabelecimento varejista, adquirente do estabelecimento atacadista isento, em termos numéricos e econômicos, na eventualidade de que o crédito não-cumulativo viesse a ser aproveitado pelo estabelecimento varejista, por força de alteração do dispositivo constitucional regente, qual seja, a alínea “a” do inciso II do parágrafo 2º do Artigo 155 da Constituição Federal, que versa sobre o princípio da não-cumulatividade no ICMS.

Preço da saída da Unidade Produtora/ ICMS	Crédito gerado na unidade produtora e não utilizado por força da isenção	Preço de saída do Atacadista ao Varejista	Crédito gerado no Atacadista e não utilizado por força da isenção	Preço de saída do Varejista ao consumidor	ICMS a pagar pelo varejista
60.000 quilos x R\$ 2,00 = R\$ 120.000 ICMS a pagar: 120.000 x 0,19 = 22.800	120.000 x 0,19 = 22.800. crédito repassado ao adquirente = 0,00, em razão da isenção (artigo 155, §2º, II, b, CF)	60.000 quilos x R\$ 4,00/ quilo = R\$ 240.000 ICMS a pagar: 240.000 x 0,19 = 45.600, mas que passa a ser R\$ 0,00 em razão da isenção	240.000 x 0,19 = 45.600,00; crédito repassado ao adquirente = R\$ 45.600,00, (eventual mudança do artigo 155, §2º, II, “a”, CF)	60.000 quilos x R\$ 6,00/ quilo = R\$ 360.000	ICMS a pagar: 360.000 x 0,19 = 68.400 (débito) – 45.600 (crédito) = R\$ 22.800,00 (saldo devedor),

II.4.B. CONCLUSÕES SOBRE AS VIOLAÇÕES AO PRINCÍPIO DA NÃO- CUMULATIVIDADE E PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS CORRELATOS EM DECORRÊNCIA DOS EFEITOS ATUAIS DA ISENÇÃO E FIGURAS AFINS E AS CONCLUSÕES NO SENTIDO DE ALTERAR O “MODELO ATUAL”, PARA O “MODELO PROJETADO”

1. Prezados leitores.

2. Embora já foram firmadas algumas conclusões dos malefícios dos efeitos jurídicos causados pela aplicação do modelo atual do artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, alínea “a” da Constituição Federal, as mesmas conclusões merecem uma sistematização, conforme os parâmetros a seguir:

1) O comando do citado artigo – Art. 155, Parágrafo 2º, inciso II, alínea “a” da Constituição Federal – no sentido que prescreve que “Não implicará crédito para compensação com o montante

devido nas operações ou prestações seguintes”. Ou seja, quando não é gerado o direito de crédito não cumulativo ao adquirente – no exemplo, o varejista – do estabelecimento que recebeu a isenção – no exemplo trazido, o atacadista – viola e anula o princípio da não-cumulatividade, mais exatamente no âmbito do princípio da neutralidade, que determina que a carga tributária de uma cadeia produtiva seja distribuída entre seus agentes, na proporção do valor agregado ao produto, que pode ser mercadoria ou serviço passível de incidência do ICMS.

2) Desta forma, como se pode aferir pela comparação dos 2 (dois) gráficos, a não concessão de um crédito não-cumulativo ao estabelecimento adquirente, o varejista, em relação ao estabelecimento que se beneficiou da isenção tributária, o atacadista crédito não cumulativo esse correspondente ao valor da saída mais a hipotética aplicação da alíquota, caso o produto fosse tributado, ao invés de isento, gera como consequência prática e econômica a de que o varejista adquirente e obrigado a suportar uma carga tributária de ICMS equivalente a todo o valor adicionado na cadeia produtiva, sendo assim, fulminado todo o efeito da não-cumulatividade.

3) Essa situação de não concessão de crédito não-cumulativo para o agente que adquiriu de terceiro agente isento também enfraquece a neutralidade no sentido de pressionar o aumento do preço final do produto ao consumidor, que, como já é conhecido, é o contribuinte de fato do ICMS, pois, apesar de não recolher o ICMS aos cofres públicos, suporta todo o seu ônus financeiro, quando o imposto é incluso no preço final.

4) Essa situação de não concessão de crédito também gera para o estabelecimento adquirente uma violação da isonomia tributária, na forma do artigo 150, inciso II da Constituição Federal, em relação a outros agentes que compram produtos similares, na mesma faixa de preço, mas que não estão isentos, como no exemplo hipotético demonstrado, o da “cesta básica da saúde”.

5) Assim sendo, um dos objetivos da isenção tributária, objetivo esse de caráter extrafiscal, que seria o de estimular a produção e consumo desses produtos, acaba tendo o efeito contrário, qual seja, o

desestímulo da compra desses produtos pelo varejista, antes de colocar as mesmas mercadorias para a venda ao consumidor.

Modelo projetado (ou modelo ideal)

2. Desta forma, o modelo projetado, ou resultante de uma alteração legislativa seria o seguinte:

6) O efeito principal que deveria ser objeto de mudança: O crédito não-cumulativo de ICMS seria mantido para o estabelecimento adquirente, o varejista em relação ao estabelecimento alienante, mas que foi beneficiado com a isenção.

7) Como consequência dessa alteração, o princípio da não-cumulatividade do ICMS não seria mais vulnerado e até anulado, pois, em oposição da situação em que o varejista ao vender a mercadoria adquirida com o crédito glosado, ou seja, crédito não apropriado, suporta toda a carga tributária do ICMS referente a todo o valor adicionado na cadeia produtiva, nesse caso, em razão da concessão do crédito, a carga tributária seria redistribuída para toda a cadeia produtiva, sendo que esse agente somente pagaria a carga tributária proporcional ao valor adicionado as mercadorias específicas em sua etapa.

8) Em consequência dessa alteração, a ser concretizada via Emenda Constitucional, o princípio da neutralidade também seria mantido em relação ao consumidor final, pois não haveria mais uma carga tributária desproporcional a ser suportado pelo varejista que vende o produto ao consumidor, e, assim, não seria mais pressionado a realizar um aumento de preço em decorrência desse aumento de carga tributária.

9) Em consequência desse aumento, o Princípio da Igualdade Tributária, positivado no Artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, não seria mais enfraquecido ou vulnerado em relação a esse estabelecimento adquirente do estabelecimento isento, quando o mesmo fosse comparado com outros agentes que adquirissem produtos similares, mas não beneficiados pela isenção (vide conclusão 4).

10) Assim sendo, haveria, por meio de uma Emenda Constitucional, a correção do sentido do Artigo 155, Parágrafo 2º, Inciso II,

Alínea “a”, da CF/ 1.988, teria por efeito a correção desta norma, que mesmo que seja uma norma constitucional no sentido formal, uma vez que foi resultado de uma produção de uma processo legislativo válido, demonstra-se atualmente, sem a alteração sugerida, como uma norma inconstitucional no sentido material, uma vez que contraria frontalmente os princípios tributários da (1) não-cumulatividade, particularmente do seu princípio subordinado, o (2) princípio da neutralidade e o princípio da isonomia, todos princípios constitucionais, sendo o primeiro e o terceiro explícito, e o segundo, implícito.

III. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE AS GLOSAS DE CREDITO PARA OS ESTABELECIMENTOS ADQUIRENTES DOS ESTABELECIMENTOS ENQUADRADOS NO SIMPLES NACIONAL

1. O regime do Simples Nacional, positivado na Lei Complementar Federal nº 123/ 2.006 tem por objetivo a simplificação da pesada carga tributária que geralmente incide em empresas no Nosso País. Assim, concede tributação privilegiada para as chamadas Microempresas (ME's) e Empresas de Pequeno Porte (EPP's)

2. No entanto, na mesma proporção em que a Lei gera benefícios para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o mesmo Diploma implica em desvantagens, no âmbito dos tributos não cumulativos, tanto no ICMS, como para as contribuições sociais das espécies PIS e COFINS para as Empresas ou demais Pessoas jurídicas que adquirem as mercadorias.

3. Essa desvantagem novamente consiste na impossibilidade de apropriação de créditos não cumulativos. Desta vez, essa impossibilidade que ocorre agora no âmbito do PIS e da COFINS, que possuem a sistemática não-cumulativa introduzida no ordenamento jurídico em decorrência da Leis 10.637/ 2.002 e 10.833/ 2.003, e alterações legislativas posteriores.

4. Objetivamente, passemos a analisar os dispostos no artigo 23, caput e no artigo 23, Parágrafo 1º, da citada Lei Complementar 123/2.006:

“Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

§ 1º. As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições.

4. Do dispositivo colacionado, podemos extrair as seguintes conclusões, que passam a ser as conclusões finais desse Artigo em relação a esse segundo tópico:

1) No caput do artigo 23, da LC 123/2.006, ao mesmo tempo em que a mesma Lei, em outros dispositivos concede uma tributação privilegiada e menos onerosa – além de menos trabalhosa e menos burocrática em termos de obrigações acessórias – para as empresas que nela possam se enquadrar, ela – com a “outra mão”, retira o direito de crédito de suas adquirentes em relação a praticamente todos os tributos abrangidos no Simples Nacional, o que inclui, principalmente as Contribuições Programa de Integração Social (PIS) e contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

2) Já com relação ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o direito a créditos não-cumulativos é mantido para os Estabelecimentos Adquirentes em relação as Empresas enquadradas no Simples Nacional – que é a alteração sugerida e, mais do que isso, necessária para o Artigo 155, Parágrafo 2, Inciso II, Alínea ”a” –, mas desde, sob a condição posterior de haver a revenda dessas mercadorias;

3) No caso do PIS e da COFINS, tal como no tópico anterior, do ICMS, existe uma anulação ou, no mínimo, uma grande vulneração, dos princípios constitucionais tributários da não- cumulatividade, que está previsto no Artigo 195, Parágrafo 12, da Constituição Federal (CF) para o PIS e a COFINS; da neutralidade tributaria (sub- princípio

da não-cumulatividade) e da isonomia tributária (artigo 150, inciso II, CF);

4) Essa vulneração e representada pela perda do direito de crédito na proporção de 1,65% para o PIS sobre o valor da mercadoria adquirida da Empresa que é do Simples Nacional (Artigo 2º, da Lei Federal n. 10.637/2.002, Lei do PIS não-cumulativo”) e 7,6% para a COFINS (Artigo 2º, da Lei Federal n. 10.833/ 2.003, Lei da COFINS não-cumulativa”).

5) Pode-se se chegar a uma dimensão dessa perda do direito de crédito com a adoção da mesma tabela utilizada no ICMS, trocando-se a noção de “empresa isenta” pela “microempresa ou empresa de pequeno porte enquadrada no regime do Simples Nacional”, para, repita-se, chegar-se à dimensão quantitativa da perda do direito de crédito não cumulativo de PIS e da COFINS para os estabelecimentos adquirentes em relação aqueles que estão no Simples Nacional.

6) Mais uma vez, as eliminações dos efeitos nefastos aos princípios tributários da não-cumulatividade, neutralidade e isonomia, todos também princípios constitucionais, poderiam ser efetivadas por meio de uma alteração da Lei Complementar, mais especificamente, no caput do artigo 23, da Lei Complementar nº 123/ 2.006.

IV. CONSIDERAÇÕES FINAIS E AGRADECIMENTOS

1. Esses são os termos desse Artigo, que espero ter, humildemente, contribuído para reflexões sobre o tema em Profissionais da área do Direito e, mesmo, em Estudantes das Faculdades de Direito que se interessem pela área do Direito Tributário.

2. Agradeço de maneira imensa e carinhosa à Associação dos Advogados Tributaristas do Para (ATTP), do qual sou Associado da mesma Associação, por mais essa oportunidade de desenvolvimento e reprodução de ideias, tendo como referência as Opiniões expressas pelos Melhores Doutrinadores do Tema.

V. BIBLIOGRAFIA UTILIZADA

ABRAHAM, Marcus. **Manual de Direito Tributário Brasileiro**. 2ª edição, Rio de Janeiro: Editora Gen Forense, 2.019;

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 9ª edição, São Paulo: Editora Malheiros, 2.002;

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos Fundamentais do ICMS**, 2ª edição, São Paulo: Editora Dialética, 1.999;

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS - Teoria e Prática**. 14ª edição, Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2.018;

SILVA, Reinaldo Limiro da & LIMIRO, Alexandre. **Manual do Super-simples, comentários a Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte**. 2ª edição, Curitiba: Editora Juruá, 2.007;

DA INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA-TRIBUTÁRIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS PARA EMPESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL QUANDO ADQUIREM BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE INDISPENSÁVEIS À ATIVIDADE-FIM

Ellina de Sousa Medeiros¹

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo discorrer sobre a inexistência de relação jurídica-tributária da cobrança de diferencial de alíquota do ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e/ou utilizados como insumos nas obras de construção civil cobrado pelo Estado do Pará. Para tanto, analisou a jurisprudência dos tribunais superiores e do Tribunal de Justiça do Estado do Pará (TJPA) sobre assunto, mediante busca ativa de jurisprudência disponibilizado pelo sítio eletrônico dos Tribunais Superiores (STF e STJ) e TJPA, localizando-se o máximo possível de acórdãos relacionados ao tema. A partir do resultado de busca e após a análise desses acórdãos, verificou-se que há uma tendência favorável as empresas de construção civil no sentido de afastar a exigência de diferencial de alíquota do ICMS na

¹ Advogada. Pós-graduada em Direito Tributário pela Faculdade Legale e em Advocacia Tributária pela Escola Brasileira de Direito- EBRADI. Vice-Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB - Subseção de Parauapebas no Triênio 2022-2024.

aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e/ou utilizados como insumos indispensáveis à sua atividade-fim de prestação de serviço.

Palavras-chave: ICMS, diferencial de alíquotas, construção civil, ativo permanente.

INTRODUÇÃO

A tributação é um tema de relevância incontestável no contexto jurídico e econômico contemporâneo. No âmbito nacional, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) desempenha um papel central na arrecadação tributária dos estados, incidindo sobre operações relativas à circulação de bens e à prestação de serviços. Nesse contexto, a cobrança do Diferencial de Alíquota (DIFAL) do ICMS tem sido objeto de intensos debates e controvérsias, especialmente no que concerne à sua aplicação na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e/ou utilizados como insumos nas obras de construção civil.

A Lei Estadual nº 8.315/15, que instituiu o ICMS-DIFAL no Estado do Pará, trouxe consigo uma série de questionamentos quanto à sua aplicação, especialmente no que tange às operações que envolvem aquisição de bens para o ativo imobilizado e insumos destinados à construção civil. Esta lei estabelece a cobrança do DIFAL sempre que houver operações interestaduais de bens ou mercadorias destinadas ao ativo imobilizado ou utilizadas como insumos, gerando impactos significativos nos custos das empresas, notadamente quanto às empresas do ramo da construção civil.

Diante desse cenário, faz-se necessário um exame detalhado da legislação pertinente, bem como uma análise crítica da jurisprudência relacionada, a fim de elucidar a questão da inexigibilidade da cobrança do DIFAL do ICMS nas situações mencionadas. Este artigo se propõe a realizar tal análise, explorando os fundamentos jurídicos e os argumentos doutrinários que embasam a discussão sobre a referida cobrança pelo Estado do Pará.

O estudo objetiva analisar a orientação adotada pela jurisprudência dos tribunais superiores e do Tribunal de Justiça do Estado

do Pará (TJPA) sobre a licitude ou não da exigência de diferencial de alíquota do ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e/ou utilizados como insumos nas obras de construção civil.

A opção pela análise jurisprudencial decorre da constatação de que o tema é bastante controverso e, embora exista até súmula (432 - STJ) sobre o assunto, prevê-se que continuará sendo objeto de demandas judiciais, devido à resistência do ente estadual.

Para tanto, utilizou-se o recurso de busca de jurisprudência disponibilizado pelos sítios eletrônicos dos Tribunais Superiores (STF e STJ) e TJPA, a fim de localizar o máximo possível de acórdãos relacionados à temática. A partir do resultado da busca, delimitou-se a procura pelos principais julgados, a fim de, a partir das decisões encontradas, chegar a uma posição sobre o entendimento atual e verificar se existe tendência e/ou padrão de atuação dos magistrados.

Portanto, a discussão a ser enfrentada neste artigo é se **há licitude na cobrança do diferencial de alíquota do ICMS pelo fisco estadual para empresas destinatárias não contribuintes na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e/ou utilizados como insumos nas obras de construção civil.**

DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE ICMS E SUA EXIGIBILIDADE PELO FISCO PARAENSE

O diferencial de alíquotas está previsto na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 155, §2º, VIII, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, no seguinte teor:

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

(...)

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;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VII - 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;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Aplicável somente ao ICMS, o diferencial de alíquotas determina que o Estado do destinatário da mercadoria ou do serviço de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação tem direito ao ICMS correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual praticada na operação ou prestação. A cobrança surgiu com o intuito de equiparar a carga tributária nas aquisições de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação. Desta forma, só haverá o recolhimento se a alíquota interna da mercadoria for superior a alíquota interestadual.

No Estado do Pará, após aprovação da Emenda Constitucional 87, a cobrança foi regulamentada pela Lei Estadual nº 8.315, de 03 de dezembro de 2015, conforme consta do seu art. 1º e 2º:

Art. 1º Esta Lei disciplina, nos termos dos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, a exigência do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto.

Art. 2º Nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado no Estado do Pará, caberá a este Estado o valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

Parágrafo único. A responsabilidade pelo recolhimento do valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, de que trata o “caput” deste artigo, será atribuída:

- I - ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- II - ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Além dos dispositivos supracitados, tem-se ainda a recente alteração legislativa da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), pela Lei Complementar 190/22, que regulamentou a cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS nas operações com mercadorias destinadas ao consumidor final localizado em outra unidade da federação.

Deste modo, a Lei Kandir passou a tratar do DIFAL, em seu artigo 4º, § 2º, com seguinte teor:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

- I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;
- II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

Verifica-se, portanto, que o ICMS devido em decorrência da diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual (DIFAL), deve ser recolhida: (i) pelo destinatário da mercadoria, bem ou serviço, quando este for contribuinte do imposto; (ii) pelo remetente da mercadoria, bem ou serviço, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Em que pese a Carta Magna e a norma estadual serem claras ao dispor que caberá ao remetente da mercadoria o recolhimento da diferença de alíquota de ICMS destinados a consumidor final, quando estes não forem contribuintes do imposto, verifica-se que, na prática, a cobrança do DIFAL fica sob responsabilidade do destinatário, mesmo quando este não é contribuinte do ICMS, como é o caso das empresas do ramo da construção civil que se submetem à incidência do Imposto Sobre Serviço (ISS), quando adquirem bens destinados ao ativo imobilizado indispensáveis à sua atividade-fim.

A cobrança do diferencial de alíquota aos destinatários não contribuintes do ICMS pelos bens adquiridos em outros estados se dá em razão do artigo 5º da Lei Estadual nº 8.315/2015:

Art. 5º O adquirente consumidor final, não contribuinte do imposto, localizado neste Estado, na aquisição de bens e serviços em operações e prestações interestaduais, responde solidariamente com o responsável tributário, de que trata o inciso II do parágrafo único do art. 2º, na hipótese de não pagamento do valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, devido ao Estado do Pará.

Do citado artigo, verifica-se que se estabeleceu uma responsabilidade solidária do adquirente consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado no estado do Pará, na aquisição de bens e serviços em operações e prestações interestaduais.

Essa responsabilidade solidária é aplicada caso não ocorra o pagamento do valor do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, devido ao Estado do Pará. Essa medida visa garantir a arrecadação tributária e compelir os empresas

não contribuintes a contribuir para o recolhimento do tributo, caso o responsável tributário não o faça.

Tal exigência aos destinatários não contribuintes do ICMS legitimada pelo artigo 5º da Lei Estadual nº 8.315/2015, também tem respaldo na Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), em seu artigo 5º, quando prevê que “lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo”.

No entanto, a aplicação dessa disposição deve ser analisada à luz da legislação tributária federal e da jurisprudência dos tribunais superiores, a fim de assegurar sua conformidade com os princípios constitucionais e legais que regem o sistema tributário brasileiro.

Como se vê da redação da Lei Kandir, a responsabilidade do destinatário não contribuinte pelo pagamento do imposto se daria apenas quando se evidenciar os atos ou omissões destes para o não recolhimento do tributo, devendo para tanto o fisco estadual buscar a cobrança primeiro do remetente da mercadoria, conforme entendimento do STJ: “Incumbe à empresa remetente a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual quando o destinatário não for contribuinte do imposto, consonante regra prevista no art. 155, § 2.º, VIII, b, da CF” (AREsp 2075045 de 02/06/2022).

Em que pese a exigência do diferencial de alíquotas pelo fisco estadual paraense aos destinatários não contribuintes do ICMS quando da aquisição de bens destinados ao ativo permanente voltados à prestação de serviços de construção civil, é importante avaliar se há ou não relação jurídica-tributária do ICMS que legitime tal exação.

DA INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA-TRIBUTÁRIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS PARA EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL

No contexto da aquisição de ativo imobilizado por empresas da construção civil, surge uma questão relevante sobre a existência

ou não de uma relação jurídica-tributária para efeitos de incidência do DIFAL do ICMS.

A discussão sobre a exigência do DIFAL para empresas de construção civil se dá em virtude da redação do artigo 4º da Lei Complementar 87/96, que define o conceito de contribuinte do ICMS.

No caso, o fisco estadual tende a presumir que tais empresas se equivalem a contribuintes do imposto quando adquirem mercadorias, sendo que tais mercadorias não se prestarão a servir de insumos a sua atividade típica de prestação de serviço de construção, e sim, destinar-se-ão a posteriores operações de circulação, estas submetidas a carga tributária do ICMS.

O artigo 4º, da Lei Complementar 87/96, dispõe que:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

Ocorre que a própria Lei Kandir, em seu artigo 3º, inciso V, prevê que o ICMS não incide sobre operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em

lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios.

Além disso, o Regulamento do ICMS do Pará (RICMS/PA), em seu Anexo I, art. 60, parágrafo único², diz que as empresas de construção civil somente serão consideradas contribuintes do ICMS, para efeito de recolhimento da diferença de alíquota, quando promoverem saída de material de fabricação própria, excluindo-se, por certo, a cobrança do imposto para as operações das quais estão submetidas à incidência do ISS.

Neste contexto, o Supremo Tribunal Federal (STF) possui entendimento de que as empresas de construção civil (em regra, contribuintes do ISS), ao adquirirem, em outros Estados, materiais a serem empregados como insumos nas obras que executam, não podem ser compelidas ao recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS cobrada pelo Estado destinatário, do qual se colaciona a seguinte ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA UTILIZAÇÃO NAS OBRAS CONTRATADAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. NÃO INCIDÊNCIA.

1. As empresas de construção civil (em regra, contribuintes do ISS), ao adquirirem, em outros Estados, materiais a serem empregados como insumos nas obras que executam, não podem ser compelidas ao recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS cobrada pelo Estado destinatário

² Decreto 4.676/2002 (RICMS/PA): Art. 60. Incide o ICMS nas operações efetuadas pelo prestador do serviço:

(...)

Parágrafo único. As empresas de construção civil somente serão consideradas contribuintes do ICMS, para efeito de recolhimento da diferença de alíquota, quando promoverem saída de material de fabricação própria.

(Precedentes do Supremo Tribunal Federal: AI 242.276 AgR, Rel. Ministro Marco Aurélio, Segunda Turma, julgado em 16.10.1999, DJ 17.03.2000; AI 456.722 AgR, Rel. Ministro Eros Grau, Primeira Turma, julgado em 30.11.2004, DJ 17.12.2004; AI 505.364 AgR, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 05.04.2005, DJ 22.04.2005; RE 527.820 AgR, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe-078 DIVULG 30.04.2008 PUBLIC 02.05.2008; RE 572.811 AgR, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 26.05.2009, DJe-113 DIVULG 18.06.2009 PUBLIC 19.06.2009; e RE 579.084 AgR, Rel. Ministra Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 26.05.2009, DJe-118 DIVULG 25.06.2009 PUBLIC 26.06.2009. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça: EREsp 149.946/MS, Rel. Ministro Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 06.12.1999, DJ 20.03.2000; AgRg no Ag 687.218/MA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04.05.2006, DJ 18.05.2006; REsp 909.343/DF, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.05.2007, DJ 17.05.2007; REsp 919.769/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 11.09.2007, DJ 25.09.2007; AgRg no Ag 889.766/RR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 25.09.2007, DJ 08.11.2007; AgRg no Ag 1070809/RR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 03.03.2009, DJe 02.04.2009; AgRg no REsp 977.245/RR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 28.04.2009, DJe 15.05.2009; e REsp 620.112/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 07.05.2009, DJe 21.08.2009).

2. É que as empresas de construção civil, quando adquirem bens necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim, não são contribuintes do ICMS. Consequentemente, “há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços, pelo que ‘as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-

-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quaisquer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual’ (José Eduardo Soares de Melo, in ‘Construção Civil - ISS ou ICMS’, in RDT 69, pg. 253, Malheiros).” (REsp 149.946/MS). 3. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (REsp 1.135.489/AL).

Tal entendimento foi levado em consideração pelo Superior Tribunal de Justiça do qual originou o Tema Repetitivo nº 261: “As empresas de construção civil (em regra, contribuintes do ISS), ao adquirirem, em outros Estados, materiais a serem empregados como insumos nas obras que executam, não podem ser compelidas ao recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS cobrada pelo Estado destinatário”, posteriormente consolidado na súmula 432/STJ³.

Não se desconhece aqui que a súmula e o tema repetitivo são anteriores a emenda 87/2015 e a LC 190/22, entretanto, o posicionamento firmado pelo STJ permanece sólido, inclusive com o entendimento sendo aplicado pelo próprio TJPA em casos semelhantes:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. NÃO É CABIVEL COBRANÇA DE ICMS SOBRE MERCADORIAS/INSUMOS ADQUIRIDAS POR EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. COMPRAS INTERESTADUAIS. SÚMULA N. 432, DO STJ. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO, NOS TERMOS DO VOTO CONDUTOR. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam Excelentíssimos Senhores Desembargadores, que integram a Segunda Turma de

³ Súmula 432-STJ: As empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais.

Direito Público deste Egrégio Tribunal de Justiça do Estado do Pará, à unanimidade de votos, em CONHECER DO RECURSO e NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos do voto do Excelentíssimo Senhor Desembargador – Relator Mairton Marques Carneiro. Esta Sessão foi presidida pelo Exmo. Des. José Maria Teixeira do Rosário. Belém/PA, data da assinatura digital. Des. MAIRTON MARQUES CARNEIRO Relator (Processo: 0800687-11.2022.8.14.0000 | Órgão: TJ-PA | Relator: MAIRTON MARQUES CARNEIRO | Julgado em 26/09/2022 | Publicado em 04/10/2022).

AGRAVO INTERNO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. NÃO É CABÍVEL COBRANÇA DE ICMS SOBRE MERCADORIAS ADQUIRIDAS POR EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. SÚMULA 432 DO STJ. TEMA 261 DO STJ. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO. 1. Não é devido o diferencial de alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS quando da aquisição, por empresas dedicadas à construção civil, de insumos empregados na consecução de obras. (Súmula 432, STJ. TEMA 261). 2. Recurso Conhecido e não provido. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Excelentíssimos Senhores Desembargadores, integrantes da 2.ª Turma de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado, à unanimidade, CONHECER E NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO, nos termos do voto do Desembargador Relator. Plenário Virtual do Tribunal de Justiça do Estado do Pará. Julgamento presidido pelo Excelentíssimo Senhor Des. Mairton Marques Carneiro. Belém, data registrada no sistema. DES. LUIZ GONZAGA DA COSTA NETO RELATOR (Processo: 0810677-26.2022.8.14.0000 | Órgão: TJ-PA | Relator: LUIZ GONZAGA DA COSTA NETO | Julgado em 13/02/2023 | Publicado em 24/02/2023).

AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO ANULATÓRIA E DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. EMPRESA QUE ATUA NO RAMO

DA CONSTRUÇÃO CIVIL. COMPRA DE INSUMOS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE ICMS. RECOLHIMENTO. DESNECESSIDADE. ENTENDIMENTO PACIFICADO NO RESP 1.135.489/AL, JULGADO SOB O RITO DO RECURSO REPETITIVO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 432 DO COLENDO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. TRIBUTO DE RESPONSABILIDADE DO REMETENTE. 1. As empresas do ramo da construção civil não são obrigadas a recolher o diferencial de alíquotas do ICMS quando as mercadorias objeto da operação interestadual não forem destinadas à comercialização. O Superior Tribunal de Justiça, ao editar a Súmula nº 432, pacificou o entendimento no sentido de que as empresas de construção civil não estão sujeitas ao ICMS ao adquirirem mercadorias em operações interestaduais para empregá-las nas obras que realizam (RESP 1.135.489/AL). 2. Agravo de Instrumento conhecido e improvido. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de Agravo de Instrumento nº 0812816-19.2020.8.14.0000. ACORDAM os Exmos. Desembargadores que integram a 1ª Turma de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Pará, à unanimidade de votos, conhecer do recurso, mas negar-lhe provimento, nos termos do voto da relatora. Belém (PA), data de registro no sistema. Desembargadora EZILDA PASTANA MUTRAN Relatora (Processo: 0812816-19.2020.8.14.0000 | Órgão: TJ-PA | Relator: EZILDA PASTANA MUTRAN | Julgado em 08/05/2023 | Publicado em 16/05/2023).

AGRAVO INTERNO EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECOLHIMENTO DE DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DE ICMS SOBRE OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS/INSUMOS UTILIZADOS PELA ADQUIRENTE DOS PRODUTOS DA AGRAVANTE EM OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. ABSTENHA DE EXIGIR. PRESENTES REQUISITOS LEGAIS. SÚMULA N.º 432 DO STJ. DECISÃO MANTIDA. RECURSO CONHECIDO E IMPROVIDO. ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Excelentíssimos Senhores Desembargadores,

integrantes da 2.^a Turma de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado, à unanimidade, CONHECER E NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO, nos termos do voto do Desembargador Relator. Plenário Virtual do Tribunal de Justiça do Estado do Pará. Julgamento presidido pelo Excelentíssimo Senhor Des. Mairton Marques Carneiro. Belém, data registrada no sistema. DES. LUIZ GONZAGA DA COSTA NETO RELATOR (Processo: 0813551-81.2022.8.14.0000 | Órgão: TJ-PA | Relator: LUIZ GONZAGA DA COSTA NETO | Julgado em 18/09/2023 | Publicado em 25/09/2023).

Com base no entendimento consolidado pelos Tribunais Superiores e no posicionamento adotado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Pará (TJPA) em casos similares, torna-se evidente que a jurisprudência tem reiteradamente reforçado a interpretação de que empresas do ramo da construção civil não devem ser compelidas ao recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS sobre mercadorias e insumos adquiridos em operações interestaduais.

No entanto, surge um questionamento específico em relação à aquisição de maquinários, veículos e/ou equipamentos destinados ao ativo imobilizado das empresas, os quais são utilizados exclusivamente para a atividade-fim de prestação de serviços de obras de construção civil.

É farta a jurisprudência do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários do Estado do Pará (TARF/PA) de que empresas de construção civil são contribuintes do Diferencial de Alíquotas de ICMS relativo às mercadorias destinadas ao uso/consumo à integração ao seu ativo permanente, devendo, porém, serem excluídas do lançamento tributário as mercadorias que serviram de insumos para execução de obras, conforme evidenciado nos julgados a seguir:

ACÓRDÃO N. 8454 - 2ª CPJ. RECURSO Nº 19244 – VOLUNTÁRIO (AINF N. 092016510001715-3). CONSELHEIRO RELATOR: BRUNO TORRES DE SOUZA. EMENTA: ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL.

1. Equipara-se a contribuinte, para o efeito de cobrança do imposto referente ao diferencial de alíquota, as empresas de construção civil, que adquira mercadorias ou serviços, em outra unidade federada, com carga tributária correspondente à aplicação de alíquota interestadual, destinando-os ao ativo permanente, uso ou consumo conforme art. 14 §4º do RICMS.
2. Deixar de recolher o diferencial de alíquota do ICMS configura infração à legislação tributária estadual e sujeita o infrator à multa fiscal.
3. Recurso conhecido e improvido.

DECISÃO: MAIORIA DE VOTOS. Voto contrário: Conselheiro Nilson Monteiro de Azevedo, pelo conhecimento e provimento do Recurso. JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 09/08/2022. DATA DO ACÓRDÃO: 09/08/2022. PUBLICADO NO DOE N. 35.121 DE 20/09/2022.

ACÓRDÃO N. 718 – PLENO. RECURSO N. 5575 – REVISÃO (AINF N. 012014510002205-6). CONSELHEIRO RELATOR: DANIEL HISSA MAIA. EMEN-TA: ICMS – EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. EQUIPARADO A CONTRIBUINTE. 1. Equipara-se a contribuinte, para efeito de cobrança do imposto referente ao diferencial de alíquotas, qualquer pessoa jurídica que adquira mercadorias, em outra unidade federada, com carga tributária correspondente à aplicação de alíquota interestadual, destinando-as ao ativo permanente ou ao uso/consumo do estabelecimento. 2. Deixar de recolher ICMS relativo à operação com mercadoria oriunda de outra unidade da federação, destinada ao uso, consumo ou à integração ao ativo permanente do destinatário, constitui infração tributária sujeita à penalidade legalmente prevista, independente do recolhimento do imposto devido. 3. Recurso conhecido e improvido. DECISÃO: MAIORIA DE VOTOS. Voto contrário do Conselheiro Nilson Monteiro de Azevedo, pelo provimento do recurso. JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 27/01/2021. DATA DO ACÓRDÃO: 27/01/2021. Publicado no D.O.E. Nº 34.525, de 19/03/2021

De acordo com o entendimento do TARF/PA, só é insumo aquilo que entra na fabricação de um produto se consumindo ou modificado no processo industrial. E tudo aquilo que não é absorvido no processo produtivo é um produto destinado a uso/consumo ou ativo permanente, ensejando, assim, a cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS com fundamento no art. 14, § 4º, do RICMS/PA⁴.

Não obstante tal posicionamento, importante mencionar que há muito o TARF/PA tem entendido pela inexigibilidade do diferencial de alíquota do ICMS para empresas de construção civil quando se tratar de aquisições de mercadorias usadas como insumos para a execução de obras, com fundamento no próprio REsp 1.135.489 - AL/2009 e Súmula n. 432 do STJ, a exemplo:

ACÓRDÃO N. 8533 - 2ª CPJ.RECURSO N. 19312 - VOLUNTÁRIO (PROCESSO/AINF N. 012017510000636-2). CONSELHEIRO RELATOR: BRUNO TORRES DE SOUZA. EMENTA: ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA. CONSUMIDOR FINAL. EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL. 1. Empresas de construção civil, em regra, não se revestem do “status” de contribuintes do ICMS, conforme REsp 1.135.489 - AL/2009 e Súmula n. 432 do STJ. 2. Não incide diferencial de alíquota em mercadorias que serviram de meros insumos para execução de obras. 3. Recurso conhecido e provido. DECISÃO: UNÂNIME. JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 18/10/2022.

⁴ Art. 14. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 4º Equipara-se a contribuinte, para o efeito de cobrança do imposto referente ao diferencial de alíquota, qualquer pessoa jurídica, que adquira mercadorias ou serviços, em outra unidade federada, com carga tributária correspondente à aplicação de alíquota interestadual, destinando-os ao ativo permanente, uso ou consumo.

DATA DO ACÓRDÃO: 18/10/2022. PUBLICADO NO
DOE N. 35.190 DE 18/11/2022.

Fica claro que quando se trata de bens destinados a serem utilizados como insumos, o fisco estadual adota o posicionamento estabelecido no REsp 1.135.489 - AL/2009 e na Súmula n. 432 do STJ, aplicando-os de forma consistente. No entanto, se esses bens forem destinados ao consumo ou se configurarem como ativo permanente, o entendimento adotado diverge, gerando inconsistências na interpretação e, conseqüentemente, da aplicação da legislação tributária.

Nesse contexto, o REsp 1.135.489/AL, que resultou no estabelecimento do Tema Repetitivo nº 261 pelo STJ, foi enfático ao afirmar que a atividade da construção civil é exclusivamente relacionada à prestação de serviços, e, por esse motivo, as empresas que a executam devem se sujeitar exclusivamente à incidência do Imposto sobre Serviços (ISS). Conseqüentemente, quaisquer bens necessários para essa atividade não devem ser classificados como mercadorias sujeitas a tributação estadual, conforme sustentado pelo referido recurso.

Nesse sentido, colaciona-se o seguinte julgados do STJ:

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS POR CONSTRUTORA MEDIANTE OPERAÇÃO INTERESTADUAL. EXIGÊNCIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA PELA AUTORIDADE FAZENDÁRIA DA UNIDADE FEDERADA DE DESTINO. IMPOSSIBILIDADE. ATIVIDADE ECONÔMICA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO PELO ISSQN. DIREITO LÍQUIDO E CERTO QUE PODE SER COMPROVADO PELO CONTRATO SOCIAL NÃO JUNTADO QUANDO DA IMPETRAÇÃO DO MANDADO DE SEGURANÇA. IRREGULARIDADE DE REPRESENTAÇÃO DA EMPRESA. CARACTERIZAÇÃO. NECESSIDADE DE FIXAÇÃO DE PRAZO RAZOÁVEL PARA SANEAMENTO DO DEFEITO PROCESSUAL. ARTIGO 13, DO CPC. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. TEORIA DA

CAUSA MADURA. CABIMENTO. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA UTILIZAÇÃO NAS OBRAS CONTRATADAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 1.135.489/AL).

1. A incapacidade processual ou a irregularidade na representação decorrente da falta de juntada do contrato social ou dos atos constitutivos da empresa enseja a suspensão do processo para que seja concedido prazo razoável à parte para supressão do defeito, ex vi do disposto no artigo 13, do CPC, cuja aplicação é de rigor inclusive em sede de mandado de segurança (Precedentes do STJ: RMS 19.311/PB, Rel. Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 25.08.2009, DJe 05.10.2009; REsp 437.552/PE, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 24.05.2005, DJ 01.07.2005; RMS 6.274/AM, Rel. Ministro Castro Filho, Terceira Turma, julgado em 27.08.2002, DJ 23.09.2002; e RMS 12.633/TO, Rel. Ministro Vicente Leal, Sexta Turma, julgado em 05.06.2001, DJ 13.08.2001).

2. A teoria da causa madura (artigo 515, § 3º, do CPC) é aplicável ao recurso ordinário constitucional, viabilizando a análise do meritum do mandado de segurança, em segundo grau, uma vez sanado o defeito na representação processual, mediante a juntada do estatuto social da empresa (fls. 154/162 e 206/230), bem como cumpridas as providências enumeradas no artigo 7º, da Lei 12.016/2009.

3. In casu, a controvérsia mandamental cinge-se à possibilidade ou não de se exigir pagamento de diferencial de alíquota de ICMS das empresas atuantes no ramo de construção civil que realizem operações interestaduais de aquisição de insumos para utilização em sua atividade fim.

4. As empresas de construção civil (em regra, contribuintes do ISS), ao adquirirem, em outros Estados, materiais a serem empregados como insumos nas obras que executam,

não podem ser compelidas ao recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS cobrada pelo Estado destinatário (Precedente da Primeira Seção submetido o rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.135.489/AL, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 09.12.2009, DJe 01.02.2010).

5. É que as empresas de construção civil, quando adquirem bens necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim, não são contribuintes do ICMS. Conseqüentemente, «há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços, pelo que «as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quaisquer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual» (José Eduardo Soares de Melo, in «Construção Civil - ISS ou ICMS?», in RDT 69, pg. 253, Malheiros).»

(EREsp 149.946/MS).

6. Recurso ordinário provido para, reformando o acórdão regional, conceder a segurança, determinando que a autoridade coatora abstenha-se de exigir o recolhimento do diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais de aquisição de insumos para utilização na atividade fim da empresa de construção civil.

(RMS n. 23.799/PE, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 16/11/2010, DJe de 1/12/2010).

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1716236 - SP (2020/0144938-9) (...)

o entendimento sedimentado na Súmula 432 do STJ é de que as empresas de construção civil não estão obrigadas a pagar ICMS sobre mercadorias adquiridas como insumos em operações interestaduais (PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010).

Nesse mesmo sentido:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA.

ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS.

EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL. MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA UTILIZAÇÃO NAS OBRAS CONTRATADAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. NÃO INCIDÊNCIA.

1. As empresas de construção civil (em regra, contribuintes do ISS), ao adquirirem, em outros Estados, materiais a serem empregados como insumos nas obras que executam, não podem ser compelidas ao recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS cobrada pelo Estado destinatário (Precedentes do Supremo Tribunal Federal: AI 242.276 AgR, Rel. Ministro Marco Aurélio, Segunda Turma, julgado em 16.10.1999, DJ 17.03.2000; AI 456.722 AgR, Rel. Ministro Eros Grau, Primeira Turma, julgado em 30.11.2004, DJ 17.12.2004; AI 505.364 AgR, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, julgado em 05.04.2005, DJ 22.04.2005; RE 527.820 AgR, Rel. Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 01.04.2008, DJe-078 DIVULG 30.04.2008 PUBLIC 02.05.2008; RE 572.811 AgR, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 26.05.2009, DJe-113 DIVULG 18.06.2009 PUBLIC 19.06.2009; e RE 579.084 AgR, Rel. Ministra Cármen Lúcia, Primeira Turma, julgado em 26.05.2009, DJe-118 DIVULG 25.06.2009 PUBLIC 26.06.2009.

Precedentes do Superior Tribunal de Justiça: EREsp 149.946/MS, Rel. Ministro Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Ministro José Delgado, Primeira Seção, julgado em 06.12.1999, DJ 20.03.2000;

AgRg no Ag 687.218/MA, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 04.05.2006, DJ 18.05.2006; REsp 909.343/DF, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.05.2007, DJ 17.05.2007; REsp 919.769/DF, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 11.09.2007, DJ 25.09.2007; AgRg no Ag 889.766/RR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 25.09.2007, DJ 08.11.2007;

AgRg no Ag 1070809/RR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 03.03.2009, DJe 02.04.2009; AgRg no REsp 977.245/RR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 28.04.2009, DJe 15.05.2009; e REsp 620.112/MT, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 07.05.2009, DJe 21.08.2009).

2. É que as empresas de construção civil, quando adquirem bens necessários ao desenvolvimento de sua atividade-fim, não são contribuintes do ICMS. Conseqüentemente, “há de se qualificar a construção civil como atividade de pertinência exclusiva a serviços, pelo que ‘as pessoas (naturais ou jurídicas) que promoverem a sua execução sujeitar-se-ão exclusivamente à incidência de ISS, em razão de que quaisquer bens necessários a essa atividade (como máquinas, equipamentos, ativo fixo, materiais, peças, etc.) não devem ser tipificados como mercadorias sujeitas a tributo estadual’ (José Eduardo Soares de Melo, in ‘Construção Civil - ISS ou ICMS?’, in RDT 69, pg. 253, Malheiros).” (REsp 149.946/MS).

3. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (STF, REsp 1135489/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010)” Como se vê, as empresas de construção civil não são contribuintes de ICMS nas aquisições de bens necessários à execução de atividade fim. (...) (Ministro GURGEL DE FARIA, Relator: (AREsp n. 1.716.236, Ministro Gurgel de Faria, DJe de 09/02/2022.)

Verifica-se que o Tema Repetitivo nº 261, firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), desempenhou um papel fundamental ao estabelecer que a atividade desempenhada por empresas de construção civil está estritamente relacionada à prestação de serviços. Como corolário dessa premissa, as empresas do setor devem se sujeitar exclusivamente à incidência do Imposto sobre Serviços (ISS), conforme sustentado pelo referido recurso. A partir desse entendimento, torna-se claro que

qualquer bem necessário para a execução dessa atividade não deve ser classificado como mercadoria sujeita à tributação estadual.

Isso se justifica pelo fato de que, quando adquirem bens necessários para sua atividade-fim, as empresas de construção civil não se enquadram na condição de contribuintes do ICMS, uma vez que não são estes que realizam o fato gerador do imposto, mas sim as empresas remetentes, consoante previsto no texto constitucional e na legislação específica. Essa conclusão, embasada na jurisprudência consolidada, é fundamental para garantir a segurança jurídica e a coerência na aplicação das normas tributárias.

Nesse sentido, as máquinas, equipamentos ou ativos permanentes, utilizados na execução das obras, não devem ser tratados como mercadorias sujeitas a tributação estadual, reforçando a inexistência da cobrança do diferencial de alíquotas também para essas aquisições.

CONCLUSÃO

Em síntese, a presente análise buscou esclarecer os intrincados aspectos relacionados à cobrança do Diferencial de Alíquota do ICMS (DIFAL) nas operações envolvendo empresas de construção civil, especialmente no que diz respeito à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado quando destinados exclusivamente à prestação de serviços sujeitos ao ISS, nas obras de construção civil.

A jurisprudência dos Tribunais Superiores, notadamente o Superior Tribunal de Justiça (STJ), aliada aos posicionamentos adotados pelo Tribunal de Justiça do Estado do Pará (TJPA) e pelo Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários do Estado do Pará (TARF/PA), tem reiteradamente reconhecido que as empresas de construção civil, em regra, não devem ser consideradas contribuintes do ICMS e que não cabe a exigência do diferencial de alíquotas para as aquisições de insumos destinados as obras de construção civil. Devendo, tal entendimento também ser estendido às operações de aquisição de bens destinados ao ativo permanente dessas empresas.

Diante disso, quando empresas o ramo da construção civil adquirem maquinários a serem utilizados essencialmente nas obras que executam, o entendimento jurisprudencial majoritário é no sentido da inexigibilidade do DIFAL do ICMS. Tal posição é respaldada pelo reconhecimento de que tais bens integram-se ao processo produtivo, estando intrinsecamente vinculados à atividade de prestação de serviços do que à circulação de mercadorias.

Entretanto, observa-se que ainda persistem resistência do fisco estadual e divergências em relação à aplicação prática dos entendimentos jurisprudenciais, especialmente no que se refere à diferenciação entre bens utilizados como insumos e aqueles destinados ao consumo ou ativo permanente.

Essa discrepância entre a interpretação jurisprudencial e a prática tributária local lança luz sobre a complexidade do tema e a necessidade de uma análise minuciosa da legislação e da jurisprudência aplicáveis. Afinal, a questão da legitimidade da cobrança do DIFAL nessas circunstâncias demanda uma reflexão aprofundada sobre a conformidade da prática fiscal com os preceitos constitucionais e legais, bem como com os princípios que regem o sistema tributário nacional.

Todavia, em uma análise perfunctória da jurisprudência pátria, verificou-se que há uma tendência favorável as empresas de construção civil no sentido de afastar a exigência de diferencial de alíquota do ICMS na aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e/ou utilizados como insumos indispensáveis à sua atividade-fim de prestação de serviço.

REFERÊNCIAS

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 30 de janeiro de 2024.

_____. Lei Complementar nº 87, DE 13 de setembro de 1996. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/1996/leicomplementar-87-13-setembro-1996-370965-norma-1996-pl.html>. Acesso em: 30 de janeiro de 2024.

_____. Lei Complementar nº 190, 4 de janeiro de 2022. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp190.htm>. Acesso em: 30 de janeiro de 2024.

_____. Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 30 de janeiro de 2024.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 432. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?livre=%27432%27.num.&O=JT>>. Acesso em: 0 de janeiro de 2024.

_____. Supremo Tribunal Federal. REsp 1.135.489/AL, Relator: MINISTRO LUIZ FUX Data de Julgamento: 10/05/2011, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: 01.02.2010, julgado em 09.12.2009.

_____. Tribunal de Justiça do Estado do Pará. Portal de consultas. Disponível em: <<http://gsa-index.tjpa.jus.br/consultas/search?q=&cliente=consultas&proxystylesheet=consultas&site=jurisprudencia&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&aba=JP>>. Acesso em: 30 de dezembro de 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial: AREsp 2075045-RS- Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 17 de agosto de 2021, Data de Publicação: DJe 02/06/2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno em Recurso Especial: AREsp 1.716.236 - RS (2017/0328559-0) Relator: Ministro Gurgel de Faria, Data de Julgamento: 30 de maio de 2018, Data de Publicação: DJe de 09/02/2022.

PARÁ. Lei Estadual nº 8.315, de 3 de dezembro de 2015, Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=310931>>. Acesso em: 30 de janeiro de 2024.

_____. Decreto Estadual nº 4.676, de 18 de junho de 2001(RI-CMS/PA). Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=147024>>. Acesso em: 30 de janeiro de 2024.

_____. Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF). ACÓRDÃO N. 8454 - 2ª CPJ. RECURSO Nº 19244 - VOLUNTÁRIO (AINF N. 092016510001715-3).DATA DO ACÓRDÃO: 09/08/2022. PUBLICADO NO DOE N. 35.121 DE 20/09/2022.

_____.Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF).
ACÓRDÃO N. 718 – PLENO. RECURSO N. 5575 - REVISÃO
(AINF N. 012014510002205-6).DATA DO ACÓRDÃO: 27/01/2021.
Publicado no D.O.E. Nº 34.525, de 19/03/2021.

_____.Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (TARF).
ACÓRDÃO N. 8533 - 2ª CPJ.RECURSO N. 19312 – VOLUNTÁRIO
(PROCESSO/AINF N. 012017510000636-2).DATA DO ACÓRDÃO:
18/10/2022. PUBLICADO NO DOE N. 35.190 DE 18/11/2022.



A INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR Nº 192/22 E OS IMPACTOS FINANCEIROS NO ESTADO DO PARÁ, SOB A ÓTICA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E DO DIREITO TRIBUTÁRIO

*Renan Normando Fiock da Silva*¹

*Luiz Felipe Negrão Maués*²

RESUMO

Este estudo teórico investiga as implicações da Lei Complementar nº 192/2022 para o Estado do Pará, com uma análise detalhada de seus aspectos práticos. O objetivo deste artigo é avaliar a conformidade da referida legislação com a Constituição Federal de 1988 e as consequências reais das alterações na alíquota do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, conforme previsto no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, no que se refere aos combustíveis derivados de petróleo e lubrificantes. Para alcançar esse propósito, examinamos a legislação complementar à luz de considerações constitucionais,

¹ Advogado, com ênfase em direito empresarial e tributário, Coordenador Jurídico do Dalla, Azevedo & Calandrini Advogados. E-mail: renan@dacadv.com.

² Luiz Felipe Maués, advogado, com ênfase em direito público, administrativo e constitucional. E-mail: luiznegrømaues@gmail.com.

jurídicas, econômicas e financeiras, com foco na significativa perda de arrecadação direta e na potencial violação do princípio do pacto federativo, que regula a divisão de competências legislativas e de arrecadação desse tributo específico.

Palavras-chave: Direito Tributário. Constituição Federal de 1988. Lei Complementar N° 192/22.

1. INTRODUÇÃO

O desenvolvimento desse artigo tem como principal intuito analisar de maneira técnica a publicação da Lei Complementar n° 192/2022, que definiu, entre diversos pontos criticáveis, diretrizes sobre a alíquota de determinados combustíveis, além de conceder benefícios fiscais sem a observância dos pressupostos legais e constitucionais.

Após a discussão das possíveis inconstitucionalidades presentes na Lei alvo deste trabalho, serão examinados, de maneira factível e com base em dados reais coletados, os impactos arrecadatórios sofridos pelo Estado do Pará e as problemáticas geradas por conta de tal diminuição.

Em primeiro plano, é válido ressaltar que a Lei Complementar n° 192/2022 foi publicada no dia 11 de março de 2022, sendo sancionada pelo ex-Presidente da República Jair Messias Bolsonaro, na tentativa de reduzir os preços dos derivados de petróleo, os quais se mostravam extremamente elevados em relação ao histórico comercial brasileiro sobre os combustíveis, apesar de publicada no ano de 2022, as consequências dessa lei serão presenciadas por um longo período de tempo, principalmente, no estado do Pará.

Ocorre que, sob uma análise superficial, pode-se entender que a atitude tomada pelo Governo Federal é ensejadora de aplausos, haja vista que diminuiria os encargos sobre a sociedade no ato de compra de combustíveis e seus semelhantes.

Todavia, com base em profunda perquirição sobre a referida norma, são nítidas as lesões não só à ordem constitucional de repartição

de competências, como também os prejuízos indiretos sofridos pela coletividade, sendo impossível deixar de exaltar os graves impactos a longo prazo da medida institucional, que vem sendo duramente criticada no STF, por meio da ADI 7.191³ e ADI 7.195⁴, ambas objeto de análise neste estudo.

Desse modo, a ideia é demonstrar uma série de premissas que foram omitidas ou tangenciadas no momento de estipulação da Lei Complementar, e que, em vista disso, tornaram o referido diploma um desacato à Carta Magna de 1988.

A partir destas considerações, o estudo pretende analisar o seguinte ponto central: a União detém competência legislativa para alterar a forma de tributação sobre ICMS de cada Estado, considerando os impactos que a lei 192/2022 trará?

Nesse contexto, a proposta do artigo científico assimila como base a observação de todo o Código Tributário Nacional, da Constituição Federal de 1988 e das Leis Complementares vigentes no País sobre o tema, como principal método de objetividade da pesquisa, seguindo o procedimento metodológico de revisão bibliográfica, com uso de fontes primárias e secundárias, podendo tais pontos serem inclusive levantados na discussão da eminente aprovação da Reforma Tributária. (MARCONI; LAKATOS, 2018).

³ Ação Direta de Inconstitucionalidade 7191 que diz respeito às inúmeras inconstitucionalidades perpetradas pela Lei Complementar Federal no 192, de 11 de março de 2022 que determinou a uniformidade, em todo território nacional, das alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidente sobre combustíveis. Em face do artigo 3º, inciso V, alíneas a, b e c, artigo 6º, §4º e §5º, artigo 7º e artigo 8º, em defesa da ordem constitucional em vigor e do pacto federativo.

⁴ Ação Direta de Inconstitucionalidad 7195 que diz respeito às inúmeras inconstitucionalidades perpetradas pela Lei Complementar Federal nº 194, de 23 de junho de 2022 que determinou a retirada da base de cálculo do ICMS as tarifas dos serviços de uso, transmissão e distribuição de energia elétrica e demais encargos setoriais vinculados às operações com energia. Em face do artigo 1º, artigo 2º, artigo 3º, artigo 4º, artigo 7º, artigo 8º, e artigo 9º e artigo 10, em defesa da ordem constitucional em vigor e do pacto federativo.

2. CARACTERÍSTICAS GERAIS DO ICMS

O imposto incidente sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação possui diversas características importantes a serem analisadas.

A primeira delas se deve ao fato de o ICMS ser, como regra geral, um tributo plurifásico, ou seja, a sua incidência ocorre em diversos momentos ao longo da cadeia de produção, a lembrar da exceção do ICMS incidente nos combustíveis.

Em relação ao regime monofásico dos combustíveis, deve-se, antes de tudo, lembrar do instituto da substituição tributária. Esta possui duas espécies, chamadas de regressiva ou progressiva. Na primeira ocorrerá um diferimento do recolhimento, fazendo com que os sujeitos que se situam no começo da cadeia produtora sejam substituídos por outros, que estão presentes em momento posterior, atribuindo a estes a responsabilidade do pagamento.

Diferentemente dessa, na substituição tributária progressiva, ocorre uma antecipação do pagamento do tributo por quem está no início da cadeia comercial, sendo feito uma presunção da base de cálculo que será aplicada posteriormente. Assim, em relação aos combustíveis, o pagamento do imposto sobre toda a operação é feito pelas refinarias de petróleo, a qual substitui o papel de recolhimento dos postos de gasolina, fato pelo qual o regime dos combustíveis é o monofásico.

Em outro plano, é necessário dizer que o ICMS, nas operações em geral, possui a natureza de não cumulatividade. Logo, ao longo das fases compreendidas na cadeia de produção, deverá haver uma compensação financeira sobre os gastos já tributados na cadeia inferior, a fim de que não haja uma acumulação indevida do imposto, sendo tal característica a razão para o ICMS ser um imposto indireto, haja vista que se cria a existência do contribuinte de direito e do contribuinte de fato.

Ademais, outra importante característica do referido imposto é a essencialidade. Aqui, deve-se fazer uma ressalva quanto à obrigação

de ser ou não essencial. Conforme determina o texto Constitucional, o ICMS poderá ser essencial, não havendo a necessidade de ser instituído desta forma, diferentemente do Imposto sobre Produtos Industrializados, o qual não possui a mesma discricionariedade.

Além disso, o ICMS tem natureza, predominantemente, fiscal, ou seja, sua principal função é meramente arrecadatória, não havendo que se falar em objetivos extrafiscais, como aquecimento de mercado e esfriamento da economia. Outra característica do referido imposto é que ele incidirá sobre coisas, não analisando o sujeito participante da operação, podendo ser chamado, assim, de imposto real.

3 ILEGITIMIDADE DA UNIÃO EM ESTABELECEER ALÍQUOTA PARA O ICMS INCIDENTE NOS COMBUSTÍVEIS E SEUS SEMELHANTES

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 155, II, ao estabelecer o imposto incidente sobre as 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, comumente chamado de ICMS, atribuiu aos estados a competência para sua instituição.

Todavia, ainda que de competência estadual, a Carta Magna, com o escopo evitar uma guerra fiscal entre os entes políticos, criou a obrigatoriedade constitucional de diversos temas sobre o ICMS serem tratados por lei complementar, conforme seu art. 155 § 2º.

Esta lei complementar, possuidora de caráter nacional, é a chamada Lei Kandir - LC nº 87/96 -, que, entretanto, não é instituidora do ICMS, haja vista que este que é instituído no âmbito de cada estado por lei própria.

Além disso, como se pode observar, foram diversos os temas escolhidos para serem dispostos por Lei Complementar, porém, entre eles não se encontra a previsão acerca das alíquotas do imposto, dado que a faculdade de escolher a modalidade das alíquotas, *ad rem* ou *ad valorem*, é exclusiva dos Estados, mediante convênio celebrado

no Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária, assim como dispõe o art. 155, § 4º, alínea b, da referida lei.

Nesse sentido, o texto Constitucional é transparente ao determinar que, especificamente quanto aos combustíveis, as alíquotas do ICMS serão definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, por meio do Conselho, portanto, não pode ser fixada por lei complementar.

Todavia, destoando do mandamento Constitucional, a Lei Complementar nº 192/2022 fixou em seu art. 3º, inciso V, alínea b, que, sobre o ICMS incidente em gasolina, etanol anidro combustível, diesel, biodiesel e gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado do gás natural, será aplicada unicamente a alíquota específica *ad rem*, por unidade de medida, e não mais sobre o preço dos combustíveis, o que, conforme os artigos supracitados e o art. 3º, que ofende a faculdade dos estados de escolher a modalidade das alíquotas, mediante convênio celebrado no Confaz, usurpando assim a delimitação de competência realizada pelo Constituição Federal.

Desse modo, é perceptível que a Lei Complementar nº 192/2022 usurpou a competência estadual e objetivou substituir o papel dos estados na fixação das alíquotas do ICMS nas operações em análise. Outrossim, ainda que se fale do art. 146 da Constituição Federal que elencou, dentro das diretrizes gerais sobre o direito tributário, o papel da lei complementar a prever os fatos geradores, bases de cálculo e possíveis contribuintes, não foi dito mais uma vez sobre as alíquotas dos tributos.

Além disso, conforme o §5º do art. 6º da Lei Complementar nº 192/2022, foi estabelecido que os Estados, ao definirem as alíquotas, estarão vinculados à observância da variação e evolução do preço dos combustíveis e seus derivados, para que não haja ampliação do peso proporcional do tributo na formação do preço final ao consumidor. Trata-se de igual violação à competência tributária e da autonomia de estados ao estabelecer parâmetros para a fixação de alíquota por lei complementar e não por deliberação do CONFAZ.

Assim, consoante fundamento utilizado na ADI 7.191, é nítido que as alíquotas nunca se submeteram ao reinado uniformizador da lei complementar e que houve uma verdadeira concessão de isenção

parcial heterônoma, que se encontra expressamente vedada pelo art. 151, inciso III, da CF/88, devendo os dispositivos da Lei Complementar nº 192/2022 supracitados serem considerados inconstitucionais.

A interpretação literal do artigo supracitado é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o qual já se manifestou diversas vezes sobre a proibição de instituição de isenção pela União sobre tributos de competência ente diverso, a chamada isenção heterônoma, elevada ao parâmetro de princípio tributário, objetivando criar fronteiras que evitem que um ente avance na competência de outro.

Importante ressaltar que, durante a vigência da Constituição Federal de 1967, era possível que, de modo excepcional, a União concedesse tal benefício sobre tributos de competência estadual e municipal, consoante o art. 20 da antiga Carta Magna:

Todavia, sob a égide do novo texto Constitucional, tal ato é plenamente proibido, ressalvadas as hipóteses que a União atua na condição de pessoa jurídica de direito público externo, dotada de supremacia e ostentando a qualidade de sujeito de direito internacional, conforme voto proferido pelo Ministro Celso de Mello no RE nº 229096, o que não foi o caso da Lei Complementar nº 192/2022.

Estabelecidas tais premissas, torna-se possível constatar que a vedação constitucional em causa, fundada no art. 151, III, da Constituição, incide, unicamente, sobre a União Federal, enquanto pessoa jurídica de direito público interno, responsável, nessa específica condição, pela instauração de uma ordem normativa autônoma meramente parcial, inconfundível com a posição institucional de soberania do Estado Federal brasileiro, que ostenta, este sim, a qualidade de sujeito de direito internacional público e que constitui, no plano de nossa organização política, a expressão mesma de uma comunidade jurídica global, investida do poder de gerar uma ordem normativa de dimensão nacional e total, essencialmente diversa, em autoridade, eficácia e aplicabilidade, daquela que se consubstancia nas leis e atos de caráter simplesmente federal. (STF - RE: 229096 RS, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 16/08/2007, Tribunal Pleno.

Além disso, conforme disposto no art. 176 do Código Tributário Nacional, a concessão de isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. Todavia, de maneira excepcional, os casos de isenção sobre o ICMS devem ser disciplinados por meio dos convênios do CONFAZ os quais, em tese, devem ser ratificados por lei, haja vista que o Supremo Tribunal Federal já decidiu na ADI 5929, julgada em 2020, que os convênios têm natureza apenas autorizativa.

CONCESSÃO INCENTIVO FISCAL DE ICMS. NATUREZA AUTORIZATIVA DO CONVÊNIO CONFAZ.

1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. 2. TRANSPARÊNCIA FISCAL E FISCALIZAÇÃO FINANCEIRA-ORÇAMENTÁRIA. 1. O poder de isentar submete-se às idênticas balizas do poder de tributar com destaque para o princípio da legalidade tributária que a partir da EC n. 03/1993 adquiriu destaque ao prever lei específica para veiculação de quaisquer desonerações tributárias (art. 150 § 6º, in fine). 2. Os convênios CONFAZ têm natureza meramente autorizativa ao que imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa. 3. A exigência de submissão do convênio à Câmara Legislativa do Distrito Federal evidencia observância não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal que, por sua vez, é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS. 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente. (STF - ADI: 5929 DF, Relator: EDSON FACHIN, Data de Julgamento: 14/02/2020, Tribunal Pleno.)

Nesse sentido, é imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação do Poder Legislativo de competência do ente instituidor daquele tributo

específico, para a edição de lei em sentido formal, a fim de observar não apenas ao princípio da legalidade tributária, quando é exigida lei específica, mas também à transparência fiscal, que é pressuposto para o exercício de controle fiscal-orçamentário dos incentivos fiscais de ICMS.

Sob tal perspectiva, tamanho é o desrespeito à distribuição de competências que se faz necessário analisar a força vinculante da Constituição Federal de 1988 para fins de organização da República. Para que haja viabilidade de existência da Federação, a Carta Magna, documento político fundador do Estado brasileiro, assumiu a responsabilidade de firmar um pacto entre os entes políticos de respeito mútuo, possuindo assim um caráter neutro para com os entes.

Além disso, objetivando o equilíbrio e a manutenção da ordem federativa, o texto Constitucional foi construído como de caráter rígido, diante das formalidades e dificuldades para que tenha o seu corpo alterado, podendo notar tal complexidade pela observância do art. 60 que prevê uma série de requisitos para que seja aprovado uma Emenda à Lei Maior.

Tal dispositivo não só é importante para manter o ordenamento jurídico a salvo de interesses classistas, como também para a preservação da existência de um arranjo institucional entre os entes e, assim, gerando a impossibilidade de qualquer um destes romper com a dinâmica outrora pactuada. Outrossim, outro instituto que é garantidor da paz entre os entes, é justamente a atribuição de competências especiais, distribuídas ao longo de todo o texto, para cada um deles.

A Constituição Federal de 1988 delimitou de forma clara os direitos e deveres de cada um dos firmantes do pacto federativo, de modo a, não só estabelecer a organização político-administrativa, como também direcionar um tratamento neutro aos entes, mas ao mesmo tempo desejando a eficiência da atuação destes. Nesse sentido, qualquer conduta que venha a desrespeitar a repartição de competências é sinônimo de um golpe direto na sistemática federativa, tal qual ocorre pelos dispositivos supracitados da Lei Complementar nº 192/2022.

4. DA CONCESSÃO INDEVIDA DE BENEFÍCIO EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES ENVOLVENDO DIESEL

Em outro plano, não obstante os diversos abusos advindos do texto original da Lei Complementar nº 192/2022, esta foi alterada pela Lei Complementar nº 194/2022, a qual, além de manter os dispositivos lesadores da ordem Constitucional, adicionou novas disposições prejudiciais do pacto federativo.

Entre tais disposições, merece atenção o art. 7º do referido ato normativo que estabeleceu um benefício fiscal de caráter temporário de redução da base de cálculo do ICMS para fins de substituição tributária nas operações com diesel, até 31 de dezembro de 2022, a ser calculado pela média móvel dos preços médios dos últimos cinco anos, até deliberação dos Estados.

Ocorre que, de maneira destoante ao permissivo Constitucional, a Carta Magna dispõe em seu art. 155, XII, alínea g, que a competência atribuída à Lei Complementar deve se limitar às formas e condições para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais.

Nesse sentido, é clarividente que a Lei Complementar não está autorizada a conceder o benefício fiscal em si, mas tão somente dispor sobre as condições e as formas que os estados deverão observar para conceder tais incentivos.

Dessa maneira, o Governo Federal manipulou a base de cálculo do diesel, através de instrumento legal indevido para tal finalidade, com o propósito de reduzir a carga tributária estadual que seria arrecadada, conforme é aduzido na ADI 7.191. O próprio Superior Tribunal de Justiça já decidiu que:

Exigir a redução da base de cálculo do imposto estadual, no caso, é implementar isenção heterônoma em hipótese não permitida pela Constituição Federal.

Além disso, conforme a Lei Complementar nº 24/1975, que dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, é dito, de maneira expressa, que a concessão de qualquer benefício deverá ser

autorizada mediante votação unânime dos estados componentes, e que, entre tais benefícios, inclui-se a redução da base de cálculo, nos termos do art.1º.

Logo, a União não tem competência para instituir benefício sobre a arrecadação de atribuição de outro ente federativo. Como se pode deduzir pela leitura sistemática da Constituição, inexistente superioridade da União sobre os demais entes políticos, haja vista, em especial análise sobre o Art. 60, §4º, inciso I da Carta Magna, é considerado como cláusula pétrea a forma federativa do Estado.

Dito isso, a mera possibilidade de concessão por parte da União de um benefício sobre verba de resguardo do estado feriria ao pacto federativo disposto na ordem Constitucional e acarretaria em uma premente guerra fiscal arrecadatória entre os entes políticos.

Ademais, diante da concessão de benefício descrito na Lei Complementar nº 192/2022, deve ser observado o disposto na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, popularmente conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal. Esta, a qual estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aduz que todo o ato de renúncia de receita pelo Poder Público deverá prever, alternativamente, as condutas previstas no art. 14.

Acontece que o ato de concessão de benefício disposto no art. 7º da LC 192/2022 não observou, de maneira efetiva, nenhuma das duas medidas que, imprescindivelmente, devem ser observadas, ainda que de forma alternada. Assim, a União não comprovou que o referido ato não prejudicará as metas previstas no anexo de metas fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentária dos entes, muito menos instituiu políticas viáveis de compensação de receita para fins de equalização do débito.

Ademais, consoante o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016, todo e qualquer projeto de lei que disponha sobre renúncia de receita deve vir acompanhada de um estudo que realize estimativa sobre o impacto fiscal do ente.

Assim, a Emenda dispôs sobre um novo pressuposto de validade das leis que criem despesa ou concedam benefícios fiscais, requisitos esse que, por expressar medida indispensável para o equilíbrio da

atividade financeira do Estado, dirige-se a todos os níveis federativos, sendo tal entendimento firmado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal na ADI 5.816/RO julgada em 2019.

Entretanto, novamente a legislação foi omissa em observar as diretrizes Constitucionais, incorrendo em estrita inconstitucionalidade, haja vista que o dever do estado conseguir realizar a previsão de receita que será arrecadada e fixar suas despesas na lei orçamentária ficará prejudicado em razão da renúncia de receita realizada por ente diverso, além de desconsiderar o princípio da sustentabilidade fiscal, recentemente introduzido no art. 163, VIII, pela Emenda Constitucional nº 109, de 2021.

A renúncia de receita, nada mais é do que o ato de abdicação da Administração de recolher o produto de determinada receita que lhe é cabível, vislumbrando, normalmente, incentivar ou favorecer determinados setores, atividades ou regiões.

Desse modo, a motivação do ente público em abdicar de parte de sua arrecadação perpassa, principalmente, pelo propósito de atender a objetivos de política econômica ou social. Todavia, uma suposta boa intenção do legislador não pode prevalecer frente às condições legais e Constitucionais que abarcam o ato de concessão de benefício e renúncia de receita, ainda mais por estarem intimamente ligados à gestão fiscal e ao controle da dívida pública e sua trajetória para a sustentabilidade.

5. DA POLÍTICA COMPENSATÓRIA INEFICAZ DA LEI COMPLEMENTAR Nº 192/2022 E 194/2022

Diante desse contexto, cabe exaltar ainda que tais atos geram riscos ao poder de gestão e de governabilidade de estados diante dos imensos prejuízos gerados com a perda de arrecadação sobre o referido imposto, a ponto de comprometer, não só a expansão quantitativa ou qualitativa dos serviços públicos prestados à população por tais entes, como a sua própria manutenção, tendo em vista que pode se considerar que as regras compensatórias são quase que inexistentes, diante de sua total ineficácia.

As regras compensatórias pelas perdas, previstas na LC nº 192/2022, recentemente alterada pela LC nº 194/2022, se baseiam simplesmente na compensação de parcelas das dívidas refinanciadas desses entes com a União Federal, por meio do Regime de Recuperação Fiscal, instituído pela LC 159/2017, a qual disporá de ações planejada de todos os Poderes, órgãos, entidades e fundos dos Estados e do Distrito Federal para corrigir os desvios que afetam o equilíbrio das contas públicas, conforme o art. 1º, § 2º.

Outrora, percebe-se que a realidade é divergente do mecanismo disposto no art. 3º e utilizado pela União para fundamentar a medida de compensação necessária, haja vista que para que haja o direito à compensação, a queda na arrecadação terá que ser maior do que 5%. e que, pelo texto do Senado Federal, essa queda na arrecadação seria calculada considerando apenas os itens tratados no Projeto de Lei Complementar. Todavia, a Câmara dos Deputados determinou que o cálculo fosse sobre a arrecadação global e não sobre os itens tratados no Projeto.

Além disso, a referida norma estabelece outras medidas ineficientes de compensação como abranger as parcelas do serviço da dívida administradas pela Secretaria do Tesouro Nacional e desincumbir os estados da obrigação de pagamento das parcelas do serviço da dívida com credores, em operações celebradas que estejam garantidas pela União, independentemente de formalização de aditivo contratual, no montante equivalente à diferença negativa entre a arrecadação de ICMS observada a cada mês e a arrecadação observada no mesmo período no ano anterior.

Todavia, seguindo no mesmo raciocínio da ADI 7.191 e 7.195, o professor e advogado SCAFF (2022) afirmou que, ainda que diante de tais medidas compensatórias, “Não há dúvidas que o impacto fiscal nos estados será gigantesco, pois trocar arrecadação por pagamento de dívida não gera necessariamente dinheiro no caixa para custear educação, saúde e segurança pública, três das principais políticas públicas a cargo desses entes federados. Além do mais, grande parte da dívida inter federativa encontra-se judicializada, motivo pelo qual sequer se conhece seu efetivo montante”.

Assim, tais medidas são insuficientes porque, enquanto a alteração do ICMS retira do estado parte de sua receita direta, ela não traz uma nova receita, podendo gerar um problema imediato de caixa do ente público, afetando o equilíbrio fiscal, o qual, ainda que não previsto de forma explícita, é possível interpretá-lo como um princípio Constitucional implícito.

Outrossim, quando a União afirma que os estados, em razão da perda de sua arrecadação, poderão deixar de pagar certas dívidas com o Governo Federal, o que ela está fazendo, na verdade, é se ingerindo nas finanças públicas dos estados e vinculando parte de suas receitas ao pagamento da dívida.

Tal entendimento prático pode ser facilmente compreendido porque, ainda que seja forte a premissa do “estado menos endividado é mais rico”, o ordenamento jurídico brasileiro fornece diversos instrumentos para a extinção de dívidas pelo poder público, como exemplo, a transação para extinção de dívidas entre os entes.

Ocorre que, quando a União dispõe que a compensação pela perda arrecadatória dos estados será dará, basicamente, creditando os débitos contraídos juntos à Administração Federal, ela está, de maneira indireta, forçando os estados a aceitar a extinção, total e/ou parcial dos débitos contraídos, de modo unilateral e sem qualquer concordância ou anuência do ente devedor. Logo, nítida é a afronta à autonomia do ente estadual.

Importante ainda dizer que o texto original da LC nº 194/2022 estabelecia outras formas de compensação financeiras aos estados, porém, ainda que estas também não fossem de grande ajuda, foram alvo de veto pelo ex-Presidente da República, sob o fundamento de que os entes federativos, em razão do recebimento de auxílios recebidos pelo Governo Federal para manejo do lapso pandêmico, teriam elevado sua arrecadação durante tal período.

Nesse sentido, por um suposto desequilíbrio de gastos excessivos da União e aumento de arrecadação dos estados no ano de 2020, tal motivo seria considerado suficiente para compensar as futuras perdas de arrecadação do ICMS oriundas da presente LC. É de tamanho absurdo o discurso utilizado pela União em sua justificativa que surgem indagações de que a Federação se estilhaçou.

Conforme orienta SCAFF (2022), o que antes era uma guerra fiscal entre os estados federados para atrair empresas e, consequentemente, mais investimentos para seu território, passou a ser uma guerra financeira entre a União e os estados, com reflexos nos municípios, com os maiores prejuízos de responsabilidade dos entes de menor poderio, que perderam parte de sua arrecadação, sem qualquer compensação de recursos, reflexo esse que não há como não ser caracterizado na então reforma tributária promulgada no congresso nacional.

Dito isso, além das lesões aos dispositivos Constitucionais de divisão de competências, devido processo legal, pacto federativo e outras diversas inconstitucionalidades, também interferiu diretamente na arrecadação orçamentária estadual, tendo em vista que as operações com combustíveis e lubrificantes representam quase 25% (vinte e cinco por cento) da arrecadação total dos estados.

Ademais, não se pode esquecer que, das medidas compensatórias instituídas pela União, não há qualquer análise sobre os impactos ocorridos nos Municípios. Ora, conforme aduz a Constituição Federal de 1988, art. 158, inciso IV, os estados são obrigados a repassar 25% do produto arrecadado de ICMS aos Municípios.

Assim, percebe-se que, diante da diminuição de arrecadação dos estados, os Municípios também sofrerão diversos prejuízos e terão mais dificuldade para a manutenção da sua gestão financeira. Pela leitura da Lei de Responsabilidade Fiscal, não seria necessário medidas de compensação específicas para os Municípios. Todavia, ainda assim é nítido que, no conflito entre entes, os prejuízos maiores sempre serão de ônus dos que menos arrecadam, tendo em vista que grande parte da receita dos Municípios advém das transferências Constitucionais do ICMS.

6. FIXAÇÃO DA ALÍQUOTA MÁXIMA DE 17% SOBRE O ICMS E OS PREJUÍZOS ARRECADATÓRIOS NO ESTADO DO PARÁ

Com a alteração da LC nº 194/2022, a União estabeleceu que, para fins da incidência do ICMS sobre os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo, estes são

considerados bens e serviços essenciais e, por conta disso, as operações incidentes sobre tais insumos não poderão ser superiores às operações que incidem sobre as operações em gerais, conforme o art. 1º e o Art. 18-A do CTN.

Ocorre que, conforme frequentemente foi exposto ao longo deste artigo, as alíquotas relativas ao ICMS nunca foram de competência da União para serem determinadas.

Nesse sentido, mesmo que o Governo Federal afirme que apenas estabeleceu que tais insumos são de natureza essencial, tal argumentação é viciosa, haja vista que, ao dizer que as operações sobre combustíveis, gás natural, energia elétrica, comunicações e transporte coletivo não poderão ser superiores às alíquotas aplicadas nas operações em geral, ela nitidamente estabeleceu uma alíquota máxima de 17%, que é a realidade atual das alíquotas gerais nos estados.

Nesse sentido, por conta de tal limitação, foram gigantes os prejuízos arrecadatários dos estados, inclusive no Estado do Pará, haja vista que as operações sobre combustíveis, energia e comunicação representam cerca de 40% do total do imposto, informação coletada pela Secretaria da Fazenda do Estado do Pará.

Outrossim, para que seja possível vislumbrar o rombo sofrido pelas unidades federativas em razão de tal fixação, é necessário lembrar que o ICMS sempre foi o grande instrumento da política tributária que manteve os cofres estatais cheios.

Conforme informações levantadas, as operações alvo do ICMS geraram para os cofres públicos, no ano de 2022, R\$ 19,9 bilhões, superior em 17,82% quando comparado ao ano imediatamente superior, que registrou R\$ 16,9 bilhões, de acordo com as informações preliminares levantadas pelo Tesouro Estadual (SEFA, 2023). Nesse sentido, é nítida a importância arrecadatária do ICMS no Estado do Pará.

Logo, como era de se prever, os números levantados no primeiro trimestre de 2023 foram assustadoramente menores, haja vista o cenário atual advindo da fixação de alíquota pela LC 192/2022 e 194/2022, dados esses confirmados no último Boletim Mensal de Arrecadação elaborado pela Secretaria de Estado de Fazenda (SEFA, 2023), afirmando que o Pará recolheu R\$ 4,38 bilhões nos primeiros

três meses deste ano, o que representa uma redução real de 7,3% em relação ao mesmo período do ano passado, quando os tributos recolhidos somaram R\$ 4,47 bilhões.

Sob um ponto de vista populista, poderia se pensar apenas em ganhos da população frente à diminuição arrecadatória do estado. Todavia, de modo a tentar manter a linearidade entre as gestões fiscais, a Assembleia Legislativa do Estado do Pará aprovou a proposta de lei estadual apresentada pelo então Governador Helder Barbalho para que a alíquota do ICMS aumentasse para 19% em todos os produtos e serviços, com exceção dos produtos das cestas básicas.

Como justificativa, a Assembleia Legislativa apresentou argumentos análogos a própria ADI 7.191, sustentando que a União dificilmente cumpriria a política compensatória prevista, por apresentar uma previsão genérica de ressarcimento e um plano fiscal sem uma base concreta, mencionando inclusive a emenda constitucional 123/2022 que foi o ato final do desafio de controlar a escalada de preços do diesel, da gasolina e do gás de cozinha.

Assim, percebe-se que, ainda que de maneira imediata os valores dos combustíveis sejam reduzidos no ato de compra pelo consumidor, outras medidas compensatórias são tomadas pela Administração para viabilizar a saúde das contas públicas. Nesse sentido foi a manifestação do deputado Ozório Juvenil, presidente da Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) da Alepa.

A correção de 17% para 19%, da alíquota do ICMS deve-se principalmente ao fato de que o governo federal retirou do Estado quase R\$ 1 bilhão quando teve a diminuição dos tributos sobre os combustíveis. Isso trouxe um impacto ao Pará e aos outros estados da federação de tal forma que era extremamente necessário para o equilíbrio fiscal do estado que aprovássemos o aumento da alíquota. Mas reforçamos que os produtos da cesta básica estão totalmente preservados.

Logo, diante das medidas tomadas pelas unidades da federação frente ao intervencionismo abusivo do Governo Federal, é transparente, mais uma vez, o pensamento de quebra do federalismo, da

autonomia dos entes, da guerra fiscal e da insegurança jurídica do contribuinte.

Outrossim, não se pode esquecer que o ICMS, diante de sua grandeza arrecadatória, tem papel protagonista na manutenção de diversos serviços essenciais à população, como exemplo, a educação. Conforme preceitua a Constituição da República, no art. 212, os estados têm a obrigação de destinar, no mínimo, 25% da sua receita tributária para a promoção e o desenvolvimento da educação em seus territórios.

Dessa forma, sendo o ICMS um dos mecanismos públicos que mais arrecada para os cofres dos estados, a sua brusca diminuição poderá ocasionar o risco de não conseguir dar concretude à referida norma Constitucional, fato esse salientado pela CNN (2023), a qual afirmou que o impacto seria de até R\$ 19,2 bilhões na educação brasileira.

Outrossim, tratando de educação, é impossível não destacar os prejuízos sofridos pelo FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação. Este é um fundo de natureza contábil e de âmbito estadual que obtém recursos provenientes de impostos e das transferências dos Estados, Distrito Federal e Municípios vinculados à educação, conforme o art. 212-A da Carta Magna.

O Fundo foi criado com a finalidade de ser um instrumento de financiamento da educação pública e, independentemente da fonte de origem dos valores que o compõem, todo o recurso gerado é redistribuído para aplicação exclusiva na manutenção e no desenvolvimento da educação básica pública. Ocorre que um dos impostos que faz parte de sua composição é o ICMS, sendo responsável por 20% do seu total gerido.

Art. 212-A. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos a que se refere o caput do art. 212 desta Constituição à manutenção e ao desenvolvimento do ensino na educação básica e à remuneração condigna de seus profissionais, respeitadas as seguintes disposições:

[...]

II - os fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do caput do art. 155, o inciso II do caput do art. 157, os incisos II, III e IV do caput do art. 158 e as alíneas “a” e “b” do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição;

Ademais, conforme o Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal (Comsefaz), os Estados e os Municípios brasileiros são os grandes responsáveis pelas matrículas da Educação Básica, podendo-se dizer em um percentual de 80%, tendo ainda a organização não-governamental TODOS PELA EDUCAÇÃO (2022) calculado em R\$ 19,2 bilhões o impacto da limitação do ICMS no FUNDEB.

Por conta disso, criou-se uma preocupação imensa em relação à capacidade dos estados e dos Municípios em cumprirem com o desejo Constitucional de privilegiar tais recursos à educação, tendo em vista que suas receitas diretas diminuiriam drasticamente do dia para a noite.

Outrossim, o problema não se limita unicamente à educação, de modo que o prejuízo arrecadatário também compromete outras questões, como o Fundo Estadual de Combate e Erradicação à Pobreza, previsto no art. 82 do Ato das Disposições Transitórias da Constituição Federal de 1988, através da Emenda Constitucional 31/2000. A sua instituição possuía prazo de vigência para até o ano de 2010, entretanto foi prorrogado por tempo indeterminado através da Emenda Constitucional n.º 67/2010.

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

Tal instrumento possui objetivo dar concretude aos fundamentos e objetivos da República, previstos no art. 1º, III, e art. 3º, III, e é a principal fonte de custeio de programas sociais para erradicação da pobreza e miséria.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...)

III - a dignidade da pessoa humana;

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

Portanto, sendo o Fundo constituído, principalmente, de um adicional sobre o ICMS arrecadado, existe um grande risco de comprometimento de sua eficácia, o que causaria danos diretos na grande parcela da população paraense que se favorecia dos benefícios oriundos das políticas executadas pelo Fundo.

Em outro plano, outro fundo que ficará prejudicado pela redução arrecadatória dos estados é o Fundo Nacional de Saúde, instituído pelo Decreto nº 64.867, de 24 de julho de 1969. Este realiza a função de gestão dos recursos destinados a financiar as despesas correntes e despesas capital do Ministério da Saúde, bem como dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, integrantes do Sistema Único de Saúde.

Conforme estabelece o art. 198, §1 da Constituição Federal, o sistema único de saúde será financiado, principalmente, com base nos recursos do orçamento da seguridade social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Todavia, o texto Constitucional, diferentemente de como faz sobre a educação, não estabelece, expressamente, o percentual da receita que cada ente deverá vincular à saúde, atribuindo a competência de regular o artigo supracitado e definir os valores mínimos à Lei Complementar nº 141/2012. Esta, em seu art. 6º, determina o valor mínimo de 12% da arrecadação dos estados sobre os impostos de sua competência, entre outros tipos de receita, para ações relativas à saúde.

Porém, assim como já evidenciado, o ICMS representa grande parte da receita auferida pelos estados, sendo o protagonista no âmbito

arrecadatório. Dessa forma, assim como demonstrado no âmbito da educação e no combate à pobreza e à miséria, as ações de promoção à saúde serão imensamente prejudicadas, haja vista que o ente público deverá fazer um verdadeiro ato mirabolante para conseguir entregar as parcelas.

O prejuízo esperado pelo Conselho Nacional de Saúde (CNS), o qual emitiu uma moção de repúdio às diretrizes impostos pela Lei, é de mais de R\$ 11 bilhões em recursos estaduais e municipais voltados para as ações do SUS (FIOCRUZ, 2022).

Diante da manifesta intervenção da União nos cofres públicos estaduais, a União reconheceu parte de sua responsabilidade na perda arrecadatória dos entes públicos e, em março de 2023, firmou acordos com os Governadores para compensar os estados brasileiros, até 2025, a perda de R\$ 26,9 bilhões em receita por conta da redução do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ocorrida desde agosto do ano de 2022 com a edição da edição das Leis Complementares nº 192/22 e 194/22.

O acordo firmado prevê que estados que devem receber o valor de até R\$ 150 milhões de reais receberão 50% do montante em 2023 e 50% em 2024 com recursos do Tesouro Nacional. Diferente destes, os estados que merecem receber entre R\$ 150 e R\$ 500 milhões de reais receberão 1/3 do valor em 2023, e 2/3 em 2024.

Já os estados que mais tiveram prejuízos arrecadatórios e que devam receber valores acima de R\$ 500 milhões de reais, que é o caso do Estado do Pará, 25% dos valores serão entregues em 2023, 50% em 2024 e 25% em 2025. Assim, segundo dados da AGÊNCIA PARÁ (2023), o Governo do Estado do Pará deverá receber o montante total de R\$ 800 milhões de reais, parcelado de R\$ 200 milhões em 2023 e 2025 e R\$ 400 milhões em 2024.

Ocorre que, o prejuízo sofrido pelo Estado do Pará pela arrecadação do ICMS, unicamente no período de agosto e dezembro do ano de 2022, se mostrou nos absurdos R\$ 1,5 bilhão, ou seja, quase o dobro do valor que será repassado pela União na tentativa de corrigir sua postura lesiva e aliviar a gestão financeira dos cofres paraenses por todo o período lesado. Entretanto, assim como pontuado, os valores,

ainda que muito menores ao real prejuízo estatal, serão entregues de forma parcelada a gradativa até o ano de 2025.

Assim, ainda que reconhecida a necessidade de tentar suprir o erro de interferência sobre a política fiscal de entes que não estão sob seu poder decisório, a medida adotada pela União se mostra insuficiente, não só sob uma perspectiva a médio e longo prazo, como também imediatamente, haja vista que, até o ano de 2025, o Estado do Pará continuará com o caixa extremamente reduzido para a manutenção das suas programações orçamentárias, situação que também não mudará com a completa entrega dos valores.

Além disso, conforme informação disponibilizada pela AGÊNCIA DO PARÁ (2023), R\$ 9 bilhões de reais já foram compensados através das liminares concedidas pelo Supremo Tribunal Federal à estados que possuíam débitos judiciais com a União.

Todavia, além de irrisórios tais valores frente aos prejuízos sofridos pelos 26 estados brasileiros, além do Distrito Federal, sem contar com a perda de arrecadação dos Municípios que receberam valores menores pela transferência obrigatória Constitucional de 25% do ICMS, a medida de compensação de débitos utilizada para extinguir determinadas dívidas contraídas com o Governo Federal fere a autonomia dos entes de resolução de conflitos e liberdade de comportamento na sua gestão orçamentária.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da edição da Lei Complementar nº 192/2022 e pelas alterações advindas da Lei Complementar nº 194/2022, percebe-se o tamanho da fragilidade do cenário federalista atual e a quebra de confiança e respeito mútuo entre os entes políticos na administração de suas competências delegadas pela Carta Magna de 1988.

O objetivo do Constituinte Originário em estabelecer, como cláusula pétrea, a forma federativa de Estado se mostra totalmente desrespeitado a partir do momento em que a União adentrou na competência dos entes estaduais para disciplinar sobre as alíquotas do

ICMS incidente nos combustíveis e seus derivados, energia elétrica, comunicações e transporte público.

Não obstante ter se insurgido em atos de competência de entes distintos e independentes, estabeleceu também benefícios fiscais e diminuição de base de cálculo do diesel, o que, nitidamente, representa diminuição da receita tributária direta do ente, sem sequer estabelecer políticas eficazes de compensação pela perda de receita ocasionada, se intrometendo, assim, na gestão orçamentária e financeira dos estados, provocando um problema de caixa imediato para a manutenção das políticas públicas.

Além disso, nota-se que, não somente todo o modelo estruturado e mantenedor do equilíbrio fiscal foi violado, como a coletividade foi enganada por supostos benefícios como: menos gastos no ato de abastecimento de veículos, valor na fatura de energia elétrica mais reduzido, possíveis adequações nos preços das passagens de transporte público etc.

Tal ilusão ocorre pela concessão de ínfimas melhorias imediatas no cotidiano do brasileiro consumidor, porém, sem notar as consequências desastrosas para os milhões de brasileiros de baixa renda, os quais são a maior parcela da população, e que, no final das contas, são os que custeiam todos os prejuízos oriundos de políticas mal planejadas e necessitam da atuação eficiente do Estado.

Conforme ensina SCAFF (2022), a ótica sobre o cenário atual parte de um conflito entre perspectivas micro jurídica e macro jurídica, haja vista que, ainda que uma parcela da população tenha aclamado pelo ato de diminuição dos valores tributáveis pela Administração, a grande parte população brasileira ainda é deficitária e depende das políticas públicas voltadas ao ensino, saúde, segurança pública, entre outras formas de atuação do Estado na construção e proteção do povo.

Além disso, com base na análise das disposições estabelecidas pela Lei Complementar 192/22 e 194/22, percebe-se que todas as consequências financeiras, econômicas e até morais, neste estudo demonstradas, eram de se esperar diante das várias manobras de burla do ordenamento jurídico. Assim, indaga-se até em uma possível utilização destes instrumentos legais como mecanismos de ganho de força política e criação de bases de influência, de modo que, durante

o período eleitoral, é comum observamos políticas públicas voltadas para a obtenção de aprovação popular.

No mais, pode-se dizer que a tentativa do Governo Federal de reduzir a carga tributária sobre os combustíveis poderia ter sido alcançada de diversas outras maneiras, como a própria tentativa de alteração da política de preços adotada pelo Petrobrás, a qual, por mais que acompanhe a tendência do mercado internacional, é levado em consideração o aspecto administrativo e societário da empresa, a exemplos da distribuição altíssimos dividendos aos seus acionistas.

Dessa maneira, presentes diversas inconstitucionalidades nos corpos da Lei Complementar 192/22 e 194/22, bem os prejuízos a médio e longo prazo causados à coletividade pela necessidade de usufruir de programas de educação, saúde, segurança públicas e políticas assistencialistas de modo geral, conclui-se, neste trabalho, pela importância do planejamento estratégico de toda e qualquer política pública, de modo a evitar os reflexos negativos à população.

REFERÊNCIAS

AGENCIA PARÁ. **Pará deve receber cerca de 800 milhões em compensação por perdas do ICMS de Combustíveis.** Disponível em: <<https://agenciapara.com.br/noticia/42047/para-deve-receber-cerca-de-r-800-milhoes-em-compensacao-por-perdas-do-icms-de-combustiveis>>. Acesso em 27 de maio de 2023.

ASSEMBLEIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARÁ. **Alepa aprova PL que reajusta alíquota de ICMS, mas projeto mantém preço da cesta básica.** Disponível em: <<https://www.alepa.pa.gov.br/noticia/8690/>> Acesso em: 05 de maio de 2023.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em 14 de maio de 2023

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** Brasília: Congresso Nacional. Disponível em <www.planalto.gov.br> Acesso em 15 de maio de 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 24 de 07 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm> Acesso em: 20 de maio de 2023

BRASIL. Lei Complementar nº101 de 04 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: <http://www.planalto.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 20 de maio de 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 192 de 2022. Define os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ainda que as operações se iniciem no exterior; e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp192.htm> Acesso em 14 de abr de 2023

BRASIL. Lei Complementar nº 194 de 2022. Altera a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo, e as Leis Complementares nºs 192, de 11 de março de 2022, e 159, de 19 de maio de 2017. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp194.htm> Acesso em 14 de abr de 2023

CAVALHEIRO LIMA, Maria Cecília. Isenção sobre o ICMS. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/01/Maria-Cec%C3%ADlia-Cavalheiro-Lima-Isen%C3%A7%C3%A3o-de-tributos-estaduais-e-municipais-concedida-pela-uni%C3%A3o-atrav%C3%A9s-de-tratados-internacionais.-A-posi%C3%A7%C3%A3o-do-Supremo-Tribunal-Federal-sobre.pdf>> Acesso em: 20 mai 2023.

CNN. Com nova lei sobre ICMS fundeb pode perder R\$192 bilhões. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/economia/com-nova-lei-sobre-icms-fundeb-pode-perder-r-192-bilhoes/>> Acesso em 13 de abri de 2023

CONASS. Aplicação de Recursos em Ações e Serviços de Saúde. Disponível em: <<https://www.conass.org.br/guiainformacao/aplicacao-de-recursos-em-aco-es-e-servicos-de-saude/>> Acesso em 13 de abr de 2023.

FIOCRUZ. Veto à Lei que reduz ICMS pode tirar recursos da saúde e da educação. Disponível em: <<https://www.epsvj.fiocruz.br/noticias/reportagem/veto-a-lei-que-reduz-icms-pode-tirar-recursos-da-saude-e-da-educacao>>. Acesso em 04 de maio de 2023.

O LIBERAL. Pará tem queda na Arrecadação de ICMS no primeiro semestre. Disponível em: <<https://www.oliberal.com/economia/para-tem-queda-na-arrecadacao-de-icms-no-primeiro-trimestre-1.676524>> Acesso em 15 de maio de 2023

PETROBRAS. Adotamos nova política de preços de diesel e gasolina. Disponível em: <<https://petrobras.com.br/fatos-e-dados/adotamos-nova-politica-de-precos-de-diesel-e-gasolina.htm>> Acesso em 14 de abril de 2023.

PORTAL FNS. Sobre o FNS. Disponível em: <<https://portalfns.saude.gov.br/sobre-o-fns/>>. Acesso em 05 de maio de 2023.

RANCIARIO, Elisabete. Fundo Contra a Pobreza. Disponível em: https://www.econeteditora.com.br/boletim_icms/bo-icms-pa/pa-11/boletim-05/icms_pa_fundo_combate_erradicacao_pobreza.php Acesso em 18 de abr de 2023.

SCAFF. Problemática da Redução do ICMS. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2022-jul-11/justica-tributaria-ainda-icms-combustiveis-ou-rir-chorar>> Acesso em 06 de maio de 2023

SECRETARIA DA FAZENDA. Pará amplia o equilíbrio fiscal. Disponível em: <<http://www.sefa.pa.gov.br/noticias/20596-para-amplia-o-equilibrio-fiscal-com-gestao-responsavel#:~:text=A%20arrecada%C3%A7%C3%A3o%20de%20ICMS%2C%20principal,Estado%20da%20Fazenda%20>> Acesso em 03 maio de 2023

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 7191. Relator Ministro GILMAR MENDES. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1727902991>>. Acesso em 29 de março de 2023.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADI 7195. Relator Ministro LUIZ FUX. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6434957>>. Acesso em 29 de março de 2023.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Agr Reg no Agr Inst. 449.469. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1983047>> Acesso em 15 maio de 2023

Todos pela Educação. **Avanços do novo Fundeb correm risco com projeto que altera o ICMS.** Disponível em: <<https://todospelaeducacao.org.br/noticias/nota-avancos-do-novo-fundeb-correm-risco-com-projeto-que-altera-icms/>> Acesso em 12 de maio de 2023

TONETTO FERNANDES, Monica. **ICMS e Guerra Fiscal.** Disponível em: <file:///C:/Users/66666/Downloads/anacleidebatista,+Gerente+da+revista,+361-370.pdf>. Acesso em 19 de abr de 2023.



PRESUNÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: O ISS INDIRETO NA INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA

*Alexandre Coutinho da Silveira*¹

*Luísa Mendes Francês*²

*Tomaz Maneschy Segatto*³

RESUMO

Este artigo busca propor reflexões sobre o uso de presunções e ficções no direito tributário. Precisamente, pretende examinar normas jurídicas editadas por municípios que, na contramão da jurisprudência consolidada do STJ e, de forma enviesada, promovem incidência de ISS sobre a atividade de incorporação imobiliária direta. Para responder ao questionamento lançado, buscou-se inicialmente esclarecer no que consiste a incorporação imobiliária direta para, em seguida, explicar quais técnicas vem sendo utilizadas pelas municipalidades para, sobre ela, fazer incidir o imposto. Em seguida, foi feita uma abordagem sobre as presunções em matéria tributária, quais seus critérios, conceitos e

¹ 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. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8218-7336>.

² Advogada de Silveira, Athias, Soriano de Mello, Bentes, Lobato & Scaff – Advogados. Pós-graduada em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG.

³ Advogado de Silveira, Athias, Soriano de Mello, Bentes, Lobato & Scaff – Advogados. Especialista em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudo Tributários.

limites. Por fim, contrapôs-se a metodologia de tributação utilizada pelos Municípios com as normas legais e constitucionais que regem a matéria, para enfim concluir sobre sua invalidade.

Palavras-chave: Presunções; Direito tributário; Incorporação; ISS (Imposto sobre Serviços).

INTRODUÇÃO

O uso de presunções (e ficções em geral) em matéria tributária é conhecido e debatido. De um lado, não se ignora sua relevância em termos de praticabilidade. De outro, tampouco pode-se desconsiderar que o excesso transgredir normas basilares do Direito Tributário, como a legalidade, a outorga de competências e a isonomia.

Este artigo busca, então, lançar olhar sobre tal situação, mas de uma perspectiva concreta, como convém a uma edição com propósito de reunir textos de interesse da advocacia em matéria tributária.

Mais especificamente, quer-se testar a validade de fenômeno que vem sendo observado em normas municipais Brasil afora: de criar presunções dirigidas à atividade de incorporação imobiliária que permitam atingir, pelo ISS, aquele setor da economia apesar da já consolidada posição dos Tribunais no sentido de que a incorporação imobiliária direta, por não configurar *serviço*, não pode ser atingida pelo tributo que tem sua competência outorgada no artigo 156, III, da CF/88.

A racionalidade dessas normas é simples: indicar que não é tributada a atividade de incorporação; mas que são tributados os serviços (presumidamente) contratados pela pessoa jurídica incorporadora, a partir do valor (presumido) dos serviços tomados e da modificação (necessária, para atingir a pessoa incorporadora) da sujeição passiva.

Assim sendo, o artigo (i) apresentará, de forma geral, como estão construídas essas presunções e normas de tributação; (ii) buscará fundamentos na lei, doutrina e jurisprudência sobre o uso das ficções e presunções em matéria tributária; para finalmente (iii) aplicar as lições extraídas às normas de presunção que pretendem autorizar

a incidência do ISS especialmente sobre as empresas que exercem atividade de incorporação imobiliária direta.

Ao final, quer-se concluir, a partir dos fundamentos colocados, respondendo: são válidas essas normas presuntivas?

1. NÃO INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA DIRETA

O instituto da incorporação imobiliária está estabelecido na Lei 4.591/1964, podendo assumir três formas: por empreitada (artigos 55 e 57), por administração (artigos 58 e 62) e por conta e risco do incorporador (artigos 41 e 43). Nos dois primeiros regimes há uma divisão clara entre quem presta o serviço e quem é o tomador desse serviço, enquadrando-se no item 32 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003; não se pode dizer o mesmo em relação ao que comumente se chama de incorporação direta (por conta e risco do incorporador). A lista de serviços passíveis de tributação pelo ISSQN da Lei Complementar nº 116/2003 é taxativa, exaustiva e não comporta analogia, sob pena de violação aos artigos 108, §1º e 110 do CTN. Não há nela previsão de incidência do tributo sobre a incorporação por conta e risco do incorporador, ou serviço a ele congêneres ao aqui discutido.

Isso porque, na incorporação direta, o incorporador adquire terreno em nome próprio e assume os custos necessários para a conclusão do empreendimento. Não existe bilateralidade entre tomador e prestador de serviço. Em verdade, trata-se de “serviço prestado a si próprio” e não sob contratação de terceiros, o que descaracteriza o fato gerador do ISS.

É, portanto, impossível a exigência do ISS na atividade de incorporação imobiliária direta. Sobre o tema, Kiyoshi Harada (2014, p. 295) entende que:

Na prática, é comum deparar-se com a exigência de ISS sobre os serviços de construção civil executados pelo proprietário do terreno por conta própria. O fato de a

incorporadora, dona do terreno onde é erigida a construção do prédio, ser uma pessoa jurídica não tem a menor relevância jurídica.

Essa exigência do fisco municipal revela insuficiência de conhecimento quanto à teoria do fato gerador do Imposto sobre Serviços (...)

O elemento material do fato gerador do ISS é a prestação efetiva do serviço e não o serviço em si que é mero objeto do imposto. Sem que exista uma obrigação de fazer não há que se falar em incidência do ISS. Se é a proprietária do imóvel quem executa a obra de construção civil em terreno de sua propriedade, não existe o objeto a ser tributado, porque não existe a obrigação de fazer. Ninguém presta serviço a si próprio”⁴.

Nas palavras de Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo (2012, p. 214-215):

O cerne da materialidade do ISS não se restringe a “serviço”, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com as diretrizes de direito privado. A obrigação de “fazer” concerne à prestação de uma utilidade ou comodidade a terceiro, de modo personalizado e incidível, configurando-se de modo negativo à obrigação “de dar” (entrega de coisas móveis ou imóveis a terceiros). (...) Entretanto, esta regra não deve ser aplicada no caso de o serviço ser considerado como atividade meio (etapa de operação mercantil ou financeira), sem autonomia da obrigação principal (...). O conceito constitucional de serviço (“prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial”) abrange:

⁴ HARADA, Kiyoshi. ISS: doutrina e prática. 2. ed. reform., rev., e ampl. São Paulo: Atlas, 2014. p. 295.

- a) obrigação de fazer (e nenhuma outra);
- b) serviços submetidos ao regime de direito privado, não incluindo, portanto, o serviço público (porque este, além de sujeito ao regime de direito público, é imune ao imposto, conforme o art. 150, VI, “a” da Constituição);
- b.1) que revelem conteúdo econômico, realizados em caráter negocial – o que afasta, desde logo, aqueles prestados “a si mesmo”, ou em regime familiar ou desinteressadamente (afetivo, caritativo); (...)

A incorporação imobiliária direta, com a construção realizada pelo incorporador em terreno próprio, por sua conta e risco, não implica incidência do ISS, conforme entendimento do STJ: (...)”⁵.

O STJ, no REsp 1166039/RN, de relatoria do Ministro Castro Meira (Segunda Turma, j. 01/06/2010), fixou posição de que “*o alvo desse imposto é atividade humana prestada em favor de terceiros como fim ou objeto; tributa-se o serviço-fim, nunca o serviço-meio, realizado para alcançar determinada finalidade*”. Logo, ao se tributar esse tipo de incorporação, estar-se-ia tributando atividade-meio, o que não é permitido.

Ainda o STJ, no EREsp 884.778/MT, da Primeira Seção, relatado pelo Ministro Mauro Campbell Marques (j. 22/09/2010), afastou dissídio esclarecendo que:

Na construção pelo regime de contratação direta, há um contrato de promessa de compra e venda firmado entre o construtor/incorporador (que é o proprietário do terreno) e o adquirente de cada unidade autônoma. Nessa modalidade, não há prestação de serviço, pois o que se contrata é “a entrega da unidade a prazo e preços certos, determinados ou determináveis” (art. 43 da Lei 4.591/64). Assim, descaracterizada a prestação de serviço, não há falar em incidência de ISS.

⁵ PAULSEN, Leandro. SOARES DE MELO, José Eduardo. Impostos federais, estaduais e municipais. 7. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 214-215.

Esse é o entendimento já pacificado há anos pelo STJ, valendo notar que é oriundo de ambas as Turmas do Tribunal Superior com competência para apreciação de matéria tributária⁶. Dessa forma, o ISS incide sobre os serviços descritos na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, prestados a terceiros, mediante remuneração. No caso de uma incorporação direta, em que a empresa constrói em terreno próprio, com recursos próprios, não há serviço para efeito de incidência do tributo, pelo que deve ser afastada a tributação desta atividade pelo ISS.

⁶ TRIBUTÁRIO. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA. CONSTRUÇÃO FEITA PELO INCORPORADOR EM TERRENO PRÓPRIO. ISS. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A TERCEIRO. 1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, não incide ISS na hipótese de construção feita pelo próprio incorporador, haja vista que, se a construção é realizada por ele próprio, em terreno próprio, não há falar em prestação de serviços a terceiros, mas a si próprio, o que descaracteriza o fato gerador. Precedentes: EREsp 884.778/MT, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 05/10/2010 e REsp 922.956/RN, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 01/07/2010. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no REsp 1295814/MS, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/10/2013, DJe 11/10/2013)

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇO. INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA DIRETA. CONSTRUÇÃO FEITA PELO INCORPORADOR EM TERRENO PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO A TERCEIRO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS NO JULGADO. 1. Não incide ISSQN na hipótese em que a construção é feita pelo próprio incorporador, uma vez que a atuação do incorporador é como construtor. 2. Precedentes: EREsp 884.778/MT, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 5.10.2010; REsp 1.263.039/RN, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 19.9.2011; REsp 922.956/RN, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 1º.7.2010; REsp 1.166.039/RN, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 11.6.2010. 3. O embargante, inconformado, busca com a oposição destes embargos declaratórios ver reexaminada e decidida a controvérsia de acordo com sua tese. Todavia, não é possível dar efeitos infringentes aos aclaratórios sem a demonstração de qualquer vício ou teratologia. Embargos de declaração rejeitados. (EDel no AgRg no REsp 935.323/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/11/2011, DJe 25/11/2011)

Acontece que, na prática, é comum ver que alguns Municípios tentam driblar essa regra. Criam ficções normativas para atingir a atividade, ainda que indicando que as incorporações não são tributadas, mas sim *os serviços tomados pelo incorporador*. Parece-nos que estas normas merecem maior atenção.

2. NORMAS DE PRESUNÇÃO DIRECIONADAS À TRIBUTAÇÃO DAS INCORPORADORAS PELO ISS

Conforme contexto indicado, há Municípios que têm se utilizado de estratégia de *criação de presunções*. Embora não afirmem expressamente que as incorporações imobiliárias estão sendo tributadas, criam regras que, ao fim, atingem essa atividade.

Em linhas gerais, esses Municípios seguem uma lógica, que pode ser assim resumida:

Passo 1: editam normas (geralmente infralegais) que preveem que a atividade de incorporação demanda um percentual de gastos com subcontratação de serviços.

Passo 2: criam a presunção de que, caso estes gastos não sejam provados (de acordo com seu padrão probatório), pode-se concluir que o incorporador contratou serviços de terceiros; que esses serviços são tributados pelo ISS; e que o tributo não foi recolhido.

Passo 3: se valem de norma de solidariedade para afirmar que o incorporador, por ter contratado serviços que não vieram a ser tributados, torna-se sujeito passivo da obrigação.

Passo 4: promovem a cobrança do tributo contra o incorporador tendo uma base também presumida.

Em resumo, a tributação cuja validade se analisa promove:

- 1) Presunção de ocorrência de fato gerador de tributo (de que houve uma prestação de serviço que não está registrada em Nota Fiscal ou em qualquer outra prova concreta);
- 2) Presunção de base de cálculo relacionada a esse fato gerador presumido (novamente sem amparo fático objetivo);

- 3) Uso de aferição indireta;
- 4) Promoção de hipótese de responsabilidade tributária diversa daquelas do CTN.

Identificadas as normas, quer-se avaliar se são válidas ou não.

3. PRESUNÇÕES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Inicie-se recordando uma premissa que servirá para demonstrar a (in)validade de diversos aspectos da tributação ora analisada: em matéria tributária, as presunções têm incisivas limitações formais e materiais.

Essas limitações decorrem das próprias normas fundantes do poder de tributar: a competência tributária é outorgada aos entes públicos, ocasião na qual a Constituição Federal lhes entrega o poder de instituir e cobrar tributos sobre aquelas materialidades especificadas (renda, circulação de mercadoria, prestação de serviço, etc.). Sendo assim, a própria competência tributária já é um freio ao uso de presunções que alarguem os conceitos contidos na outorga (por exemplo, presumindo que a conduta X será considerada como *aferir renda*, ainda que não o seja). Por isso mesmo, o artigo 110 do CTN dispõe que os conceitos utilizados na norma de competência não podem ter alteradas sua definição, conteúdo ou alcance⁷.

Por sua vez, é sabido que o Direito Tributário se submete à ideia de legalidade estrita ou reserva legal – conforme os artigos 150, I, da CF/88 e 97 do CTN⁸. A legalidade tributária deriva diretamente

⁷ Art. 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.

⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

da democracia e do ideal político de participação e representação popular, que são aumentados em matéria tributária como forma de evitar imposições fiscais externas e abruptas, exigindo que o povo, por sua representação legislativa, consinta com a exigência – como coloca a sempre citada frase, *não existe tributação sem representação*. Se apenas a Lei pode autorizar a tributação, é esperado que, como muito bem afirma o artigo 108, §1º, do CTN⁹, seja vedado o uso da *analogia* para exigência fiscal, uma vez que a *analogia* importa em, por meio de ficção, fazer com que a Lei atinja situação *que não está prevista na norma*, mas que se assemelha a outra situação, esta sim regularmente sujeita à subsunção.

O cerne da norma é claro: apenas a Lei pode criar tributo, exercendo a competência tributária; e, como correlação necessária, apenas a Lei pode estabelecer a sanção tributária. Apenas a Lei pode estabelecer as características da exação tributária, deitando os contornos da hipótese de incidência em todos seus aspectos¹⁰.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 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.

⁹ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: (...) § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

¹⁰ Assim coloca o Min. Barroso, em voto de sua lavra perante o STF: “O conteúdo da legalidade tributária consiste em reservar à lei em sentido estrito os critérios constantes da regra-matriz de incidência, os quais se

No dizer de Ives Gandra da Silva Martins (1981, p. 351), a lei “é a única geradora de obrigações e a única garantia do sujeito passivo da relação tributária”¹¹. No mesmo texto, deixa ainda mais evidente qual o veículo necessário para existência da obrigação tributária: “Somente a lei. Nada mais do que a lei. Apenas a lei. Exclusivamente a lei tem esta função”¹².

O nascimento da obrigação tributária depende, pois, de no mínimo a ocorrência de dois elementos – como deixa claro o artigo 114 do CTN¹³: (1) a previsão normativa suficiente e (2) a verificação fática do evento – o *fato* gerador. Não há tributação sem lei que assim preveja. Não há tributação sem ocorrência verificável do *fato* impositivo.

Nessa toada, o lançamento descrito no artigo 142 do CTN¹⁴ demanda, sobretudo, que seja provada a ocorrência do fato gerador, antes de constituído o crédito tributário.

Assim, Schoueri (1997, p. 85-86) explica que as presunções são insuficientes para sustentar a cobrança tributária, especialmente

reportam à materialidade, espaço, tempo, sujeição passiva e ativa, alíquota e base de cálculo. Trata-se dos componentes estruturais da norma impositiva, integrantes do conceito analítico de obrigação tributária. A definição dos produtos sujeitos à incidência do imposto é uma decisão política, excluída da reserva legal e conferida ao Poder Executivo por força do viés predominantemente extrafiscal do imposto” (RE 628848 ED, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 19/08/2014).

¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da legalidade no direito tributário brasileiro. In: Caderno de pesquisas tributárias nº 06: princípio da legalidade. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1981. P. 351.

¹² Idem, p. 357.

¹³ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

¹⁴ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento 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.

se permitem a exigência tributária desamparada de prova concreta e conclusiva sobre a ocorrência (real, efetiva) do fato gerador:

Identificada a ocorrência de uma presunção simples, ter-se-á por não provado o fato alegado. Se a prova de sua ocorrência cabia ao fisco (e nem sempre é esse o caso em autos de infração), então a presunção, por parte do aplicador da lei, revela uma inversão do ônus da prova contrária à lei e, por isso, deve ser afastada se dá por insatisfeito o dever da autoridade fiscal, não se podendo considerar sustentada a pretensão fiscal. A razão porque não cabe o emprego de presunções simples em lugar das provas é imediata: estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatória para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador da lei substitua a prova é conceber a possibilidade – ainda que remota diante da altíssima probabilidade que motivou a ação fiscal – de que se possa exigir um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador. Outra não vem sendo a posição do Poder Judiciário. (...) Em conclusão, verifica-se que quando o fisco pretende fazer valer sua pretensão tributária, apontando a ocorrência do fato gerador do tributo, é seu ônus a prova em questão. Embora se admita, em direito tributário, a prova por indício, com ela não se confundem as presunções simples, baseadas em mero raciocínio de probabilidade ou experiência, já que estas não se conciliam com o princípio da legalidade”¹⁵.

Ricardo Mariz de Oliveira (2011, p. 668) esclarece sobre o papel das presunções e ficções no ordenamento tributário. Coloca que:

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Presunções simples e indícios no Processo Administrativo Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Processo Administrativo Fiscal – 2º vol. São Paulo: Dialética, 1997. Disponível em <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Presunc%CC%A7o%CC%83es-Simples-e-Indi%CC%81cios-no-Procedimento-Adm.-Fiscal.pdf>. Acesso em 29/08/2023.

Sendo assim, quem interpreta a lei meramente em tese, ou quem a aplica efetivamente em concreto, não pode fugir da norma legislada e do fato real, como ele é (na simples interpretação em abstrato) e como ele estiver devidamente comprovado (na aplicação em concreto). Vale dizer, o intérprete ou aplicador da lei não trabalha com ficção de uma realidade inexistente onde não haja ficção prevista em lei, tanto quanto não pode insurgir-se contra a norma válida, por entendê-la de algum modo inconveniente ou pior do que outra não editada pelo Poder Legislativo. (...) Mas a norma que cria a ficção deve guardar reverência ao ‘due substantive process of law’, ou seja, principalmente, a normatização da ficção deve ser razoável e proporcional, vale dizer, necessária, lógica e racional perante a realidade social e o bem comum perseguido, o qual deve estar imanente em qualquer norma jurídica. Todavia, especificamente em direito tributário, a norma criadora da ficção subordina-se a outros limites particulares, derivados da própria competência para tributar, que for detida pelo ente público cujo poder legislativo pretende instituí-la; (...) Já aí temos barreiras indevassáveis pelo legislador ordinário, é claro, inclusive através do artifício da instituição de ficções que, deturpando a realidade necessariamente contida na atribuição constitucional de competência tributária, simplesmente a trespassaria por meio de uma ficção criadora de uma realidade meramente ilusória e diversa da prescrita no altiplano constitucional”. (...) Neste sentido, não são válidas meras presunções da ocorrência do fato imponível, por intuição pessoal da autoridade administrativa ou do órgão julgador. Mesmo quando haja uma presunção jurídica, o fato em que ela se embasa, para declarar ocorrido o fato imponível, deve ser cabalmente provado pela autoridade lançadora, e deve ser aferido pelas autoridades julgadoras segundo as provas trazidas aos autos. Quer dizer, o fato imponível não pode ser meramente suposto, sem prova suficiente do fato segundo o qual a lei entende que ele tenha ocorrido”¹⁶.

¹⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Presunções, indícios, ficções. Texto para o XXV Congresso Brasileiro de Direito Tributário do Instituto Geraldo Ataliba e do

Dessa forma, o uso de presunções encontra barreiras formais (previsão em lei de todos os seus aspectos; total impossibilidade de presunção oriunda do aplicador ou do intérprete) e materiais – vedação de uso que contrarie a competência tributária; impossibilidade de presunção do fato gerador; vedação de presunção que importe em fato a respeito do qual não existam elementos probatórios mínimos; compatibilidade lógica entre o fato conhecido e o fato desconhecido; necessidade de que a presunção seja lógica, racional, proporcional e razoável.

Por isso mesmo, há de se notar a abalizada lição de Ferragut (2005, p. 161):

É inconstitucional a utilização das ficções jurídicas em Direito Tributário, especificamente no que tange à criação de

IDEPE, publicado no livro “Direito Tributário Contemporâneo – Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba”, coordenação Aires Fernandino Barreto, 2011, Malheiros Editores, p. 668. Disponível em <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/03/NArt.05-2011.pdf>. Acesso em 29/08/2023. Coloca ainda: “não há a mínima possibilidade de o intérprete ou o aplicador da lei afastar-se da realidade mediante uma ficção formada na sua imaginação, isto é, introduzindo no seu raciocínio uma ficção não prevista em lei. Afinal, o processo hermenêutico é um processo dedutivo, que identifica o fato e o subsume à norma, aquele colocado como pressuposto fático no descriptor (ou antecedente) da norma aplicável (premissa maior de um silogismo lógico) e esta como a regra jurídica contida no prescriptor (ou consequente) dessa norma (a premissa menor)” (...) “Realmente, as presunções legais são regras que dizem que algo não provado materialmente, mas cuja existência seja logicamente possível, se comprovado outro fato, devem ser admitidas por uma questão de praticidade da aplicação do direito, mas desde que haja compatibilidade lógica entre o fato conhecido e o fato desconhecido, no sentido do efeito que este produz. Neste caso, tratando-se de norma tributária, cabe ao aplicador da lei – a autoridade administrativa ao efetuar o lançamento jurídico – provar apenas a existência do fato presuntivo (segundo a norma legal) da ocorrência do fato jurídico relevante para que a obrigação jurídica seja declarada nascida”; (...) “O CTN está atento a isto, ao determinar, como parte indissociável da atividade administrativa de lançamento do crédito tributário, a primacial obrigação da autoridade lançadora provar a ocorrência do fato imponible segundo a hipótese de incidência prescrita pela lei”.

obrigações tributárias, já que na ficção jurídica considera-se como verdadeiro aquilo que, da perspectiva fenomênica, é falso, ou seja, tem-se como fato jurídico tributário um fato que, diante da realidade fática e jurídica comprovada.¹⁷

Já Carlos Renato Cunha (2016, p. 106), após longa investigação, conclui:

Entendemos, desse modo, que as ficções tributárias serão válidas no direito tributário pátrio se contrapostas à Estrita Legalidade Tributária, se observados os seguintes requisitos:

- a) que sejam previstas em lei (o que pode parecer redundante, mas, como já anotado no presente trabalho, Vieira nos recorda que muitas vezes é necessário ressaltar o óbvio);
- b) na compostura da norma jurídica de incidência tributária, a ficção não crie impertinência entre o consequente e o antecedente normativo, ou, se lei ordinária, entre sua previsão e a norma geral em matéria tributária, em face da tipicidade cerrada;
- c) do mesmo modo, não lesione a detida distribuição de competência tributária levada a efeito na Carta Maior¹⁸.

A mais relevante (e diretamente aplicável à situação dos autos) lição ao caso, contudo, vem da doutrina tradicional de Ulhôa Canto (1984, p.11):

Isto posto, parece-me que se deve concluir que o legislador não pode, mediante o emprego de ficções ou presunções, expedir normas que ele não poderia formular de modo direto. Ora, se ele não pode expedir leis que desobedeçam prescrições constitucionais e/ou de leis complementares, é

¹⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 161.

¹⁸ CUNHA, Carlos Renato. Legalidade, presunções e ficções tributárias: do mito à mentira jurídica. In: Revista Direito Tributário Atual n° 36. São Paulo, 2016, p. 106.

claro que não o pode mediante ficções. O legislador tributário pode, entretanto, recorrer às ficções e às presunções, sempre que a verdade legal por esse meio declarada não esteja, expressa ou implicitamente, em desacordo com a verdade legal enunciada pela norma superior¹⁹.

É esta a hipótese em análise. Parece-nos que as ficções e presunções ora debatidas foram lançadas em ordenamentos municipais (especialmente por normas infralegais) com o propósito claro de atingir uma pretensão, já tentada no passado, e que foi obstada pelo Poder Judiciário: a de fazer incidir ISS sobre a atividade de incorporação imobiliária direta.

Em resumo:

- 1) A outorga constitucional de competência limita o exercício do poder tributário, vedando que se utilizem presunções para atingir hipóteses estranhas àquela outorga;
 - a. Os conceitos utilizados na outorga de competências não podem ser manipulados por ficções (CTN, artigo 110);
- 2) A *estrita* legalidade tributária exige que todos os elementos da tributação estejam previstos em Lei;

¹⁹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. “Presunções no Direito Tributário”. Presunções no Direito Tributário. Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 9. São Paulo: CEEU e Resenha Tributária, 1984, p. 11.

De forma semelhante, Schoueri: “Trazendo o raciocínio para o Direito Tributário, tem-se que o instituto da ficção jurídica nada mais é do que urna forma de ‘emprestar’ o consequente de urna norma jurídica a um antecedente distinto daquele que imediatamente lhe corresponde. Pode a ficção jurídica, assim, vir a atribuir a um antecedente diverso da hipótese tributária original o mesmo consequente, i.e., a mesma obrigação tributária, contanto que tal antecedente esteja dentro da esfera de competência cio ente tributante, bem como siga todos os outros requisitos legais para que possa gerar exatamente aquela obrigação” (Presunções jurídicas, Arm’s Lenght e o conceito de custo para fins de preços de transferência. In: Revista Direito Tributário Atual, nº 31. São Paulo, 2014. Disponível em: <https://schoueri.com.br/en/wp-content/uploads/2020/10/LES-Presunc%CC%A7o%CC%83es-Juri%CC%81dicas-Arms-Lenght.pdf>. Acesso em 30/08/2023).

- a. Especialmente, o surgimento da relação jurídica tributária, pelo fato gerador, depende de Lei (CTN, artigos 97 e 110; CF, artigo 150, I);
 - b. Impossível que a analogia (fazer com que a tributação incida sobre A por sua semelhança com B, quando a Lei autoriza apenas a tributação de B) fundamente cobrança tributária (CTN, artigo 108, §1º);
 - c. O lançamento demanda prova da ocorrência do fato gerador (CTN, artigo 142);
- 3) As presunções e ficções podem ser utilizadas no ordenamento jurídico e até mesmo na legislação tributária. Mas:
- a. É impossível que as presunções ou ficções transbordem da competência tributária;
 - b. É impossível que se presuma a ocorrência de fato gerador;
 - c. É inconstitucional a utilização das ficções em Direito Tributário no que tange à criação de obrigações tributárias;
 - d. É impossível que presunções ou ficções admitam exigência tributária desamparada de prova concreta sobre a ocorrência do fato gerador;
 - e. O aplicador da norma não pode fugir da norma legislada e do fato real, existente e comprovado;
 - f. O uso das presunções e ficções, quando admitido, demanda compatibilidade lógica entre o fato conhecido e o fato desconhecido, além de observância de razoabilidade e proporcionalidade;
 - g. É vedado ao legislador que, mediante o emprego de ficções ou presunções, edite normas que ele não poderia formular de modo direto (como a incidência do ISS sobre a atividade de incorporação imobiliária).

Não se deixe de mencionar, ao fim, que o estabelecimento de ficções tributárias se relaciona com conduta autoritária da Administração Tributária, que pretende impor sua vontade ainda que não disponha dos meios fáticos e/ou probatórios de fazer com que

sua pretensão esteja adequada à Lei. O já saudoso Professor Hugo de Brito Machado colocou (2003, p. 272):

O desconhecimento da teoria da prova, ou a ideologia autoritária, tem levado alguns a afirmarem que no processo administrativo fiscal o ônus da prova é do contribuinte. Isso não é, nem poderia ser correto em um estado de Direito democrático. O ônus da prova no processo administrativo fiscal é regulado pelos princípios fundamentais da teoria da prova, expressos, aliás, pelo Código de Processo Civil, cujas normas são aplicáveis ao processo administrativo fiscal. No processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele, portanto, incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador²⁰.

É relevante, portanto, que sejam observados os limites do uso de presunções para, enfim, gerar tributação.

4. VALIDADE DAS NORMAS PRESUNTIVAS EM DEBATE

4.1. Ficções jurídicas e legalidade

Uma conclusão unânime dos comentadores (alguns acima reunidos) sobre as ficções e presunções em matéria tributária é a de que se deve exigir adequação formal, ou seja: apenas e tão somente a lei, em sentido estrito, pode criar essas ficções e efetivamente deitar os aspectos centrais da tributação.

Esta conclusão não surpreende: trata-se de mera aplicação do conhecido princípio da reserva legal tributária, que exige lei para a fixação de toda e qualquer exigência tributária – seja para sua criação/extinção, seja para sua majoração/redução, seja ainda para fixação de quaisquer de seus atributos centrais (definição de fato gerador, fixação

²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Mandado de Segurança em Matéria Tributária. Ed. Dialética, São Paulo, 2003, p. 272.

de alíquota ou base de cálculo, indicação de sujeito passivo), conforme o artigo 97 do CTN²¹.

Se dúvida houvesse, é afastada por Florence Haret (2010), para quem as presunções tributárias suscitam “*da mesma forma como qualquer outro tipo, a necessidade de trazer todos os elementos que a caracterizam em sua integridade no exato momento de sua positivação*”²².

²¹ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

²² HARET, Florence Cronemberger. Presunções em direito tributário: teoria e prática. 2010. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. doi:10.11606/T.2.2010.tde-28012011-090558. Acesso em: 30/08/2023. A legalidade tributária, como bem observa a jurista: “voltada para o legislador, e na esfera tributária, entende-se-a como a imposição de que todos os critérios da regra-matriz de incidência devem estar determinados na lei. Assim, deve o enunciado geral e abstrato determinar de modo taxativo (*numerus clausus*) as ocorrências tributáveis, esgotando na norma os dados necessários à identificação do fato jurídico antecedente e/ou consequente. Com isso, não se admitem à autoridade poderes extras para, num segundo momento e em termos discricionários, determinar se alguém deverá ou não pagar tributo em face de uma dada situação (...) Ainda quanto à legalidade material, o aplicador no ato de positivação da norma deve verificar que todos os critérios da regra-matriz se encontram realizados no enunciado factual. Faltando qualquer um dos aspectos essenciais ao tipo, inexistirá exação a ser cobrada. A subsunção do fato à norma deve ser completa, razão pela qual aqui também, para o aplicador, a legalidade é mais do que mera previsão em lei, é total submissão da norma individual e concreta ao tipo da lei e, portanto, é *tipicidade estrita*” – p. 441-444.

A hipótese em debate parece violar o comando.

É que, como colocado, as Leis Municipais que se tem analisado apenas indicam a possibilidade genérica de *aferação indireta* da base, remetendo quaisquer outras disposições às normas infralegais. Essas últimas é que preveem, a partir de critérios como a *área construída*, *padrão da obra* e *custo da obra*, qual seria o valor do *serviço subcontratado* para determinado empreendimento. Ou seja, a norma infralegal cria ficção jurídica, para presumir qual seria o custo total do empreendimento e, ainda, presume que, para aquele tipo de empreendimento (com base na área, padrão de obra, etc.), o incorporador deve ter *subcontratado serviços* sobre uma determinada porcentagem do custo total. Assim, a norma municipal infralegal presume, em verdade, a ocorrência de fato gerador do ISS.

Além da precariedade dos critérios definidos para se chegar no suposto valor do *serviço subcontratado* – que geralmente são abstratos e de difícil constatação –, há uma verdadeira imposição intransponível aos incorporadores. O Município presume o valor supostamente subcontratado e caso o incorporador não comprove que gastou esse valor, é lançado o ISS sobre a diferença.

Colocando em termos da regra-matriz tributária, tem-se que:

- 1) O aspecto material (hipótese de incidência) não está fixado em lei, já que, muitas vezes, apenas normas infralegais indicam a incidência do ISS caso os valores de serviços tomados sejam inferiores ao percentual de presunção;
- 2) O aspecto quantitativo (base de cálculo) não está previsto em lei, já que a formação da base impositiva depende em absoluto das definições quantitativas constantes também de normas infralegais, sendo de todo impossível extrair a base da cobrança a partir da Lei.

Uma vez que os elementos centrais dessa tributação aparentemente viesada e antijurídica não constam da Lei, mas apenas da norma infralegal, é caso de manifesta e imediata violação dos artigos 150, I, da CF/88 e 97 do CTN.

4.2. Presunção de ocorrência de fato gerador e competência tributária

Quer-se, nesse momento, de forma similar mas substancialmente diversa, colocar que a tributação em debate parece também abusiva porque cria, para fins tributários, fatos geradores que não existem no mundo dos fatos – e a respeito dos quais não há indícios quaisquer de existir.

É que, embora discuta-se que a finalidade projetada seja atingir a atividade de incorporação imobiliária direta, essas normas e presunções indicam sentido diverso. Apontam que a incidência se daria sobre serviços *tomados* pelo incorporador de terceiros.

Que serviços são esses? Não se sabe, e nem há preocupação em indicar.

Quando foram prestados/tomados? Não se sabe, e nem há preocupação em indicar.

Qual o valor da prestação? Não se sabe, e nem há preocupação em indicar.

Que provas ou indícios há de que esses serviços foram efetivamente prestados/tomados? Não são exigidas.

Há Notas Fiscais que amparem a existência desses serviços? Não necessariamente.

Há movimentações bancárias que amparem a existência desses serviços? Não necessariamente.

Há provas documentais que amparem a existência desses serviços? Não necessariamente.

Há testemunhas que amparem a existência desses serviços? Não necessariamente.

Há Relatórios de Fiscalização que tenham, de alguma forma, constatado na prática que esses serviços sequer existiram? Não necessariamente.

Eis que não se trata *apenas* da (im)possibilidade de criar presunções e ficções sobre aspectos centrais da imposição tributária. Trata-se de tentativa de, a qualquer custo, criar (inventar, fazer surgir) fatos de realidade para que a incidência fiscal se faça possível. Uma coisa é

conhecer a existência de fato gerador, mas presumir seu valor quando a aferição específica é impossível. Outra coisa, muito diversa, é inventar a existência de serviços prestado/tomados a partir de nenhum dado fático.

Pode a norma tributária inventar fatos geradores? Nos parece que não. É impossível que se presuma a ocorrência de fato gerador. É inconstitucional a utilização das ficções em Direito Tributário no que tange à criação de obrigações tributárias. É impossível que presunções ou ficções admitam exigência tributária desamparada de prova concreta e conclusiva sobre a ocorrência (real, efetiva, no mundo dos fatos) do fato gerador. O aplicador da norma não pode fugir da norma legislada e do fato real, existente e comprovado.

Tampouco no nível operacional isso é válido. O artigo 142 do CTN demanda, no lançamento, *prova da ocorrência do fato gerador*.

E mais: a Constituição Federal outorga competência tributária e limita o poder tributário. A CF/88 outorgou, aos Municípios, o poder de tributar as *prestações de serviços*. Mas a tributação ora comentada pretende atingir algo que não é *prestação de serviço* – e as ficções não podem manipular o conceito de “prestação de serviços” (CTN, artigo 110).

A norma de exercício de competência tributária não pode burlar a competência tributária constitucionalmente estabelecida.

Reitere-se, então: não é prudente aceitar que se presuma a ocorrência de fato gerador (um serviço que foi efetivamente prestado por alguém e tomado por alguém mediante remuneração) sem qualquer fundamento fático de sustento. O que fazem as Municipalidades é pura e simplesmente esticar a competência tributária para, de forma enviesada, cobrar ISS da atividade de incorporação imobiliária. Aplique-se diretamente a já citada passagem de Ulhôa Canto: “*o legislador não pode, mediante o emprego de ficções ou presunções, expedir normas que ele não poderia formular de modo direto*”.

4.3. Alteração de sujeição passiva: além do CTN

Ainda na tentativa de atribuir legitimidade à tributação, os Municípios contam com mais uma heterodoxia da norma fiscal: sustentam

que a tributação se dá sobre as *prestações de serviços* (não identificadas), *por terceiros* (não identificados), ao incorporador. Mas surgiria um problema: se o fato gerador é praticado por esse terceiro (prestador, não identificado), seria ele mesmo o sujeito passivo/contribuinte do tributo.

Criam, então, hipótese de responsabilidade tributária, na modalidade de *solidariedade*, ao incorporador. Trata-se de hipótese de solidariedade não prevista no CTN²³.

Como coloca com clareza o STF (ADI 6284): “*É inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional*”. O precedente foi firmado considerando que “*para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, não havendo a responsabilização pelo mero inadimplemento de obrigação tributária*”.

Esse julgado reforça o que já havia sido firmado pelo STF no Tema 13 (REExt 562.276), onde considerou-se que *a legislação ordinária somente poderia dispor sobre a responsabilidade solidária dos sócios de empresa pelos débitos tributários caso fossem observadas as normas gerais previstas no Código Tributário Nacional, sob pena de invadir-se a esfera reservada à lei complementar*. Mais: esse paradigma coloca que o artigo 124, II, do CTN “*não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores (...) pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente*”²⁴.

²³ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

²⁴ DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA

CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a *contrario sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular

4.4. Arbitramento: além do CTN

A tributação levada a efeito pelos entes demanda a existência de “*aferição indireta*”.

Ocorre que a *aferição indireta* não é e nem nunca pode fundamentar a tributação ordinária. A regra geral é de *aferição direta*: são verificadas as informações concretas, diretas, de realidade, do fato econômico tributável. Estas informações darão base para *aferir* a matéria tributável, permitindo calcular o tributo devido (CTN, artigo 142).

Excepcionalmente, há hipóteses em que se permite que as informações de realidade (diretas) cedam lugar a informações fictas/presumidas, indiretas, extraídas de outros elementos que permitam chegar o mais perto possível da realidade. Essas hipóteses estão exaustivamente contidas no artigo 148 do CTN²⁵.

à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442)

²⁵ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fê as declarações ou os

Eis que os critérios estão deitados no CTN. Por exemplo, exige-se necessidade de prévio processo administrativo e que sejam omissas ou não mereçam fé as informações e documentos fiscais apresentados.

Decorre do segundo critério que o arbitramento pode ser tolerado apenas e tão somente quando os documentos fiscais se revelaram *imprestáveis*, sendo impossível que a Fiscalização alcance os dados de realidade. Afinal, nas palavras de Luciano Amaro (2006, p. 370), arbitramento é “*técnica de descoberta da verdade material e não critério discricionário utilizável segundo o alvedrio da autoridade*”²⁶.

Não se trata de sanção, mas de *aferição*. Então, é dever da Administração Tributária buscar sempre o valor *real* da operação ou, em sua ausência (não é o caso dos autos), o mais próximo possível. Assim é que a jurisprudência pacífica afirma que:

(...) 2. O arbitramento não constitui uma modalidade de lançamento, mas uma técnica, um critério substitutivo que a legislação permite, excepcionalmente, quando o contribuinte não cumpre com seus deveres de manter a contabilidade em ordem e em dia e de apresentar as declarações obrigatórias por lei. Não tem, em atenção ao princípio da verdade material, qualquer caráter punitivo, apenas sendo justificado quando, em razão do não-exercício ou exercício deficiente do dever de colaboração do contribuinte, impossível a análise da prova direta da base de cálculo do tributo (escrituração regular). O fisco deve buscar sempre aproximar-se da realidade econômica da matéria tributável, valendo-se dos meios de pesquisa ao seu alcance. Somente quando restarem eliminadas todas as possibilidades de descoberta direta da base real do tributo, legitima-se a desclassificação da escrituração oferecida pelo contribuinte e, de conseqüência, o arbitramento. (...) A norma do artigo

esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

²⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 12ª edição, São Paulo: Saraiva, 2006. p. 370.

148 do CTN tem o escopo de aproximar os valores arbitrados o máximo possível da verdadeira base de cálculo do tributo, na medida em que o direito ao contraditório limita a discricionariedade da autoridade fiscal. Firma-se uma presunção relativa quanto à tributação com base no arbitramento, porquanto o contribuinte sempre poderá fazer, como na hipótese o fez, prova em contrário, demonstrando a possibilidade de apuração da verdadeira base de cálculo do tributo. (...) (AC 200772000003427, JOEL ILAN PACIORNIK, TRF4 – PRIMEIRA TURMA, 15/04/2008)

Fabiana Del Padre Tomé (2014, p. 212) nos recorda que o arbitramento da base pode se dar apenas diante da “*completa impossibilidade de mensurar-se o fato jurídico tributário*”; que “*só deve ser adotado em casos extremos, quando houver impossibilidade de, mediante investigação dos documentos do contribuinte, identificar os negócios por ele praticados*”. Então, para que o arbitramento seja aceito, “*necessária é a demonstração de que, a despeito de solicitadas, o contribuinte deixou de prestar declarações ou esclarecimentos*”²⁷.

E coloca ainda João Bianco (2016, p. 1503):

O arbitramento feito de ofício é o recurso da fiscalização da Receita Federal quando se vê impossibilitada de aceitar ou de apurar o lucro real da pessoa jurídica. Por isso, o Conselho de Contribuintes, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tem reiteradamente decidido que essa modalidade de tributação é excepcional e deve ser aplicada somente quando esgotadas, de fato, as possibilidades de apuração do lucro real da pessoa jurídica²⁸.

²⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Base de cálculo do IRPJ e da CSLL: obrigatoriedade do arbitramento do lucro nos casos de desconsideração da escrita contábil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. Doutrinas essenciais – Direito Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

²⁸ BIANCO, João Francisco (Coord.). Regulamento do imposto de renda 1999, volume I: anotado e comentado. 19. ed. atualizada até 30 de abril de 2016. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2016. P. 1503.

É de todo evidente, portanto, que a promoção do arbitramento depende de *ao menos* dois requisitos cumulativos:

- 1) Irregularidade escritural;
- 2) Que esta irregularidade conduza à imprestabilidade da escrituração, isto é, à total impossibilidade de mensurar a base imponible.
 - a. Sendo, *a contrario sensu*, de todo vedado o arbitramento caso os documentos fiscais, ainda que formalmente irregulares, permitam apurar a verdade material, identificando a manifestação de riqueza daquela operação.

Como já colocou o STJ, o arbitramento é “*medida extrema a ser utilizada em prol da fiscalização somente quando não for possível a apuração do lucro real. Caso os documentos colhidos pela fiscalização sejam suficientes para a verificação do lucro real, é com base neste que deverá ser efetuada a autuação, tendo em vista o princípio da verdade real na tributação*” (REsp 1089482/DF, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 16/12/2010, DJe 10/02/2011).

Logo, a *aferição indireta* não é um instrumento qualquer ao alvedrio da Administração Tributária. É instrumento excepcional, utilizável tão somente em situações específicas e pré-determinadas, em que os elementos de realidade se revelem ausentes ou, quando apresentados, tenham razões concretas e suficientes para que a Fiscalização lhes rejeite fê.

No caso em análise, isso não ocorre e tampouco há prévio processo administrativo voltado ao arbitramento, exigido pelo artigo 148. Sequer há levantamento de informações fisco-contábeis (até porque a Fiscalização nada tem a pedir, não tendo conhecimento de qualquer fato gerador concreto que tenha ocorrido).

As normas ora indicadas não têm sido sutis em seu propósito de extrapolar o conteúdo do CTN. Na verdade, transformam a *exceção* em *regra*, já que a tributação ocorre em função do arbitramento.

Por fim, resta uma questão final. Pode o Município promover *aferição indireta* em hipóteses diversas das previstas no artigo 148 do CTN? É claro que não. Há vedação expressa na CF/88, artigo 146,

III, *b*²⁹. Portanto, entende-se que a tributação observada é violadora do ordenamento jurídico pátrio.

4.5. Tributação presumida e lançamento

Como se sabe, o lançamento constitui o crédito tributário, formalizando a existência de uma obrigação, tornando-a líquida e certa, firmando seus critérios centrais e possibilitando a exigência desse dever.

Para isso, o procedimento administrativo deve, *ao menos*:

- 1) Verificar a ocorrência do fato gerador;
- 2) Determinar a matéria tributável;
- 3) Identificar o sujeito passivo.

Nos casos em debate, os respectivos lançamentos não fazem nada disso. Passam a exigir pretensão *crédito tributário* sem que nenhum desses elementos seja observado. Note-se:

- 1) Não se verifica a ocorrência do fato gerador. O fato gerador é uma prestação de serviço. Mas o tributo é exigido sem que se afirme que serviço foi prestado (Construção? Pintura? Encanamento? Serralheria? Publicidade? Corretagem? Hidráulica?). Afinal, qual o fato gerador da pretensa obrigação? Este não é verificado, passando a exigir o ISS sobre uma ideia amorfa e violadora do artigo 142 do CTN;

²⁹ 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;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

- 2) Não se determina a matéria tributável. A base imponible do ISS é o valor da prestação do serviço. Mas no caso dos autos não há indicação de quais fatos geradores teriam ocorrido, de forma que tampouco há indicação de quais seus respectivos valores;
- 3) Não se identificam os sujeitos passivos. O lançamento deve identificar os sujeitos passivos – contribuinte e eventuais responsáveis. No caso dos autos, não há indicação dos contribuintes (prestadores dos serviços supostamente havidos). Ora, se a tributação diz respeito a um *serviço*, o mínimo necessário é identificar quem é seu prestador, contribuinte do tributo. Ainda que fosse válida a solidariedade do tomador, esta solidariedade existe *com alguém* (contribuinte), que nunca é indicado, maculando o ato de lançamento.

4.6. Ficção na formação da base de cálculo

Finalmente, convém uma reflexão subsidiária. É que as presunções e ficções tributárias, para além de todos os limites já acima tratados, devem ser proporcionais, razoáveis, observando elementos de experiência e sempre conectadas ao máximo possível de concretude. E, vista desse aspecto, uma vez mais a tributação em comento falha.

Especialmente, aqui, na formação da base de cálculo. Como mencionado acima, após se valer de diversas presunções para alcançar o *custo da obra*, os Municípios costumam colocar que o valor da base de cálculo do tributo a ser exigido (serviços prestados por terceiros não identificados e tomados pelos incorporadores) corresponderá a um percentual do custo da obra. Esse percentual, contudo, em geral, não tem base nas regras de experiência³⁰ – que costumam indicar que

³⁰ “Se o exemplo evidencia partirem as presunções simples ou ‘do homem’ da experiência da vida, outra não é a conduta esperada do legislador ao fixar, em lei, presunções, as quais devem, igualmente, guardar relação com a experiência prática e a realidade das coisas. Efetivamente, lembra Arruda Alvim que, se as presunções simples são ‘decorrentes do raciocínio comum

60% do custo de uma obra, no mínimo, é decorrente da aquisição de materiais (e estes não são tributados pelo ISS)³¹. A progressão da tecnologia tem feito com que a participação do maquinário tome parcela do custo associado à mão-de-obra.

Não se ignore que o sistema normativo brasileiro, em outra norma, quando pretendeu colocar parâmetros de percentual de Remuneração de Mão de Obra em obras (em relação ao custo da obra), indicou percentual *máximo* de 20%, e mesmo assim sujeito a diversos redutores, de forma a extrair de cada hipótese o mais próximo possível da realidade³².

O percentual eleito pelos Municípios não está fundado em elementos mínimos de concretude, mas costuma ser uma colocação arbitrária. Esse percentual configura ficção irrazoável – no sentido de que não há uma razão (lógica, causa, fundamento) para que tenha sido estipulado nesse patamar, e não em outro. É caso de arbitrariedade³³.

do homem, em considerar verdadeiro um fato, por inferência de outro fato’, as presunções criadas legalmente trazem o mesmo expediente, ‘e por isso o próprio raciocínio está traçado na lei’. Embora uma derive do labor intelectual daquele que aplica o Direito e outra seja fruto do legislador, presunções simples e legais trazem idêntico procedimento, do que se tem a lição de Moacyr Amaral Santos, asseverando que ‘as presunções ou são o resultado do raciocínio ou são estabelecidas pela lei, a qual raciocina pelo homem’”. SCHOUERI, Luís Eduardo. Presunções jurídicas, *arm’s lenght* e o conceito de custo para fins de preços de transferência. In: Direito Tributário Atual nº 31. 2014.

³¹ Por exemplo:

- 1) <https://zanibonicec.com.br/o-que-custa-mais-mao-de-obra-ou-materiais/#:~:text=Em%20via%20de%20regra%2C%20os,vai%20consumir%20o%20restante%2040%25>.
- 2) <https://www.planilhasdeobra.com/qual-e-o-maior-gasto-da-obra-mao-de-obra-ou-materiais/>
- 3) <https://www.financiamentoeconstrucao.com.br/mao-de-obra-ou-materiais-o-que-gasta-mais-na-construcao-de-uma-casa.html>

³² IN RFB 2.021, de 16/04/2021, art. 25, §§ 16 e ss.

³³ “A ausência dessa denotação à realidade transmuta a presunção em modo ficcional de prescrição de conduta e, assim ocorrendo, faz incidir naquele

Não há espaço, na formação dessa base, para uso de elementos concretos e de aplicação manifesta. Ora, se se trata de suscitar os custos de um empreendimento, presumindo a contratação de terceiros, seria necessário, no mínimo, que a Fiscalização Tributária perquirisse a produtividade média do pessoal contratado pela empresa; a quantidade e experiência dos funcionários; a produtividade, quantidade e experiência do corpo administrativo e diretor; a quantidade e qualidade do maquinário próprio das empresas; a evolução dos preços dos materiais de construção, inclusive de sua tributação; os custos financeiros, relacionados ao crédito tomado para viabilizar a obra; os custos tributários incorridos; entre muitos outros.

Mas nenhum desses elementos aparece. Como resultado, se nega espaço para que elementos de concretude, que eventualmente poderiam *tentar* aproximar aquela ficção da realidade, possam ser utilizados.

Tem-se, ao final, que é caso de mácula à *proporcionalidade*, outro limite necessário ao uso de presunções tributárias³⁴.

Pode-se entender a proporcionalidade em duas dimensões: uma, de bloqueio ao arbítrio estatal; e outra, de resguardo, condicionadora da concretização dos diferentes direitos constitucionais³⁵. Com Virgílio Afonso da Silva (2002, p. 38), tem-se que:

todo o regime jurídico atribuído a essa figura, E, sendo ficção, a norma é inaplicável no campo dos tributos, mesmo posta em lei pelo legislador”. HARET, Florence Cronemberger. Presunções em direito tributário: teoria e prática. 2010. Tese. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. p. 541.

³⁴ “Além disso, a presunção precisa atender também o princípio da proporcionalidade. Ao criar uma presunção é importante que estejam presentes a necessidade, adequação e a justa medida requisitos da proporcionalidade ou razoabilidade” (TOGNETTI, Sylvania C. Presunções e ficções legais no Direito Tributário e no Imposto sobre a Renda. Direito Tributário Atual, nº 21. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1571/1062>).

³⁵ Três são os preceitos que estão subjacentes ao postulado da proporcionalidade: a) o da adequação ou da idoneidade; b) o da necessidade ou da exigibilidade; e c) o da proporcionalidade em sentido estrito.

um ato estatal que limita um direito fundamental é somente necessário caso a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido”³⁶.

No caso, a afronta se dá nos diversos aspectos da proporcionalidade. Viola-se a ideia de *adequação*, já que a finalidade buscada pelo ente público (atingir determinados serviços, que teriam sido prestados às incorporadoras, mas não oferecidos à tributação) não se alcança por criar exações contra o tomador, mas apoiando meios adequados de fiscalização. Também assim é violada a noção de *necessidade*, uma vez que o ato coator se vale de restrição máxima a direito fundamental (com uso abusivo da forma tributária, esta já especialmente intrusiva)

Por adequação deve-se perquirir se o meio escolhido contribui para a obtenção do resultado pretendido. Assim, qualquer medida restritiva dos princípios constitucionais – como é exemplo claro a invasão no direito de propriedade (e liberdade) do jurisdicionado – deve ser idônea quanto à finalidade pretendida. Por necessidade ou exigibilidade entende-se que a medida restritiva seja necessária para a implementação de outro princípio constitucional que se entenda mais relevante para dirimir o conflito de interesses colocado. Deve-se sempre optar pela solução menos gravosa quando da adoção de norma restritiva de princípios constitucionais. Sua análise fica mais fácil a partir do caso concreto, quando se poderá visualizar todas as diversas possibilidades de solução do conflito, e optar pela que seja mais adequada e que exija o menor grau possível de restrição de direitos. Portanto, seu viés é essencialmente fático.

A proporcionalidade em sentido estrito trata da análise das possibilidades jurídicas existentes para alcançar a melhor relação meio-fim para aquele conflito – é o núcleo da proporcionalidade, através da exata adequação entre os fins perseguidos e a imposição de ônus para o atingido pela norma. É neste âmbito que se verifica se houve conformidade entre os meios perseguidos e os fins alcançados, de tal modo que tenha havido a solução mais adequada àquele conflito, acarretando a menor onerosidade possível no que tange à violação dos princípios constitucionais.

³⁶ SILVA, Luís Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. Revista dos Tribunais, v. 798. Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 2002. p. 38.

para atingir uma finalidade que poderia ser buscada de outras formas menos danosas (por exemplo, utilizando novos e melhores meios de fiscalização, novas declarações, novos deveres instrumentais, etc.).

CONCLUSÃO

Como se vê, as normas municipais que criam presunções capazes de contornar a não incidência do ISS sobre a atividade de incorporação imobiliária são – se editadas no modelo apresentado acima – juridicamente inválidas.

Quando fundadas em ato infralegal, violam o princípio da estrita legalidade tributária; a conclusão pode ser diferente se o âmbito da presunção estiver previsto em Lei. Quando presumem a ocorrência de fatos geradores inexistentes ou que estão desprovidos de elementos mínimos de conexão com as materialidades previstas na outorga constitucional de competência (atingindo hipóteses que são, efetivamente, distintas das previstas na Constituição), viola essa própria norma de outorga; a conclusão pode ser diferente se a norma contiver elementos capazes de assegurar que apenas a materialidade outorgada será atingida. Quando modificam a sujeição passiva para situações não previstas no CTN, violam o ordenamento jurídico, como atestado pelo STF na ADI 6284 e Tema 13/RG. Quando preveem hipóteses de aferição indireta divorciadas do artigo 148 do CTN, arriscam incorrer em todas as violações acima; a conclusão pode ser diferente se a Lei municipal colocar limites à aferição indireta, que sejam objetivos (não arbitrários), permitam e valorizem o encontro das bases reais (não privilegiando as ficções) e sejam submetidos ao contraditório amplo. Quando promovem a tributação de “serviços” não identificados, mas presumidos de maneiras abstrata, viola a própria noção de lançamento, que exige a indicação precisa da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável e a identificação do sujeito passivo (contribuinte); a conclusão pode ser diferente se a norma for construída de forma a indicar especificamente quais são os serviços atingidos, qual seu valor e quem são os prestadores.

É verdade que, como sugerido acima, outros modelos de normas presuntivas podem ser testados e submetidos à análise jurídica. Nada obstante, este artigo pretende promover reflexão sobre regras deste jaez, podendo ainda abrir espaço para o debate sobre outros tipos de ficções legais em matéria tributária.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 12ª edição, São Paulo: Saraiva, 2006.

BIANCO, João Francisco (Coord.). **Regulamento do imposto de renda 1999**, volume I: anotado e comentado. 19. ed. atualizada até 30 de abril de 2016. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2016.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Presunções no Direito Tributário**. Caderno de Pesquisas Tributárias vol. 9. São Paulo: CEEU e Resenha Tributária, 1984.

CUNHA, Carlos Renato. **Legalidade, presunções e ficções tributárias: do mito à mentira jurídica**. In: Revista Direito Tributário Atual nº 36. São Paulo, 2016.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. reform., rev., e ampl. São Paulo: Atlas, 2014. p. 295.

MACHADO, Hugo de Brito. **Mandado de Segurança em Matéria Tributária**. Ed. Dialética, São Paulo, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O princípio da legalidade no direito tributário brasileiro**. In: Caderno de pesquisas tributárias nº 06: princípio da legalidade. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1981. p. 351.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Presunções, indícios, ficções. **Texto para o XXV Congresso Brasileiro de Direito Tributário do Instituto Geraldo Ataliba e do IDEPE**, publicado no livro “Direito Tributário Contemporâneo – Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba”, coordenação Aires Fernandino Barreto, 2011, Malheiros Editores, p.

668. Disponível em <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/03/NArt.05-2011.pdf>. Acesso em 29/08/2023.

PAULSEN, Leandro. SOARES DE MELO, José Eduardo. Impostos federais, estaduais e municipais. 7. ed. rev. e atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Presunções simples e indícios no Processo Administrativo Fiscal**. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Processo Administrativo Fiscal – 2º vol. São Paulo: Dialética, 1997. Disponível em <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Presunc%CC%A7o%CC%83es-Simples-e-Indi%CC%81cios-no-Procimento-Adm.-Fiscal.pdf>. Acesso em 29/08/2023.

SILVA, Luís Virgílio Afonso da. **O proporcional e o razoável**. Revista dos Tribunais, v. 798. Editora Revista dos Tribunais: São Paulo, 2002. P. 38.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Base de cálculo do IRPJ e da CSLL: obrigatoriedade do arbitramento do lucro nos casos de desconsideração da escrita contábil. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. Doutrinas essenciais – Direito Tributário. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.



A BASE CALCULADA DO IPTU EM BELÉM/ PA APÓS O DECRETO MUNICIPAL Nº 84.739/2016 – PMB: UMA ANÁLISE A PARTIR DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

*Andrew Santos Filgueira*¹

*José Carlos Paes Ribeiro*²

RESUMO

O presente trabalho analisa a alteração ocasionada pelo Decreto Municipal nº 84.739/2016 na apuração da base de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) do Município de Belém/PA. Propõe-se a investigar se a inclusão do Fator de Correção referente ao Valor de Mercado (FcVM) revogou a parte da variável lógica (Vu), que estabelece a influência das condições econômicas do mercado imobiliário no cálculo do valor venal a ser submetido à tributação, da equação estabelecida no Decreto Municipal nº 36.098/99, ou se representaria um elemento adicional a ser considerado. Adota como método de análise o Constructivismo-Lógico Semântico.

1. INTRODUÇÃO

Pode-se afirmar, com base nos artigos 5º, II e 150, I, ambos da Constituição da República (BRASIL, 1988), que a legalidade tributária

¹ Advogado, especialista em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Ensinos Tributários – IBET. Mestre em direito pelo IBET.

² Advogado, pós-graduando em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Ensinos Tributários – IBET.

é o marco jurídico zero da atividade tributária desenvolvida pelas entidades políticas integrantes da federação brasileira naquilo que toca a instituição de tributos. A exigência de lei em sentido estrito para a criação ou majoração de tributos é o dado objetivo existente no mundo jurídico, trazendo em sua compostura os valores democracia e republicanismo. É democrático pois expressa a máxima segundo a qual a tributação só se legitima mediante prévia autorização da sociedade, que suportará o respectivo ônus, e republicana porque traduz o valor de bem social desprovido de um proprietário diverso que não seja o próprio povo. Assim sendo, é *conditio sine qua non* para o exercício da competência tributária outorgada na Constituição Federal de 1988.

O conteúdo semântico da expressão *legalidade tributária*, visto a partir de uma análise conjunta com o art. 97, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), indica a criação de um cenário de clausura na atuação das entidades políticas, pois prescreve, em adição ao comando constitucional, que somente a lei é veículo normativo adequado para a definição do fato gerador da obrigação principal, do respectivo sujeito passivo, da fixação da alíquota e da base de cálculo do tributo. Noutras palavras, é dizer que todos os elementos integrantes da regra-matriz de incidência de um tributo devem estar hospedados no texto da lei *stricto sensu*.

A medida representa um limite objetivo, que, nos dizeres de Carvalho (2011, p. 299):

se presta a fornecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas prescritas por representantes legislativos, e para assegurar a observância do primado constitucional da tripartição do poder.

Não obstante, sob o argumento de outorgar praticidade à administração tributária e circunstâncias factuais inerentes a alguns tributos, como no caso dos impostos sobre a propriedade imobiliária, as técnicas adotadas pelo Fisco sempre colocam os cientistas do direito diante da necessidade de repensar, a cada nova demanda, o conteúdo semântico da expressão, observando-se a velocidade que a realidade social caminha,.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 838.284/SC (BRASIL, 2016), vem apontando tendência à modificação do significado da legalidade tributária, compreendendo que a exigência imposta pela Constituição, em alguns tributos remete ao conceito de uma *legalidade suficiente*, assim considerada como aquela que corresponde não mais ao *necessário* exaurimento de todos os elementos da Regra-Matriz de Incidência Tributária, mas apenas àqueles *suficientes*, abrindo-se espaço para complementação por atos infralegais pelo Poder Executivo.

Koury (2019) vê, entretanto, com ressalvas a adoção de expedientes como o apresentado pela Corte Constitucional, sob o fundamento da preservação do desenho constitucional da segurança jurídica em matéria tributária.

Por sua vez, a tributação da propriedade imobiliária apresenta dificuldades na fixação do valor da base de cálculo que reflita de maneira adequada a eleita na legislação, sem que seja necessário recorrer a informações técnicas, não raras vezes constantes de atos infralegais que, mesmo indiretamente, repercutem na importância que deverá ser desembolsada pelos contribuintes.

Essas circunstâncias são planos de fundo para a questão do IPTU do Município de Belém após alteração realizada com a introdução do Decreto Municipal nº 84.739/16 (BELÉM, 2016), selecionado para análise neste artigo.

2. APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA

O Município de Belém teve sua legislação instituidora do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana por meio da Lei Municipal nº 7.056/77 recepcionada pela nova ordem constitucional. A despeito de sua redação originária, o imposto apoia-se nos seguintes enunciados:

- i) artigos 4º, (*critério material e critério espacial*) da Lei Municipal nº 7.056/77;
- ii) art. 3º do Decreto Municipal nº 36.098/99 (*critério temporal*);

- iii) art. 11 da Lei Municipal nº 7.056/77 (*sujeito passivo*);
- iv) As notas da enunciação enunciada *Prefeitura Municipal de Belém (...) a Câmara Municipal de Belém estatui e eu sanciono a seguinte Lei (...) Ajax Carvalho D'oliveira, Prefeito Municipal de Belém, 30 de dezembro de 1977* revelam o (*sujeito ativo*);
- v) art. 14, primeira parte, da Lei Municipal nº 7.056/77, art. 7º e a planta de valores genéricos da Lei Municipal nº 7.934/98 (*critério quantitativo – base de cálculo*);
- vi) art. 1º e tabelas I a V do anexo I, da Lei Municipal nº 8.035/00 (*critério quantitativo – alíquotas*).

Do artigo 14, primeira parte (BELÉM, 1977), cuja redação prescreve que *a base para o cálculo do Imposto Predial será a soma dos valores venais do terreno e da construção nele existente*, é possível aferir que, a lei, acompanhando o prescrito no Código Tributário Nacional, elegeu como base de cálculo a soma do valor venal do terreno e da construção nele existente. Essas grandezas deverão ser calculadas com base na Planta de Valores Genéricos de que trata o art. 7º da Lei Municipal nº 7.934/98 (BELÉM, 1999).

Nesse contexto, conclui-se que, a despeito de a lei instituir a Planta de Valores Genéricos como referência objetiva a ser seguida para o levantamento do valor venal da construção e do valor venal do terreno, a medida não tem o condão de exaurir as exigências materiais que a fixação da base de cálculo do imposto demanda. Noutras palavras, a lei não apresenta todas as informações necessárias para aplicação da norma tributária. Há a necessidade da coleta de informações adicionais para identificar, de maneira definitiva, o valor venal do imóvel a ser utilizado na cobrança do imposto.

A base de dados que fornece tais informações foi introduzida no sistema jurídico por meio do Decreto Municipal nº 36.098/99 (BELÉM, 1999), que aprovou o regulamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana do Município de Belém.

Em sua redação original, o ato infralegal prescrevia, em seu artigo 14, parágrafo único, que o valor tributável do imposto predial deveria ser o resultado da seguinte equação:

Art. 14. O imposto predial será cobrado sobre o valor da construção ou edificação, somado ao valor do terreno.

Parágrafo único. Para determinação do valor tributável dos imóveis de que trata o artigo 5º da Lei n. 7.056/77, de 30 de dezembro de 1977, deverá ser empregada a expressão:

$V_v = (Ac \cdot V_u) + V_t$, onde:

I – V_v – representa o valor venal do imóvel;

II – Ac – Traduz a área edificada;

III – V_u – representa o valor unitário do metro quadrado tributável de cada tipo característico de construção, tendo por base as condições econômicas do mercado imobiliário e considerando o estado de conservação da edificação avaliada de acordo com a Tabela I, mencionada no art. 6º, parágrafo único da Lei n. 7.934/98.

IV – V_t – valor tributável do terreno determinado através da expressão do artigo 6º.

Assim, a identificação do valor venal adotado como base de cálculo do imposto predial apresentava três elementos: i) a área edificada (Ac); ii) o valor unitário do metro quadrado tributável de cada tipo característico de construção, tendo por base as condições econômicas do mercado imobiliário e considerando o estado de conservação da edificação avaliada de acordo com a Tabela I, mencionada no art. 6º, parágrafo único da Lei n. 7.934/98 (V_u), e; iii) valor tributável do terreno determinado através da expressão do artigo 6º (V_t).

Por sua vez, a expressão do enunciado do art. 6º do próprio Decreto nº 36.098/99 é a seguinte:

Art. 6º Na avaliação técnica do valor venal tributável de terrenos utilizar-se-á a Expressão Harmônica de Jerret $V_v = V_o \times T_f \times F_{c1} \times F_{c2}$, onde:

I – V_v – Representa o Valor Venal Tributável;

II – V_o – Representa o Coeficiente Médio Territorial de Valorização de um logradouro ou trecho de logradouro expresso em reais e traduzindo o valor de um metro de

testada de terreno retangular com profundidade padrão de 36 metros, extraído da Planta de Valores Genéricos;

III – Tf – Representa a Testada Fictícia (ou corrigida) do terreno traduzido pela variação da testada real, em função da área do terreno avaliado ou sua profundidade efetiva;

IV – Fc1 – Significa o fator de correção quanto à situação do terreno na quadra – Tabela – III;

V – Fc2 – Representa o fator de correção quanto à pedologia do lote Tabela – V.

Não obstante, por meio do Decreto nº 84.739/16 (BELÉM, 2016), alterou-se o artigo 14, do Decreto Municipal nº 36.098/99, para incluir na expressão matemática de identificação do valor venal, a ser considerado para a incidência do imposto predial e territorial, o fator de correção referente ao valor de mercado (FcVM). Assim, tem-se a redação do dispositivo com a alteração:

Art. 14. O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana será calculado sobre o valor venal do imóvel, que é resultante do valor da área edificada, quando existente, somado ao valor do terreno.

§ 1º. Para determinação do valor venal, deverá ser empregada a expressão:

$V_v = [(Ac. Vu) + V_t]. FcVM$, onde:

I – V_v – representa o valor venal do imóvel;

II – Ac – corresponde à área construída;

III – V_u – representa o valor unitário do metro quadrado de cada tipologia construtiva estabelecido com base na análise do mercado imobiliário, dos custos de construção e considerando o estado de conservação da edificação avaliada, de acordo com a Tabela VI, anexa a este Decreto;

IV – V_t – valor venal do terreno determinado a partir da expressão do artigo 6º, deste Decreto;

V – FcVM – Representa o fator de correção referente ao valor de mercado.

§ 2º. O FcVM será calculado considerando a relação entre a média dos preços praticados no mercado de imóveis e avaliações obtidas a partir das fontes de pesquisa previstas no § 3º, deste artigo, e o valor referencial constante na base cadastral do Município.

§ 3º. Para fins de cálculo do FcVM, as seguintes fontes de pesquisa serão consideradas, dentre outras:

I – os preços declarados nas transmissões de bens imóveis e dos direitos a eles relativos;

II – as estimativas de valor dos laudos de avaliações de bens imóveis expedidos por órgãos e entidades da Administração Pública;

III – os valores das ofertas de bens imóveis divulgados por empresas operadoras do mercado imobiliário;

IV – informações fornecidas por órgãos e entidades dos setores público e privado.

§ 4º. Considerando as oscilações macroeconômicas do mercado imobiliário, fica estabelecida a redução de 30% (trinta por cento) sobre o FcVM calculado, consoante o disposto no § 2º, deste artigo, sempre que o fator de correção for superior ao valor 1 (um).

(destacamos)

Uma questão se apresenta como problema de pesquisa: ainda que sob o escudo da regulamentação legal, este quinto elemento expressional (Fcv_m) permitiu uma inflação da base calculada do imposto municipal ou apenas revogou a disposição até então vigente sobre as circunstâncias referentes ao valor de mercado já existentes na fórmula?

A dúvida se justifica pelo fato de já constar na fórmula de apuração do valor venal – representada pelo inciso III, do §1º, do art. 14 –, as circunstâncias impostas pelo mercado imobiliário. Com isso, surge a necessidade de investigação para analisar a validade da inclusão desse elemento a partir de sua compostura sintática e de seu conteúdo semântico dentro do sistema tributário, pois a consequência prática da alteração foi o aumento do valor cobrado dos contribuintes do imposto.

3. O MÉTODO DE APROXIMAÇÃO DO OBJETO: CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

A Ciência do Direito e o direito positivo não se confundem. Aquela toma este como objeto de análise – é, portanto, metalinguagem. Enquanto tal, aproxima-se do seu objeto a partir de um determinado ponto de referência – base para as proposições científicas apresentadas. O que diferencia uma aproximação científica do objeto de estudo da aproximação meramente especulativa é a adoção de um método e a sua fiel utilização no percurso investigativo.

Essa circunstância é elementar à proposta científica de conhecimento do mundo. Com a ciência jurídica não é diferente: implementa-se a utilização de um método de análise outorgando à ciência uma estrutura sistemática de conceitos, de conteúdo semântico bem delimitado. Para Vilanova (2003), uma ciência é uma construção de conceitos, dispostos segundo conexões idealmente construídas e estruturadas de acordo com princípios que os subordinam para uma unidade que permita identificá-la como um sistema, de modo que, quanto mais sistêmico for um conjunto de conceitos, maior será sua cientificidade.

A escolha pelo método do Constructivismo Lógico-Semântico é uma ação arbitrária do cientista. Certamente poderia escolher qualquer outro que convenha aos seus propósitos e às suas ideologias.

Todavia, uma vez feita a escolha, Carvalho (2011) adverte que algumas consequências se impõem: i) não há como se renunciar à uniformidade na aproximação do objeto, e; ii) deve ser claramente demarcado o campo de investigação do objeto, o respectivo corte metodológico.

A opção por este método neste trabalho advém de seu forte viés hermenêutico-analítico do direito, que, segundo Tomé (2016, p. 7):

Dirige a atenção aos dados linguísticos (linguagem jurídico-normativa), fazendo uso das categorias lógico-semânticas do texto prescritivo e analisando a norma jurídica na sua inteireza conceptual, mas que, por outro lado, também considera

a necessidade premente de o discurso teórico propiciar a compreensão da concretude empírica do direito posto.

Além da análise sob a perspectiva estática, representada pela investigação conceptual da norma jurídica enquanto unidade do sistema do direito positivo, a escolha pelo método também permitirá a análise dinâmica, consistente no estudo das normas tomadas em seu conjunto, isto é, no desenvolvimento de um fenômeno chamado processo de positivação – trata-se do fluxo de relações que as normas desenvolvem entre si desde suas estruturas mais abstratas até aquelas mais concretamente posicionadas próximas ao comportamento humano.

Assim, estar-se-á assegurando a uniformidade que estamos sujeitos com a adoção do método.

O corte metodológico a que estamos obrigados é feito, em um primeiro momento, com a consideração de que segregamos, de todas as normas produzidas pelas autoridades com competência para criar e regulamentar o imposto municipal sobre imóveis urbanos situados no Município de Belém, apenas aquelas que estão em vigor. Busca-se dizer que o direito revogado, tampouco o direito que ainda não está em vigor, não serão abordados na análise sintática e nem na semântica que se propõe desenvolver. No direito em vigor há de ser feito um segundo recorte: analisar o problema da introdução do Decreto Municipal nº 84.739/16, onde se incluiu, na forma de apuração da base calculada do imposto, o fator de correção referente ao valor de mercado – FcVM.

4. ANÁLISE SINTÁTICA: A CADEIA FORMAL DE POSITIVAÇÃO ATÉ O DECRETO MUNICIPAL Nº 84.739/16-PMB

Por cadeia formal de positivação, tem-se a intenção de deixar registrado que as normas tomadas em suas estruturas sintáticas são o foco. Noutras palavras, abstrai-se a perspectiva semântica da investigação, voltando as atenções para as normas em sua composição formal e as relações criadas entre elas desde a norma de outorga de competência à norma objeto do nosso corte metodológico: norma que incluiu, na

apuração do valor venal do imóvel, o fator de correção referente ao valor de mercado (Fcv_m).

A outorga do poder para tributar a propriedade imobiliária localizada na zona urbana dos municípios encontra apoio no enunciado do art. 156, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, 1988): *“Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana.”*

A regra é direcionada aos legisladores municipais, permitindo a criação de tributo sobre a manifestação de riqueza representada pela propriedade imobiliária. Como primeiro dado da cadeia de positivação do imposto municipal, os enunciados apresentados revelam aquilo que Carvalho (2014, p.153) estipula como regra de estrutura, assim consideradas aquelas normas que se voltam aos:

comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.

A continuação do fluxo normativo é implementada pelos enunciados do Código Tributário Nacional. A sua função é outorgar um mínimo de uniformidade no trato da matéria quando do exercício da competência tributária naquilo que toca a dois assuntos fundamentais, um voltado à estrutura federativa e outro voltado aos direitos dos contribuintes, sendo eles, respectivamente: as normas solucionadoras dos conflitos de competência tributária e as limitações constitucionais ao poder tributário. Os enunciados do CTN (BRASIL, 1966) prescrevem nos artigos 34, 35 e 36:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em

pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

Art. 33. A base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Tem-se de informar que o Código deve ser observado pelo ente municipal na legislação produzida na a instituição do tributo, fixando a regra-matriz de incidência, enquanto segundo estágio de enunciados prescritivos da cadeia de positivação do imposto supracitado.

O próximo estágio de normas integrantes da cadeia está na Constituição do Estado do Pará (PARÁ, 1989), que, em termos de competência, limita-se a prescrever: “*Art. 217. O Estado e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos de sua competência.*”

Depois, em nível de legislação municipal, há a norma que representa o exercício da competência tributária por instituir a regra-matriz de incidência. Essa norma é construída com a conjunção

dos enunciados constantes nos artigos 4º, 11, 14, primeira parte, da Lei Municipal Lei nº 7.056/77 (BELÉM, 1977), art. 3º do Decreto Municipal nº 36.098/99 (BELÉM, 1999), Art. 7º, e a planta de valores genéricos da Lei Municipal nº 7.934/98 (BELÉM, 1999) e art. 1º, da Lei nº 8.035/00. A redação dos dispositivos está assim redigida:

Lei Municipal nº 7.056/77

Art. 4º O Imposto Predial e Territorial Urbano tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de todo e qualquer bem imóvel, por natureza ou por acessão física, tal como definido na lei civil, situado no território do Município e que, independentemente de sua localização, não se destine à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agro-industrial.

(...)

Art. 11. O contribuinte do Imposto Predial e Territorial Urbano é o proprietário do imóvel, titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Parágrafo único. São também contribuintes os promitentes compradores imitados na posse, os posseiros, ocupantes ou comodatários de imóveis pertencentes à União, aos Estados, aos Municípios, ou a quaisquer outras pessoas isentas do imposto ou a ele imunes.

(...)

Art. 14. A base para o cálculo do Imposto Predial será a soma dos valores venais do terreno e da construção nele existente (...).

Decreto Municipal nº 36.098/99

Art. 3º Para todos os efeitos legais, considera-se ocorrido o fato gerador, em 31 de dezembro do ano anterior ao exercício financeiro do lançamento do imposto.

Lei Municipal nº 7.934/98

Art. 7º Ficam aprovados, para fins de cálculo e lançamento do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), os valores constantes da Planta de Valores Genéricos, anexa a presente Lei.

Tabela I – Valores básicos de áreas construídas (m²)

Conservação Padrão	Bom (100%)	Regular (70%)	Mau (50%)
	(Valores em UFIR)	(Valores em UFIR)	(Valores em UFIR)
1	437	306	219
2	312	218	156
3	239	167	120
4	177	124	86
5	114	80	57
6	68	48	34

Lei Municipal nº 8.035/00

Art. 1º O Imposto Predial e Territorial Urbano será calculado aplicando-se, sobre o valor venal dos imóveis, estabelecido como base de cálculo, nos termos da Lei e do Regulamento do IPTU, as alíquotas constantes das Tabelas I a V do Anexo I da presente Lei.

Tabela I – Alíquotas para Imóveis de Uso Residencial

VALOR VENAL Valores em Real	ALÍQUOTA (%)
16.045,01 a 36.244,00	0,3
36.244,01 a 96.757,00	0,4
96.757,01 a 157.077,00	0,5
Acima de 157.077,00	0,6

Tabela II – Alíquotas para Imóveis de Uso Não Residencial

VALOR VENAL Valores em Real	ALÍQUOTA (%)
Até 40.000,00	0,5
40.000,01 a 120.000,00	1
120.000,01 a 200.000,00	1,5
Acima de 200.000,00	2

Tabela III – Alíquotas para Imóveis de Uso Não Residencial situados no Distrito Industrial de Icoaraci

VALOR VENAL Valores em Real	ALÍQUOTA (%)
Até 40.000,00	0,5
Acima de 40.000,00	1

Tabela IV – Alíquotas para Imóveis Não Edificados

VALOR VENAL Valores em Real	ALÍQUOTA (%)
Até 32.136,00	1,0
32.136,01 a 70.710,00	1,5
70.710,01 a 155.093,00	2,0
155.093,01 a 341.205,00	2,5
341.205,01 a 750.670,00	3,0
VALOR VENAL Valores em Real	ALÍQUOTA (%)
Acima de 750.670,00	3,5

Tabela V – Alíquotas para Imóveis de Uso Não Residencial definidos no § 2º do art. 1º

VALOR VENAL Valores em Real	ALÍQUOTA (%)
Até 5.544,00	0,5
5.544,01 a 12.084,00	1
12.084,01 a 36.245,00	1,5
Acima de 36.245,00	2,0

Essas medidas legislativas são regulamentadas por meio do Decreto Municipal nº 36.098/99, Regulamento do IPTU (BELÉM, 1999), que, naquilo que toca à base de cálculo, introduz os enunciados dos art. 4º a 17:

CAPÍTULO II

Da Avaliação da Propriedade Imobiliária

Art. 4º A avaliação do imóvel, para efeito de lançamento tributário, será feita com base na declaração do contribuinte, ou de ofício, calculada conforme Planta de Valores Genéricos (PVG) e suas Tabelas, estabelecidas pela Secretaria Municipal de Finanças (SEFIN), nos termos do art. 7º, § 1º, da Lei Municipal n. 7.934/98.

Art. 5º Para efeito de cálculo do valor venal adotar-se-á, para fins de tributação dos terrenos, a Planta de Valores Genéricos do Município, o lote avaliado, sua forma, a área, a testada e a profundidade efetiva.

Art. 6º Na avaliação técnica do valor venal tributável de terrenos utilizar-se-á a Expressão Harmônica de Jerret $V_v = V_o \times T_f \times F_{c1} \times F_{c2}$, onde:

I – V_v – Representa o Valor Venal Tributável;

II – V_o – Representa o Coeficiente Médio Territorial de Valorização de um logradouro ou trecho de logradouro expresso em reais e traduzindo o valor de um metro de testada de terreno retangular com profundidade padrão de 36 metros, extraído da Planta de Valores Genéricos;

III – T_f – Representa a Testada Fictícia (ou corrigida) do terreno traduzido pela variação da testada real, em função da área do terreno avaliado ou sua profundidade efetiva;

IV – F_{c1} – Significa o fator de correção quanto à situação do terreno na quadra – Tabela – III;

V – F_{c2} – Representa o fator de correção quanto à pedologia do lote Tabela – V.

Art. 7º A Testada Fictícia a que se refere o Inciso III, do artigo anterior será calculada através da Fórmula de Jerret, onde:

$$T_f = 2 \times St \times Tr \quad \times F_c \\ (36 \times TR) + St$$

I – T_f – Significa Testada Fictícia;

II – St – Significa Área do Terreno;

III – TR – Significa Testada Real;

IV – 36 É a profundidade padrão para terreno localizados em zonas comerciais ou residenciais;

V – 80 – É a profundidade padrão para terrenos localizados em zonas industriais;

VI – Fc – Significa o fator de correção quanto ao número de testadas do lote – Tabela – IV.

Art. 8º A fórmula reduzida, para cálculo de testada fictícia em terreno de forma regular é:

$$Tf = \frac{2 \times St}{36 + PR} \times Fc, \text{ onde:}$$

I – Tf – significa Testada Fictícia;

II – St – significa Área do Terreno;

III – PR – significa Profundidade real;

IV – Fc – significa o fator de correção quanto ao número de testadas do lote – Tabela – IV.

Art. 9º Para terreno encravado, a Testada Fictícia será conhecida depois de determinar a testada fictícia da área maior, formada pela união da área de servidão mais a encravada posteriormente, subtraindo-se desta a testada fictícia da área de servidão, tem-se aí uma diferença que é a Testada Fictícia da área encravada.

Art. 10. A Testada Fictícia da Sub-Unidade Imobiliária, será calculada por quota-parte, determinada pela fórmula:

$$Tfq = \frac{Tf \times Sc}{STc} \times Fc, \text{ onde:}$$

I – Tfq – Representa a Testada Fictícia da sub-unidade;

II – Tf – Representa a testada fictícia da unidade;

III – Sc – Representa a área construída da sub-unidade e tem como produto final a soma de sua área mais a fração resultante da divisão da área comum da unidade quando houver (circulação, garagem e outros); pelo número igual ao total de sub-unidades;

IV – STc – Representa a área total construída da unidade;

V – FC – Significa o fator de correção quanto ao número de testadas do lote – Tabela – IV.

Art. 11. Os valores dos coeficientes V_0 , necessários à apuração técnica do valor tributável, serão fixados para cada logradouro ou trecho de logradouro tendo em vista:

I – O índice de valorização correspondente a cada zona geoeconômica – zonas homogêneas de valor – do Município;

II – preço das últimas transações de compra e venda de terrenos, realizadas nas respectivas zonas;

III – os acidentes naturais verificados nos terrenos;

IV – a forma;

V – as dimensões;

VI – e a influência das melhorias existentes nos logradouros considerados.

§ 1º O quantum final dos valores V_0 , será sempre expresso em reais, desprezando-se os centavos.

§ 2º Consideram-se melhorias, para efeito de fixação dos valores V_0 , os melhoramentos e equipamentos urbanos encontrados ao longo de cada logradouro ou trecho de logradouro, segundo a classificação da Tabela I, anexa a este Decreto.

Art. 12. Os equipamentos e melhoramentos de infra-estrutura urbana, existentes ou influentes em um logradouro ou trecho de logradouro, determinarão o padrão do mesmo, conforme Tabela II, anexa ao presente Regulamento.

Art. 13. Na avaliação de terrenos, corrigir-se-á o valor venal encontrado, através de um fator de correção, de conformidade com as Tabelas III, IV e V anexas ao presente Regulamento.

Art. 14. O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana será calculado sobre o valor venal do imóvel, que é resultante do valor da área edificada, quando existente, somado ao valor do terreno.

§ 1º. Para determinação do valor venal, deverá ser empregada a expressão:

$V_v = [(Ac. V_u) + V_t]. FcVM$, onde:

I – V_v – representa o valor venal do imóvel;

II – Ac – corresponde à área construída;

III – V_u – representa o valor unitário do metro quadrado de cada tipologia construtiva estabelecido com base na análise do mercado imobiliário, dos custos de construção e considerando o estado de conservação da edificação avaliada, de acordo com a Tabela VI, anexa a este Decreto;

IV – V_t – valor venal do terreno determinado a partir da expressão do artigo 6º, deste Decreto;

V – $FcVM$ – Representa o fator de correção referente ao valor de mercado.

§ 2º. O $FcVM$ será calculado considerando a relação entre a média dos preços praticados no mercado de imóveis e avaliações obtidas a partir das fontes de pesquisa previstas no § 3º, deste artigo, e o valor referencial constante na base cadastral do Município.

§ 3º. Para fins de cálculo do $FcVM$, as seguintes fontes de pesquisa serão consideradas, dentre outras:

I – os preços declarados nas transmissões de bens imóveis e dos direitos a eles relativos;

II – as estimativas de valor dos laudos de avaliações de bens imóveis expedidos por órgãos e entidades da Administração Pública;

III – os valores das ofertas de bens imóveis divulgados por empresas operadoras do mercado imobiliário;

IV – informações fornecidas por órgãos e entidades dos setores público e privado.

§ 4º. Considerando as oscilações macroeconômicas do mercado imobiliário, fica estabelecida a redução de 30% (trinta por cento) sobre o $FcVM$ calculado, consoante o disposto no § 2º, deste artigo, sempre que o fator de correção for superior ao valor 1 (um).

Art. 15. Utilizar-se-á para a caracterização das diferentes edificações encontradas no Município de Belém, o padrão

arquitetônico da construção, que será estabelecido para cada tipo de edificação, correspondendo a um valor unitário do metro quadrado tributável de construção, conforme Tabela VI, em anexo.

Art. 16. Para efeito de fixação dos valores básicos (Vu) correspondentes aos diversos tipos característicos de edificação encontradas no Município de Belém, consideram-se 3 (três) faixas genéricas de estado de conservação das construções e 6 (seis) faixas de padrão construtivo, representadas na Tabela VI, em anexo.

§ 1º A Secretaria Municipal de Finanças através do Departamento de Tributos Imobiliários procederá anualmente a atualização dos tipos e padrões correspondentes aos coeficientes Vu, objetivando sua adequação à realidade econômica do mercado imobiliário.

§ 2º A atualização será aprovada por ato administrativo próprio editado pelo titular da Secretaria Municipal de Finanças.

Art. 17. A Secretaria Municipal de Finanças determinará o valor venal do imóvel através de estimativa quando:

I - O contribuinte impedir o levantamento dos elementos necessários à apuração do valor do imóvel;

II – o imóvel se encontrar fechado, inabitado ou não ocorrer a localização do seu proprietário ou responsável.

Parágrafo único. Nos casos referidos nos incisos deste artigo, a estimativa das áreas do terreno e da construção será realizada considerando-se os elementos circunvizinhos, aerelevantamentos e enquadrando-se o tipo de construção com os prédios semelhantes.

Sem olvidar as referências explícitas e implícitas que o sistema tributário impõe à análise, não houve a importação textualmente apenas por opção simplificativa. São estes enunciados que compõem o arranjo sintático necessário à investigação do problema apresentado.

5. ANÁLISE SEMÂNTICA: ADIÇÃO DE MAIS UM FATOR DE CORREÇÃO REFERENTE AO VALOR DE MERCADO VERSUS REVOGAÇÃO DO EXISTENTE

Apontar o valor de venda da propriedade imobiliária é tarefa difícil, pois a resposta reputada mais segura demanda a existência de circunstâncias que não são, por um lado, faticamente verificáveis, como o fato de todos os imóveis do município estarem à venda, e por outro, subjetivamente inevitáveis, como fatos psicológicos e individuais capazes de exercer influência nas operações imobiliárias.

Essa dificuldade é apontada por Barreto (2009, p. 207) quando afirma ser temerário concluir que na busca do valor de venda se venha a encontrar alguma coisa mais precisa do que um “*valor provável de venda*”.

A despeito dessa dificuldade, segundo o jurista, é possível apontar como valor venal “*o preço ajustado em condições normais, por comprador e vendedor bem informados, quando estiverem examinando o caso de um imóvel recém-transacionado.*” (BARRETO, 2009, p. 209).

Por preço ajustado deve ser compreendido o preço pago à vista pelo bem e, por condições normais, equivale a um mercado imobiliário estável.

Tais circunstâncias impõem uma limitação material difícil de ser superada, repercutindo diretamente na tributação do patrimônio imobiliário. A fixação do valor venal demanda a avaliação de cada imóvel existente no município, sendo impossível, assim, fixar-se, *a priori*, na lei instituidora do tributo, a quantificação monetária a ser desembolsada por cada contribuinte eleito no critério pessoal da Regra-Matriz de Incidência. Nogueira (1970, p. 96) apud Barreto (2009, p. 209) destaca:

é evidente que não existe no mundo jurídico nenhuma forma de técnica legislativa que pudesse ‘*a priori*’ fixar o próprio cálculo do quantum dos impostos territorial e predial devido pelos contribuintes desses impostos. Esses impostos não são ‘fixos’, de capitação, mas ao contrário, tributos ‘avaliáveis’, a serem fixados de acordo com as regras

ou bases de avaliação – estas sim, prefixadas no texto da lei – e postas em execução por meio de atos administrativos do procedimento de lançamentos.

A particularidade apresentada revela a significativa importância que os atos infralegais desempenham na construção de normas que concretizam os impostos municipais imobiliários. Esse encargo de função complementar, ainda nas lições de Barreto (2009, p. 209), pode ser desempenhado com o uso de duas técnicas: i) procedendo-se às avaliações individuais de cada imóvel, estando essa tarefa inteiramente a cargo das autoridades lançadoras do tributo, e; ii) com o emprego de avaliação em massa, com a adoção de regras e métodos predeterminados, mediante o emprego de equipe especializada e distribuído em várias etapas do processo avaliativo. Cada uma das técnicas possui seus respectivos pontos positivos e negativos. A avaliação individual tende a entregar como produto um valor venal que pode ser apontado como um valor que reflete, com grande grau de precisão, o preço de mercado do imóvel. Todavia, mostra-se tarefa de difícil execução fática, alcançando níveis de impraticabilidade, senão impossibilidade total. Neste particular ponto, Costa (2007, p. 53) assevera:

a praticabilidade, também conhecida como praticidade, pragmatismo ou factibilidade, pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico.

Também aponta para o subjetivismo na tributação, podendo colocar em xeque o respeito à igualdade tributária.

Em contrapartida, a avaliação em massa se mostra como melhor alternativa para se outorgar tratamento, minimamente, igualitário ente os contribuintes do imposto, por se basear em critério objetivos. Todavia, tem-se como ponto negativo a maior possibilidade de apresentar valores que distorcem o conceito de valor venal, pois não considera circunstância particular qualquer apresentada pelo imóvel. Contudo, ambas esbarram no fato de fornecer apenas um “valor provável de venda”, ou seja, uma base de cálculo presumida.

Os enunciados apresentados no tópico 4 revelam que o legislador municipal belenense optou pelo emprego da técnica de avaliação em massa. A análise conjunta do artigo 14, primeira parte, da Lei Municipal nº 7.056/77 e art. 7º, da Lei Municipal nº 7.934/98 prescrevem a adoção de regras e métodos predeterminados para a apuração do valor venal a ser adotado para a tributação. A Planta de Valores Genéricos anexa à Lei nº 7.934/98, aprovada com apoio no artigo 7º, é o resultado da aplicação das equações estabelecidas nos artigos 4º a 16 do Regulamento do IPTU (Decreto Municipal nº 36.098/99).

Nesse contexto, em relação à apuração do valor venal do terreno, destaca-se o disposto no art. 6º, do Decreto, ao prescrever que na avaliação técnica do valor venal tributável de terrenos utilizar-se-á a Expressão Harmônica de Jerret: $V_v = V_o \times T_f \times F_{c1} \times F_{c2}$, onde: i) V_v – Representa o Valor Venal Tributável; ii) V_o – Representa o Coeficiente Médio Territorial de Valorização de um logradouro ou trecho de logradouro expresso em reais e traduzindo o valor de um metro de testada de terreno retangular com profundidade padrão de 36 metros, extraído da Planta de Valores Genéricos; iii) T_f – Representa a Testada Fictícia (ou corrigida) do terreno traduzido pela variação da testada real, em função da área do terreno avaliado ou sua profundidade efetiva; iv) F_{c1} – Significa o fator de correção quanto à situação do terreno na quadra – Tabela – III, e; v) F_{c2} – Representa o fator de correção quanto à pedologia do lote Tabela – V.

O segundo elemento da expressão (V_o , que representa o Coeficiente Médio Territorial de Valorização de um logradouro ou trecho de logradouro expresso em reais e traduzindo o valor de um metro de testada de terreno retangular com profundidade padrão de 36 metros, extraído da Planta de Valores Genéricos) é, a partir do que estabelecido no art. 11, incisos I e II, o item lógico responsável por implantar no valor venal do terreno as condições de mercado estável, ao determinar que sejam levados em consideração na valorização do coeficiente os índice de valorização correspondente a cada zona geo-econômica – zonas homogêneas de valor – do Município de Belém e o preço das últimas transações de compra e venda de terrenos, realizadas nas respectivas zonas.

A observação é importante porque o valor venal do terreno para fins tributários também faz parte da equação que representa a apuração do valor venal da propriedade predial e territorial a que faz referência o artigo 14 do mesmo Decreto.

O fator de adequação ao mercado imobiliário está presente, de igual maneira, na fórmula prescrita nos enunciados do artigo 14, §1º, ao disciplinar que o valor venal da propriedade predial e territorial será obtido com a aplicação da fórmula: $Vv = [(Ac. Vu) + Vt].FcVM$, onde: i) Vv – representa o valor venal do imóvel; ii) Ac – corresponde à área construída; iii) Vu – representa o valor unitário do metro quadrado de cada tipologia construtiva estabelecido com base na análise do mercado imobiliário, dos custos de construção e considerando o estado de conservação da edificação avaliada, de acordo com a Tabela VI, anexa a este Decreto; iv) Vt – valor venal do terreno determinado a partir da expressão do artigo 6º, deste Decreto, e; v) $FcVM$ – representa o fator de correção referente ao valor de mercado.

As influências mercadológicas foram introduzidas na apuração do valor venal da propriedade predial e territorial por meio do item (iii) da fórmula, imputando ao valor unitário do metro quadrado de cada tipo de construção as circunstâncias do mercado imobiliário. Noutros dizeres, as condições mercadológicas que afetam o valor venal dos imóveis já estavam positivadas nas fórmulas de apuração do valor venal dos imóveis antes mesmo do Decreto Municipal nº 84.739/16, que introduziu na fórmula de apuração da base calculada do imposto predial e territorial o Fator de correção referente ao Valor de Mercado – $FcVM$.

A partir da alteração, três interpretações se mostram possíveis.

- i) o Fator de Correção referente ao Valor de Mercado – $FcVM$, por regular a mesma variável lógica (Vu) da equação, revogou, da quantificação do valor unitário do metro quadrado de cada tipo construtivo, a possibilidade de se levar em consideração a análise do mercado imobiliário, devendo-se, com a vigência da redação introduzida pelo Decreto Municipal nº 84.739/16, levar-se em conta as influências

- mercadológicas somente na variável da equação representada pelo FcVM;
- ii) o Fator de Correção referente ao Valor de Mercado – FcVM possui um conteúdo semântico diverso daquele representado pela expressão “*estabelecido com base na análise do mercado imobiliário*” que integra o conceito de (Vu), e;
 - iii) o Fator de Correção referente ao Valor de Mercado – FcVM estabelece a repetição do mesmo elemento em mais de uma variável lógica da fórmula: tanto em (Vu) quanto em (FcVM).

A primeira hipótese interpretativa tem espaço ao se considerar que as circunstâncias mercadológicas a que alude o elemento (Vu) têm por função viabilizar algo que lhe é inerente: assegurar um valor de mercado presumivelmente condizente com aquele praticado para imóveis com características semelhantes e na mesma região. Salvo melhor juízo, essa circunstância elementar está voltada à mesma função do FcVM, apesar deste último ter suas métricas expostas nos incisos I a IV do §3º, no Decreto. As três métricas são: I – os preços declarados nas transmissões de bens imóveis e dos direitos a eles relativos; II – as estimativas de valor dos laudos de avaliações de bens imóveis expedidos por órgãos e entidades da Administração Pública; III – os valores das ofertas de bens imóveis divulgados por empresas operadoras do mercado imobiliário; IV – informações fornecidas por órgãos e entidades dos setores público e privado.

A tese é reforçada pelo enunciado do art. 5º, do Decreto Municipal nº 84.739/16, ao determinar a revogação das disposições em contrário.

A segunda hipótese prevaleceria caso houvessem outros enunciados cuja função fosse delimitar o conceito da expressão “*estabelecido com base na análise do mercado imobiliário*”. Entretanto, na legislação referenciada no tópico 4, não há enunciados que indiquem o sentido a ser empregado.

De tal modo, deve-se imputar à expressão o conteúdo semântico que assegure estar ele sendo empregado ao seu fim: apurar o valor venal.

A terceira hipótese, embora não possa ser reputada, *a priori*, como proibida, porque não existe enunciado explícito nesse sentido, revela técnica de inflacionamento na apuração do valor venal a ser submetido a tributação. Isso porque as condições mercadológicas que são levadas em conta, tanto na apuração do valor venal para o imposto territorial – vide art. 6º, *caput*, e inciso II somado ao artigo 11, do Decreto Municipal nº 36.098/99 –, quanto no levantamento do valor venal do imposto predial e territorial, seriam novamente para este último, implicando reconhecer que haveria a adoção dessa circunstância, pela segunda vez na mesma equação e, pela terceira vez, no cálculo global, o que ocasiona, em termos práticos, um valor maior a ser cobrado dos contribuintes.

A hipótese que se impõe ao problema apresentado (O FcVM permitiu uma inflação da base calculada do imposto municipal ou apenas revogou a disposição até então vigente sobre as circunstâncias referentes ao valor de mercado já existentes na fórmula?), por corresponder ao “*o preço ajustado em condições normais, por comprador e vendedor bem informados, quando estiverem examinando o caso de um imóvel recém-transacionado*” a que faz referência Barreto (2009, p. 207), é aquela apontada como primeira interpretação possível, consistente em afirmar que o Fator de Correção referente ao Valor de Mercado – FcVM, por regular parte da variável lógica (Vu) da equação, revogou, da quantificação do valor unitário do metro quadrado de cada tipo construtivo, a possibilidade de se levar em consideração a análise do mercado imobiliário, devendo-se, com a vigência da redação introduzida pelo Decreto Municipal nº 84.739/16, considerar no cálculo as influências mercadológicas somente na variável da equação representada pelo FcVM.

6. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IPTU EM BELÉM/PA APÓS O DECRETO MUNICIPAL Nº 84.739/16-PMB E A BASE A SER CALCULADA

A Regra-matriz de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano do Município de Belém não sofreu alteração no

plano normativo, pois a materialidade eleita na hipótese normativa, construída a partir dos artigos 32, do Código Tributário Nacional e art. 4º, da Lei Municipal nº 7.056/77, está em sintonia com o Texto Constitucional, vide art. 156, inciso I. A norma é aplicável aos imóveis situados no território do Município de Belém, conforme art. 4º, parte final da mesma lei. Quanto ao aspecto temporal, consta estabelecido no art. 3º, do Regulamento do IPTU (Decreto nº 36.098/99).

O sujeito passivo, no critério pessoal, está hospedado nos enunciados do art. 34, do Código Tributário Nacional, somado ao artigo 11, da Lei Municipal nº 7.056/77. Em referência ao sujeito ativo, tem-se o Município de Belém.

Quanto ao critério quantitativo, a grandeza econômica eleita no art. 33, do Código Tributário Nacional continua a ser observada pela legislação municipal, no artigo 14, da Lei Municipal nº 7.056/77, dado afirmar ser os *valores venais do terreno e da construção nele existente (...) e que será identificada a partir dos valores constantes da Planta de Valores Genéricos anexa à Lei Municipal nº 7.934/98*, e as alíquotas aplicáveis são aquelas estabelecidas nas tabelas I a V, anexas à Lei Municipal nº 8.035/00.

Isso evidencia que a questão tem morada não na base de cálculo eleita na legislação, pois o conceito normativo permaneceu íntegro, mas na base calculada do imposto e que deve ser realizada com base na tabela I da Lei Municipal nº 7.934/98.

6.1. Base de cálculo e base calculada

Registrar a diferença entre a base de cálculo e a base calculada é útil à investigação científica em curso. A questão jurídica recortada para análise não está no plano das normas abstratas, mas no plano dos fatos que importam à quantificação da base abstrata.

Essa circunstância é bem esclarecida por Barreto (2009, p. 227), quando, ao falar sobre os mapas genéricos de valores, afirma:

os Mapas Genéricos de Valores podem ser definidos como o complexo de plantas, tabelas, listas, fatores e índices

determinantes dos valores médios unitários de metro quadrado (ou linear) de terreno e de construção, originários ou corrigidos, acompanhados e regras e métodos, genéricos e específicos, para a apuração do valor venal dos imóveis. É bom ter presente que o “mapa ou planta de valores” é ato administrativo de aplicação da norma legal a casos concretos. Mas não é ato normativo: só declara os valores apurados pelo Fisco (declaração resultante de mera verificação de fato). A planta constitui a aplicação da lei (esta sim abstrata e genérica) a um grupo de fatos, uma série de fatos concretos já individualizados e identificados. Mas sempre aplicação da lei a fatos. A única singularidade está em servir de instrumento para atingir inúmeros fatos ao mesmo tempo. (...) De tal forma, o objetivo precípua dos mapas está em determinar a apuração, de modo padronizado, do valor venal de cada imóvel.

A diferença entre base de cálculo e base calculada é atribuída por Ataliba (2004, p. 108) a Aires Barreto, como sendo aquela correspondente ao plano legal enquanto essa ao fático. É sobre essa distinção que o autor, no item 43.18 de seu *Hipótese de Incidência*, então conclui (p. 113):

A base calculada resulta da aplicação concreta da base impositiva (está no plano legal, aquela no plano da aplicação da lei). A contribuição científica criativa de Aires Barreto leva a conceituar base calculada como o ‘resultado expresso em moeda da aplicação do critério abstrato (base de cálculo) a um caso concreto’.

Em pese sua característica, não se pode negar aos elementos que vinculam a criação da Planta de Valores Genéricos a característica conteúdo prescritivo, pois configuram critérios objetivos introduzidos por meio de regras jurídicas – ainda que infralegais. Isso indica que os enunciados constantes nos artigos 4º a 17, do Decreto Municipal nº 36.098/99, sustentam a criação de normas jurídicas concretas pelas autoridades fiscais do Município de Belém, estando jungidos a observâncias das regras de tributação.

Os dados técnicos que essas normas carregam afeta o *quantum* concreto representará o “valor venal” dos imóveis considerados, tendo por consequência o maior ou menor valor desembolsado pelo contribuinte.

Desse modo, se por um lado não há limite explícito referente ao que possa compor o valor venal para fins de cálculo do IPTU, por outro, parece não ser recomendável reconhecer que haja ampla liberdade, pois, como ensina Barreto (2009, p. 209), o valor venal “*consiste em um o preço ajustado em condições normais, por comprador e vendedor bem informados, quando estiverem examinando o caso de um imóvel recém-transacionado.*”

As condições mercadológicas do setor imobiliário inevitavelmente influenciam os preços dos imóveis, e as fórmulas existentes no sistema jurídico antes do Decreto Municipal nº 84.739/16 já haviam incorporado tais circunstâncias.

Por isso, a hipótese mais condizente com o sistema jurídico é aquela que reconhece que Decreto Municipal nº 84.739/16, por versar sobre a mesma matéria, revogou, da variável lógica (Vu), a possibilidade de se levar em consideração a análise do mercado imobiliário no preço unitário do metro quadrado de cada tipo de construção.

7. CONCLUSÕES

As análises sintáticas e semânticas demonstraram que a alteração ocasionada pelo Decreto Municipal nº 84.739/16 não afetou a base de cálculo do tributo (conceito normativo) que continua sendo o valor venal, mas apenas a base calculada (implementação concreta) da disposição legal.

Dessa forma, mesmo se constatando a inexistência de limites explícitos no sistema jurídico sobre quais elementos podem ou não compor a base calculada do valor venal dos imóveis no município de Belém, o reconhecimento de uma ampla liberdade não é recomendável, pois não se compagina com uma interpretação alinhada ao conceito de valor venal, reconhecido como o preço

ajustado em condições normais, por comprador e vendedor, bem informados, quando estiverem examinando o caso de um imóvel recém-transacionado;

Por fim, a hipótese interpretativa que melhor responde ao problema apresentado consiste em reconhecer que Decreto Municipal nº 84.739/16, por versar sobre a mesma matéria, revogou da variável lógica (Vu) a possibilidade de se levar em consideração a análise do mercado imobiliário no preço unitário do metro quadrado de cada tipo de construção.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**, 6ª ed. São Paulo: Malheiros. 2004.

BARRETO, Aires Fernandino. **Curso de direito tributário municipal**. São Paulo: Saraiva. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 838.284**. Recorrente: Projetc Construções Ltda. Recorrido: Conselho regional de engenharia e agronomia/SC. Rel. Min. Dias Toffoli. Brasília-DF. 30 de junho de 2016. Diário de Justiça, Brasília-DF. 22 de setembro de 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312785176&ext=.pdf>>. Acesso em: 01 de junho de 2021.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 01 de junho de 2021.

_____. **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 da União, Brasília-DF, 27 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 01 de junho de 2021.

BELÉM. **Lei nº 7.056, de 30 de dezembro de 1977. Dá nova redação ao Código Tributário e de Rendas do Município de Belém**.

Diário Oficial de Belém, Belém-PA, 30 de dezembro de 1977. Disponível em: <http://www.belem.pa.gov.br/semaj/app/Sistema/view_lei.php?lei=7056&ano=1977&tipo=1>. Acesso em 06 de junho de 2021.

_____. **Lei nº 7.934, de 29 de dezembro de 1998. Dispõe sobre alterações na legislação tributária municipal e dá outras providências.** Diário Oficial de Belém, Belém-PA, de 29 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.belem.pa.gov.br/semaj/app/Sistema/view_lei.php?lei=7056&ano=1977&tipo=1>. Acesso em 06 de junho de 2021.

_____. **Lei nº 8.035, de 29 de dezembro de 2000. Dispõe sobre alterações na legislação tributária municipal e dá outras providências.** Diário Oficial de Belém, Belém-PA, 29 de dezembro de 2000. Disponível em: <http://www.belem.pa.gov.br/semaj/app/Sistema/view_lei.php?lei=8035&ano=2000&tipo=1>. Acesso em 20 de junho de 2021.

_____. **Decreto nº 36.098, de 30 de dezembro de 1999. Aprova o Regulamento do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU.** Diário Oficial de Belém, Belém-PA, de 30 de dezembro de 1999. Disponível em: <<http://siat.belem.pa.gov.br:8081/legislacao/pages/legislacao/documentoConsultar.jsf>>. Acesso em 22 de junho de 2021.

_____. **Decreto nº 84.739, de 11 de janeiro de 2016. Altera o art. 14, do Decreto nº 36.098 – PMB, de 30 de dezembro de 1999, e dá outras providências.** Diário Oficial de Belém, Belém-PA, de 13 de janeiro de 2016. Disponível em: <http://www.belem.pa.gov.br/semaj/app/Sistema/view_lei.php?lei=8035&ano=2000&tipo=1>. Acesso em 22 de junho de 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método.** 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. **Curso de Direito tributário.** 26ª ed. São Paulo: Noeses, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte.** São Paulo: Malheiros, 2007.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. **Competência regulamentar em matéria tributária: funções e limite dos decretos, instruções normativas e outros atos regulamentares.** Belo Horizonte: Fórum, 2019.

PARÁ. Constituição Estadual de 5 de outubro de 1989. Diário Oficial do Estado do Pará, 06 de outubro de 1989. Estado do Pará. Disponível em: <<https://www.sistemas.pa.gov.br/sisleis/legislacao/228>>. Acesso em 01 de junho de 2021.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário de acordo com o código de processo civil de 2015. São Paulo: Noeses, 2016.

VILANOVA, Lourival. Teoria da norma fundamental (Comentários à margem de Kelsen). In *Escritos jurídicos e filosóficos*, vol. 1. São Paulo: Axis Mundi, 2003.



CONSIDERAÇÕES SOBRE O REGIME JURÍDICO DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS DO FUTEBOL NO BRASIL

Leonardo Costa Norat¹

Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff²

João Paulo Mendes Neto³

¹ Doutorando em Direito Societário - USP. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Pará - UFPA. Advogado. Membro do Grupo de Pesquisa Financiando Direitos (CNPq-UFPA). Membro da Comissão de Direito Empresarial da OAB/PA. Belém/PA, Brasil. E-mail: leonardonorat.adv@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9454-2892>. ID Currículo Lattes: 6090823978887757.

² Doutora e Mestre pela Universidade de São Paulo. Professora no curso de graduação em Direito e Professora na Pós-Graduação da Universidade Federal do Pará (UFPA). Membro da Rede de Pesquisa Junction Amazonian Biodiversity Units Research Network Program (JAMBU-RNP). Coordenadora do Grupo de Pesquisas Financiando Direitos; @financiandodireitosgp. Belém/PA, Brasil. E-mail: lumascaff@yahoo.com.br. ORCID: <http://orcid.org/0000-0001-7146-0600>. ID Currículo Lattes: 5719163147143385.

³ Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), com área de concentração em Direito Tributário Constitucional. Graduado pelo Centro Universitário do Estado do Pará (CESUPA). Especialista em Direito Tributário e em Direito Processual Tributário. Advogado. Sócio do Escritório Mendes Advocacia e Consultoria S/S, desde 2017. 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). Belém/PA, Brasil. E-mail: jpauloneto@cesupa.br. ID Currículo Lattes: 6388281659257480.

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo geral identificar como o regime jurídico da Sociedade Anônima do Futebol (SAF) se forma sob a perspectiva das regras estruturais do Direito Societário (ordenamentos societário, empresarial e do patrimônio especial). Para tanto, será analisada a natureza jurídica da SAF e seu enquadramento nas regras societárias, para, em seguida, explorar os dispositivos da Lei 14.193/21 sob os ordenamentos societário, empresarial e do patrimônio especial, a fim de indicar suas confluências e especificidades diante da Lei 6.404/76, Lei de Sociedades por Ações (LSA), bem como apresentar as bases interpretativas para as previsões estudadas. A hipótese é de que a Lei 14.193/21, ainda que forma esparsada no texto normativo, possui consonância com as disciplinas estruturais do Direito Societário, o que possibilita a análise e adequação de institutos jurídicos, conforme o âmbito de aplicação. Isso se deve ao fato de que a SAF, enquanto um subtipo societário de Sociedade Anônima, é regulada especificamente pela e, em geral, pela Lei 6.404/76. Disso decorre que, embora possua disposições derogatórias, deve observar, mormente nas disciplinas do fim social, do conflito de interesses, dos deveres e direitos dos acionistas, e atribuições dos administradores, e responsabilidades, a LSA. Adotou-se o método dedutivo, com técnicas de pesquisa bibliográfica e documental.

Palavras-chave: Sociedade Anônima do Futebol; Sociedade Anônima; ordenamento societário; ordenamento empresarial; ordenamento do patrimônio especial.

INTRODUÇÃO

A Lei 14.193/21 estabeleceu o regime jurídico das sociedades anônimas de futebol (SAF) e dispôs uma série de regramentos específicos que aplicarão tanto às entidades originárias das SAFs – aí compreendidos os clubes, associações civis (art. 1º, §1º, I), e as pessoas jurídicas originais, sociedades empresariais dedicadas ao fomento e à

prática do futebol (art. 1º, §1º, II), quanto às companhias que venham a ser criadas.

A intenção do legislador foi criar um sistema apto a adaptar o Direito à complexidade das relações envolvidas no campo social futebolístico, de maneira a formar e impulsionar o mercado do futebol, que sofre com crises.

Diante desse quadro, o presente artigo tem como objetivo geral identificar como o regime jurídico da Sociedade Anônima do Futebol (SAF) se forma sob a perspectiva das regras estruturais do Direito Societário (ordenamentos societário, empresarial e do patrimônio especial).

Para tanto, será analisada a natureza jurídica da SAF e seu enquadramento nas regras societárias, para, em seguida, explorar os dispositivos da Lei 14.193/21 sob os âmbitos societário, empresarial e do patrimônio especial, a fim de indicar suas confluências e especificidades diante da Lei 6.404/76, Lei de Sociedades por Ações (LSA), bem como apresentar as bases interpretativas para as previsões estudadas.

A hipótese é de que a Lei 14.193/21, ainda que forma esparsada no texto normativo, possui consonância com as disciplinas estruturais do Direito Societário, o que possibilita a análise e adequação de institutos jurídicos, conforme o âmbito de aplicação. Isso se deve ao fato de que a SAF, enquanto um subtipo societário de Sociedade Anônima, é regulada especificamente pela e, em geral, pela Lei 6.404/76. Disso decorre que, embora possua disposições derogatórias, deve observar, mormente nas disciplinas do fim social, do conflito de interesses, dos deveres e direitos dos acionistas, e atribuições dos administradores, e responsabilidades, a LSA.

Adotou-se o método dedutivo, com técnicas de pesquisa bibliográfica e documental.

1. A SOCIEDADE ANÔNIMA DO FUTEBOL (SAF)

A SAF é a “companhia cuja atividade principal consista na prática da atividade profissional”; trata-se de um “subtipo societário” das Sociedades Anônimas, submetido à disciplina da Lei 14.193/21, com aplicação

subsidiária da Lei 6.404/76 (LSA), de natureza “sempre mercantil” – nas expressões-chave de Rodrigo Monteiro de Castro (2021, p. 65, 68)⁴.

Afirma-se serem expressões-chave, porque muito evidenciam sobre a regulação deste instituto e o que, em essência, compõe essa categoria de negócio jurídico⁵.

O fato de ser um *subtipo societário* de SA, enquadra a SAF na moldura do contrato de sociedade, entendível como o negócio jurídico plurilateral, de caráter associativo e de função instrumental. É, pois, uma espécie de contrato, pelo qual os sujeitos declarantes da vontade se obrigam a *conferir* uma parcela de seu patrimônio, para que a organização criada desenvolva determinada atividade em prol do escopo estabelecido pelos contratantes⁶.

Também do reconhecimento de se tratar *sociedade*, resulta que a SAF possui uma *função*⁷, i.e., uma causa típica que justifica sua criação

⁴ CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de. Comentários ao artigo 1º. In: CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de. (Coord.). *Comentários à Lei da Sociedade Anônima do Futebol. Lei nº 14.193/2021*. São Paulo: Quartier Latin, 2021. p. 65, 68.

⁵ “Categoria”, enquanto tipo – no caso, subtipo – de negócio jurídico, composto por seus elementos essenciais e naturais – respectivamente, *categoriais inderrogáveis e derogáveis* –, que identificam juridicamente os elementos que compõem a hipótese de incidência que se aplicará ao suporte fático (AZEVEDO, 2002, p. 145) AZEVEDO, Antonio Junqueira de. *Negócio Jurídico: Existência, Validade e Eficácia*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 145).

⁶ As obrigações assumidas no contrato de sociedade não se dão de maneira sinalagmática, mas de maneira, propriamente, *instrumental*; ou seja, a obrigação do sócio ou dos sócios de conferir patrimônio não tem causa no escambo ou permuta, mas na realização de uma causa societária que se dará após a conclusão do contrato, mediante o exercício da atividade econômica. O momento eficaz do negócio jurídico é ulterior – de fim *ulterior*. O aspecto contratual, com efeito, reside justamente na operacionalidade econômica que se traduz na circulação de riqueza promovida pela formação do negócio jurídico (do sócio à organização, da organização ao mercado). Sobre o tema: Vincenzo Roppo (1947, p. 66-67); Ferro-Luzzi (2001, p. 9); Ascarelli (2008, p. 394) e Catapani (2009).

⁷ Sobre *função socioeconômica* dos negócios jurídicos, vide: Emilio Betti (1959, p. 153).

no meio socioeconômico. É, pois, uma *função societária*, que se traduz pelo esquema-causal sobre o qual se estrutura o contrato de sociedade, entendido como *fim social* em sentido amplo, composto por escopo-meio e escopo-fim, i.e., a atividade econômica desenvolvida e a partilha dos resultados, que serve como “estrela polar” que guiará os efeitos do contrato plurilateral⁸.

Em seus termos essenciais, portanto, a SAF, enquanto sociedade, terá em sua estrutura negocial⁹ a assimilação da (i) contribuição pelos sócios destinada ao (ii) exercício de atividade organizada e (iii) a partilha dos resultados (lucros e perdas) (FRANÇA, 2013, p. 113).

Enquanto *subtipo* de sociedade anônima¹⁰, ser-lhe-ão características a responsabilidade limitada do sócio e a divisão do capital em ações (ASCARELLI, 2008, p. 459 e ss.). Sobre tais elementos, Scaff e Norat (2021, p. 486):

Aquele estabelece a separação de sujeitos e obrigações perante as dívidas, a dar individualidade à estrutura societária; este, por

⁸ Sobre interesse societário: Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França (2014, p. 65); Francesco Galganop (1984, p. 57 e ss.); Pier Giusto Jaeger (1972, p. 90, 212); Campobasso (2015, p. 3); França e Adamek (2008, p. 118) e Salomão Filho (2019, p. 19, 119 e ss.).

⁹ Acerca da relação entre função (causa) e estrutura, e a relevância da causa sobre o objeto do negócio jurídico, à luz da vontade declarada socialmente: Emillio Betti (1959, p. 132 e ss.) e Antonio Junqueira de Azevedo (1986, p. 152 e ss.).

¹⁰ Rodrigo Monteiro de Castro (2021, p. 65) menciona que uma das críticas ao Projeto de Lei é que se estaria criando um novo tipo societário. Em verdade, como destacou, a Lei 14.193/2021 se ateu aos tipos já previstos no ordenamento jurídico, seguindo a vertente da tipicidade fechada que orienta o regime societário nacional, conforme o art. 983, do Código Civil Brasileiro. Atendo-se ao princípio da tipicidade societária, a Lei da SAF seguiu a perspectiva de que “[...] caso agentes econômicos pretendam atuar cooperativamente para a consecução de um objetivo comum e intentem, para tanto, constituir sociedade, devem necessariamente valer-se de um dos tipos previstos na ordem jurídica” (PELA, 2012, p. 162-165); é o que podem fazer os Clubes desde a Lei Pelé, hoje reforçados com a Lei 14.193/21 – em especial no que concerne às Companhias.

sua vez, é produto da regra da irrelevância da figura do sócio na companhia, de modo a garantir o livre câmbio das participações sociais, operando-se uma variabilidade de acionistas.

Por esses se projetam efeitos fundamentais às companhias: o *lock-in* (impossibilidade de que dívidas de sócios atinjam o patrimônio da sociedade e vice-versa) e a dinamização na alocação de riscos, transferindo-o ao mercado, resguardando em certa medida o poder dos investidores em gerir a atividade sem a assunção de riscos para além do investido, o que, no direito brasileiro, garante-se pela regular atribuição de personalidade jurídica¹¹.

A mudança de paradigma que propõe a legislação é, portanto, na raiz. De uma realidade que evidencia a esmagadora maioria dos clubes estruturados como associações civis (sem fins lucrativos) (FERRAZ; SERRA, 2021), busca-se desenvolver um mercado que propicie a captação de recursos para investimentos de grande envergadura, com os ferramentais típicos das Sociedades Anônimas; afinal, é um setor que alguns clubes já conseguem angariar milhões¹², ao mesmo tempo em que outros precisam recorrer à Justiça para não ser consumidos pelos passivos fiscais em momentos de fragilidade econômica¹³.

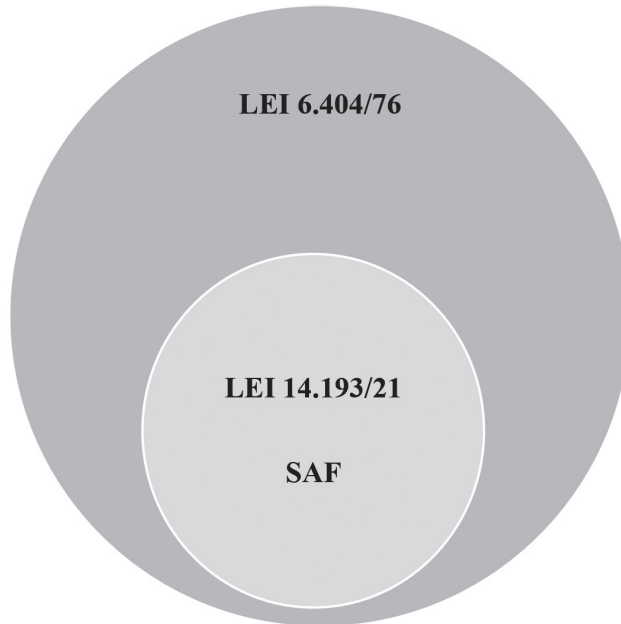
Diante disso, cabe analisar o regime jurídico da SAF, em constante contato com o sistema geral da Lei 6.404/76, em arquetipo que pode ser assim ilustrado:

¹¹ Vide sobre (i) *lock-in* (ARMOUR; KRAAKMAN; PARGENDLER, 2017, p. 3, 5-6); (PARGENDLER, 2018, p. 9); (ii) a proteção decorrente da separação patrimonial admitida no Brasil (FRANCO, 1982, p. 66 e ss.); (FRANÇA, 2013, p. 150 e ss.) e (iii) a transferência de riscos ao mercado (GALGANO, 1984, p. 3).

¹² Notícia neste sentido Fred Huber (2021).

¹³ Vide, por exemplo, a Medida Cautelar deferida em sede liminar na ADI 7015, proposta pela Associação Nacional de Clubes de Futebol, de Relatoria do Ministro Gilmar Mendes, que buscou interpretação conforme a Constituição para suspender a exigibilidade de débitos provenientes de parcelamentos feitos no âmbito do PROFUT, durante o período de calamidade pública no setor futebolístico.

Figura 1



Fonte: Castro (2021, p. 66).

Dentro do esquema-causal societário e dos elementos característicos das sociedades anônimas, portanto, o caractere distintivo da SAF é, pois, o seu objeto societário, em sua perspectiva estática e dinâmica, isto é, respectivamente, naquilo que se gravará em seu estatuto como atividade a ser exercida (atividade futebolística), e nos atos coordenados conexos à tal atividade (GUERREIRO, 1984).

Ante esse quadro normativo, cumpre anotar que os dispositivos da Lei 14.193/21 disciplinam diferentes âmbitos estruturais societários: tratam-se das regras que abordam o ordenamento societário (fim social; organização da vontade societária e direitos e deveres dos acionistas); o ordenamento empresarial (regras de gestão, prestação de contas e fiscalização da administração e da estruturação de grupos empresariais) e o ordenamento do patrimônio especial (regras de constituição e afetação ao fim social, competência para disposição do acervo patrimonial e a disciplina da responsabilidade) (WIEDEMANN, 2009); (FRANÇA, 2013).

2. ORDENAMENTO SOCIETÁRIO

Sob a perspectiva do ordenamento societário o artigo 1º da Lei 14.193/21 estabelece o elemento distintivo do regramento, ao disciplinar que a SAF é a companhia “cuja atividade principal consiste na prática do futebol, feminino e masculino, em competição profissional”.

Embora o escopo finalístico continue sendo o lucrativo, a assunção de um objeto societário legalmente vinculado molda não apenas os limites da atividade dos mandatários da sociedade, mas o próprio quadro do fim social, que compreende, complementarmente, as atividades previstas nos incisos do parágrafo 2º do artigo 1º.

Enquanto norte a ser seguido, o interesse societário, sob a ótica mercantil, conformar-se-á pela confluência das relações obrigacionais do instrumento societário (contribuição-atividade-lucro-partilha), seja maximizando a capacidade de exercício da própria atividade (da produção), os seus lucros para reinvestimentos, a distribuição de dividendos aos acionistas ou a cotação dos valores mobiliários (GALGANO, 1984, p. 57-60); (GAMBINO, 2009).

A formação da vontade societária, que há de se fixar no esquema de interesse societário, conforma-se pela organização dos sócios votantes reunidos em colégio deliberativo (assembleia) e se dá segundo a regra da maioria, de modo que, alcançado o quórum necessário para as deliberações, acionistas dissidentes ou ausentes são englobados em ato jurídico de um só sujeito: a companhia (SANTORO-PASSARELLI, 2012, p. 212-212); (FRANÇA, 2017, p. 41); (JAEGER, 1972, p. 180-181); (ADAMEK, 2010a, p. 31).

No conclave, os sócios seguem atrelados ao fim social; ainda que *ab extra societatis* tenham interesses particulares divergentes do interesse societário. Daí porque emana, então, um *dever geral de lealdade* ao fim societário, impedindo-se que o sócio *conflita do interesse* da companhia, buscando benefício próprio ou prejuízo alheio, em detrimento do interesse da comunhão societária.

Isso se deve ao fato de que, uma vez assumida a posição jurídica de sócio (*status socii*), tornando-se membro da coletividade de sócios, seja esta assunção originária ou derivada (por subscrição na constituição

da companhia ou por aquisição de participação societária), o sócio assume perante a companhia e perante os demais sócios – e, em certos casos, perante terceiros afetados pela companhia –, *deveres fiduciários* e *direitos* pelos quais há de zelar e utilizar sem abuso (FRANÇA, 2014); (GUERREIRO, 1983); (FRANÇA; TANNOUN, 2021); (ABREU, 2013); (CORDEIRO, 2006); (WIEDEMANN, 2011); (LEÃES, 1989).

De um lado, no regime geral das SAs, há direitos essenciais, políticos e patrimoniais, previstos no art. 109, LSA, que não podem ser suprimidos por disciplina diversa sequer pela unanimidade dos sócios (LEÃES, 2004); (BARBOSA, 2017); TEIXEIRA; GUERREIRO, 1979), de deveres de contribuição com a formação do capital social e de persecução do interesse societário.

Sob este último aspecto, na Lei 6.404/76, em especial, os artigos 115 e 116, cumulados com 117, disciplinam as regras de observância do interesse societário, nos termos do fim social.

No primeiro caso, tratam-se propriamente de regras acerca do conflito de interesses dos acionistas em assembleia, disciplinando-se hipóteses de voto abusivo (emulativo), em que se desvia da finalidade do voto para fins de prejudicar a companhia ou outrem; impedimento de voto (ou conflito formal) (§1º) – ou seja, conflito presumido do sócio por certa situação jurídica –, conflito de interesses propriamente dito (conflito material ou substancial) (§1º, parte final), em que se coíbe o voto proferido em situações nas quais o sócio se beneficia em detrimento da companhia e de benefício particular (em que o sócio, em situação jurídica decorrente do *status socii*, obterá vantagem desproporcional comparada com os demais acionistas) (CARVALHOSA, 2014); (FRANÇA, 2014).

Já nas previsões dos artigos 116 e 117, além de um *dever geral* dos acionistas calcado na atuação em prol do interesse societário, há regras específicas para coibição de atos conflitantes e danosos do acionista controlador, não apenas perante os demais sócios, mas em face de *stakeholders*, que tenham contato com a atividade da companhia, por ser, tal sujeito, o detentor do poder de disposição dos bens da companhia e de orientação geral dos administradores, exercendo preponderância nas assembleias gerais e, por conseguinte, dominação burocrática sobre os

órgãos hierarquicamente inferiores (COMPARATO, 1983); (COMPARATO; SALOMÃO FILHO, 2013); (GUERREIRO, 1983); (FRANÇA, 2014).

Diante disso, a lei da SAF veio disciplinar nos artigos 2º (parágrafos 3º a 6º), 4º e 6º hipóteses que regulam tanto o exercício do direito de voto em participações societárias quanto limitando o exercício de direitos a determinado grupo de acionistas, de modo a evitar conflito de interesses (CASTRO, 2021).

Os parágrafos 3º a 6º¹⁴, do artigo 2º da Lei 14.193/21 dispõem sobre direitos especiais à entidade que se tornar sócia, titular de ações ordinárias “classe A”, as quais conferirão, por força de lei, voto decisivo nas matérias arroladas.

Tratam-se, tais ações, de verdadeiras *golden shares*, ações ordinárias – à dessemelhança do que ocorre na regra geral da LSA (art. 17 e

¹⁴ Preveem: “§ 3º Enquanto as ações ordinárias da classe A corresponderem a pelo menos 10% (dez por cento) do capital social votante ou do capital social total, o voto afirmativo do seu titular no âmbito da assembleia geral será condição necessária para a Sociedade Anônima do Futebol deliberar sobre: I – alienação, oneração, cessão, conferência, doação ou disposição de qualquer bem imobiliário ou de direito de propriedade intelectual conferido pelo clube ou pessoa jurídica original para formação do capital social; II – qualquer ato de reorganização societária ou empresarial, como fusão, cisão, incorporação de ações, incorporação de outra sociedade ou trespasse; III – dissolução, liquidação e extinção; e IV – participação em competição desportiva sobre a qual dispõe o art. 20 da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. § 4º Além de outras matérias previstas no estatuto da Sociedade Anônima do Futebol, depende da concordância do titular das ações ordinárias da classe A, independentemente do percentual da participação no capital votante ou social, a deliberação, em qualquer órgão societário, sobre as seguintes matérias: I – alteração da denominação; II – modificação dos signos identificativos da equipe de futebol profissional, incluídos símbolo, brasão, marca, alcunha, hino e cores; e III – mudança da sede para outro Município. § 5º O estatuto da Sociedade Anônima do Futebol constituída por clube ou pessoa jurídica original pode prever outros direitos para o titular das ações ordinárias da classe A. § 6º Depende de aprovação prévia do clube ou pessoa jurídica original, que é titular de ações ordinárias da classe A, qualquer alteração no estatuto da Sociedade Anônima do Futebol para modificar, restringir ou subtrair os direitos conferidos por essa classe de ações, ou para extinguir a ação ordinária da classe A”.

18) –, que conferem direitos políticos especiais ao sócio que as titule em razão de sua própria titularidade. Geralmente tais direitos se consubstanciam em deliberações por voto em separado ou poder de veto no que for decidido em assembleia pelos demais sócios (PELA, 2012).

Por tais dispositivos, as disciplinas do fim social e da organização ficam atreladas à vontade da própria entidade que antes desempenhava o papel futebolístico, de modo a conservar que o interesse do colégio de sócios seja conformado, nos casos predefinidos, pelo interesse da instituição originária.

O artigo 4º, prevê duas restrições. A do *caput*, destinada a impedir que o acionista controlador (ou componente de bloco de acordo de controle) de uma SAF *detenha* participação societária direta ou indireta de outra companhia da mesma natureza. É dizer: a adesão ao vínculo societário em mais de uma SAF é nula, sendo, pois, eventual contrato de compra e venda que envolva esta duplicidade nulo, por ter objeto ilícito, nos termos do art. 104, II, CCB (AZEVEDO, 2002); (ASCARELLI, 2008).

O parágrafo único, por outro lado, estabelece uma presunção de conflituosidade ao acionista que detiver 10% ou mais de participação no capital social, suprimindo tanto o direito de voto, quanto o de voz. Nem mesmo, portanto, no conclave deliberativo, poderá o acionista se manifestar.

Impõe-se, ainda, ao acionista detentor de participação igual ou superior a 5%, no artigo 5º, o dever de informação à órgão regulatório público (“entidade nacional de administração do desporto”), qualificação da *pessoa natural* que exerça direta ou indiretamente seu controle, sob pena de suspensão de direitos políticos e patrimoniais.

No âmbito do ordenamento societário, tratam-se, pois, de regras específicas e derogatórias daquelas gerais da Lei 6.404/76, pelas quais se objetiva garantir a higidez na formação da vontade societária.

3. ORDENAMENTO EMPRESARIAL

O âmbito do ordenamento empresarial é, de um lado, intimamente ligado aos poderes executivos e, de outro, à ideia de governança

corporativa (ou governação), enquanto fiscalização ou vigilância daquelas (ABREU, 2010). Tratam-se, pois, das duas funções abarcáveis pela ideia de administração: “atividades de gestão (execução e representação) [e] das atividades de supervisão e tomadas estratégias de decisão (orientação geral e apreciação de resultados da gestão)” (ADAMEK, 2010b, p. 18).

A preocupação da governança, dá-se, portanto, justamente no “balanço interno de poderes em uma companhia”, de modo a prescrever a estruturação administrativa (*board*), à luz, basicamente, dos sistemas monista (*one-tier*) e dualista (*two-tier*). No primeiro, os poderes de gestão e fiscalização ficam concentrados em um órgão apenas, geralmente eleito pela assembleia, enquanto que, no segundo, dividem-se as funções em órgãos distintos¹⁵.

No Brasil, o sistema acionário disciplinou regras distintas sobre a opção de um ou outro modelo. O art. 138, LSA, prevê a possibilidade de companhias fechadas optarem pela concentração de ambas as funções em um único órgão: a diretoria. No entanto, as companhias abertas são obrigadas a possuir conselho de administração para o exercício da supervisão e orientação geral (art. 138, §2º).

¹⁵ Sobre o tema, esclarece Klaus Hopt (2011, p. 20–21): “a) One-tier and two-tier boards and the option between them. (1) *The most prominent structural characteristic of the board is whether it is a one- or two-tier institution. The members of the one-tier board and of the supervisory board, which is charged with overseeing control of operations, are elected by the shareholders, while the members of the management board are usually elected by the supervisory board. The separation between management and control in countries with two-tier boards is legally prescribed and buttressed by mandatory incompatibility rules, but de facto the supervisory board has rarely limited itself to mere control; instead, it has also traditionally assumed an advisory function. In practice, the division between the tasks of the management board and the supervisory board varies according to business sector, size of the corporation, tradition and, in particular, the presence of strong leaders on one board or the other. Sometimes the chairman of the management board, alone or together with the chairman of the supervisory board, selects the members of the supervisory board without much ado, though formally they must be elected by the shareholders. Sometimes the chairman of the supervisory board is the leading figure on whose benevolence the chairman of the management board depends, and who picks the other supervisory members and proposes them to the shareholders.*

Na Lei 14.193/21, o art. 5º impõe o modelo dualista, com a existência tanto da diretoria quanto do conselho de administração. Trata-se de opção legislativa destinada a promover transparência (*disclosure*), observância (*compliance*) e prestação de contas (*accountability*) mais eficientes nos atos executivos de seus diretores (CASTRO, 2021); (DE LUCCA, 2009).

Também o conselho fiscal será de existência obrigatória e permanente. Trata-se de órgão destinado a supervisionar os administradores, competindo-lhe “acompanhar a atuação da empresa, a fim de verificar a regularidade dos procedimentos adotados e dos negócios realizados, opinando sobre o relatório anual dos administradores” (BORBA, 2019, p. 421).

Nos incisos do parágrafo 1º do art. 5º e em seus demais parágrafos¹⁶ são previstas regras qualitativas de vedação à composição ao

¹⁶ Dispõem: § 1º Não poderá ser integrante do conselho de administração, conselho fiscal ou diretoria da Sociedade Anônima do Futebol: I - membro de qualquer órgão de administração, deliberação ou fiscalização, bem como de órgão executivo, de outra Sociedade Anônima do Futebol; II - membro de qualquer órgão de administração, deliberação ou fiscalização, bem como de órgão executivo, de clube ou pessoa jurídica original, salvo daquele que deu origem ou constituiu a Sociedade Anônima do Futebol; III - membro de órgão de administração, deliberação ou fiscalização, bem como de órgão executivo, de entidade de administração; IV - atleta profissional de futebol com contrato de trabalho desportivo vigente; V - treinador de futebol em atividade com contrato celebrado com clube, pessoa jurídica original ou Sociedade Anônima do Futebol; e VI - árbitro de futebol em atividade. § 2º O estatuto da Sociedade Anônima do Futebol poderá estabelecer outros requisitos necessários à eleição para o conselho de administração. § 3º Não poderá receber nenhuma remuneração o membro do conselho de administração que cumulativamente for associado e integrar qualquer órgão, eletivo ou não, de administração, deliberação ou fiscalização do clube ou pessoa jurídica original enquanto esse for acionista da respectiva Sociedade Anônima do Futebol. § 4º Não poderá ser eleito para o conselho fiscal ou para a diretoria o empregado ou membro de qualquer órgão, eletivo ou não, de administração, deliberação ou fiscalização do clube ou pessoa jurídica original enquanto esse for acionista da respectiva Sociedade Anônima do Futebol. § 5º Os diretores deverão ter dedicação exclusiva à administração

quadro de administradores da SAF. Tratam-se de previsões destinadas sobretudo a impedir o conflito de interesses dos administradores, mormente por potencial quebra de dever fiduciário (SPINELLI, 2020), assim como – especialmente o §5º – de imposição do dever de cuidado e de diligência, pela dedicação exclusiva à SAF que administrar (CORDEIRO, 2006b; 2015).

No que concerne à disciplina grupal, à sua vez, o artigo 1º, §2º, VII, prevê a possibilidade de a SAF participar do capital social de outras organizações que desempenhem atividades conexas à futebolísticas. Em tais casos, busca-se, pois, a direção unificada no mercado, seja por relação de subordinação ou coordenação mediante o vínculo societário (FRANCO, 1982); (PEDREIRA, 2002).

4. ORDENAMENTO DO PATRIMÔNIO ESPECIAL

No campo da constituição do patrimônio especial se opera a reunião dos capitais necessários ao desenvolvimento da atividade econômica, pela conferição dos bens dos investidores que aportam seus recursos a uma finalidade específica, cuja titularidade se distingue, quando da personalidade jurídica (patrimônio afetado ou especial) (MIRANDA, 2012, p. 440-449); (MARCONDES, 1970, p. 84); (SALOMÃO FILHO, 2019, p. 325); (FRANÇA, 2013, p. 130); (TANTINI, 1980); (DOMINGUES, 2010).

O artigo 2º, em seus incisos I a III, e o artigo 3º dispõem sobre os meios de constituição deste patrimônio especial, são a transformação do tipo organizacional anterior (*v.g.* de associação em SAF), a cisão do “departamento de futebol”¹⁷, a constituição originária, por

da Sociedade Anônima do Futebol, observados, se houver, os critérios estabelecidos no estatuto.

¹⁷ A expressão não é, propriamente, de conteúdo jurídico. Há de ser entendida, à luz do art. 1º, §2º, VI, da mesma lei, como o conjunto de ativos e passivos *afetados* a uma atividade específica; para os efeitos da lei, no que concerne à constituição da SAF e à sucessão de responsabilidade (*vide infra*),

novos fundadores, e o *drop down* (transferência do conjunto de ativos ao capital SAF, pelo recebimento, em troca de ações proporcionais) (CASTRO, 2021, p. 82-107).

A competência para administração e transferência de patrimônio pela SAF, sob a ótica do ordenamento em tela encontra grande conexão com as disciplinas societária e empresarial.

Sendo os atos de gestão e supervisão da companhia atrelados a atos de alienação de ativos, disposição de recursos para a condução da atividade empresarial e assunção de obrigações (arts. 142 e 154, LSA), os administradores devem observar os deveres de lealdade, buscando a consecução do fim social, fiduciários (de não se beneficiarem em posição conflituosa em detrimento da companhia); cuidado (observando os limites estatutários e legais – art. 153, LSA) e diligência (dedicando-se às suas atribuições – exclusivamente, como visto), além de informar de modo claro, completo e amplo, as suas atuações (art. 157, LSA), sob pena de responsabilização (ADAMEK, 2010b, p. 119-190); (SPINELLI, 2020, p. 21-45).

Em relação à perspectiva societária, a detenção de 10% ou mais das ações ordinárias de “classe A” pela entidade futebolística originária confere poderes especiais no que concerne à “alienação, oneração, cessão, conferência, doação ou disposição de qualquer bem imobiliário ou de direito de propriedade intelectual conferido pelo clube ou pessoa jurídica original para formação do capital social”, assim como “qualquer ato de reorganização societária ou empresarial, como fusão, cisão, incorporação de ações, incorporação de outra sociedade ou *trespasse*” e “dissolução, liquidação e extinção” (art. 2º, §3º, I, II e III, Lei 14.193/21).

Limita-se, portanto, não apenas a discricionariedade mercadológica dos administradores, mas o próprio poder hierarquicamente superior da assembleia geral, à decisão da instituição que antes desempenhava

departamento de futebol é o patrimônio destinado ao exercício da atividade futebolística. Remete-se às mesmas referências citadas no parágrafo anterior do corpo do texto.

a atividade futebolística. Trata-se, pois, de poder político especial de intervir na condução da geral da companhia.

Em relação à responsabilidade patrimonial, à sua vez, a Lei 14.193/21 previu, nas seções IV e V, casos e modos de sucessão de responsabilidade de métodos de quitação das obrigações.

Na seção IV, especialmente os artigos 9º e 10º estabelecem que a SAF não responde pelas obrigações da entidade originária por obrigações “anteriores ou posteriores à data de sua constituição, exceto quanto às atividades específicas do seu objeto social”, sucedendo naquelas que lhes forem transferidas, a serem quitadas conforme o art. 10¹⁸.

¹⁸ Sobre tais previsões, esclarece Rodrigo Monteiro de Castro (2021, p. 142-143): “[...] se exclui, imediatamente, toda e qualquer obrigação que não seja relativa ao objeto social da SAF, como aquelas oriundas de relações associativas ou de qualquer outro esporte desenvolvido pelo clube, incluindo o futebol amador. Esse conjunto obrigacional permanecerá de responsabilidade exclusiva do clube, não se autorizando, conforme previsto na Lei 14.193/21, (i) a transferência voluntária para SAF da cisão ou do *drop down* ou (ii) imputação judicial decorrente de pedido do credor. No tocante às atividades específicas do objeto social da SAF, a determinação legislativa foi em outro sentido: a SAF responderá pelas obrigações que lhe forem (expressamente) transferidas (e que somente poderão estar associadas ao seu objeto), conforme disposto no parágrafo 2º do art. 2º da Lei 14.193/21. [...] pelo *caput* do art. 9º: a SAF poderá ser destinatária de obrigações anteriores, de titularidade do clube, desde que se relacionem ao seu objeto, caso em que, ao se incorporarem ao seu patrimônio, deverão ser satisfeitas pela própria SAF. Não se tratará, pois, de imputação, mas de assunção, decorrente da transferência patrimonial. A transferência, nos termos do art. 2º, parágrafo 2º, inciso IV, aplicável à cisão e ao *drop down*, independe de autorização ou consentimento de credores ou partes interessadas, salvo se as partes envolvidas (isto é, credor e devedor) tiverem disposto de modo distinto em contrato ou outro negócio jurídico. Operada a transferência, a SAF responderá com a totalidade de seu patrimônio pelas obrigações que se tornaram próprias. Só falta, por fim, enquadrar a responsabilidade da SAF pelas obrigações atreladas ao seu objeto, anteriores à sua criação e que permaneceram na esfera do clube, tais como as dívidas trabalhistas de jogadores de futebol. O *caput* do art. 9º oferece, mais uma vez, a resposta: a responsabilidade permanecerá na esfera do clube, que deverá destinar os recursos que lhe

O artigo 10, a sua vez, prevê regras de referibilidade de recursos recebidos pela SAF e de dividendos distribuídos ao clube que se torne acionista, pela afetação de 50% dos dividendos recebidos à quitação de débitos, como dispõem seus incisos I e II, sobre os quais destaca Rodrigo Monteiro de Castro (2021, p. 145):

Ambos os incisos reforçam, portanto, a expectativa de satisfação dos créditos detidos por credores anteriores, mediante a transferência de recursos da SAF ao clube. Mas não se imputa à SAF a obrigação de assumir, arcar ou pagar diretamente a qualquer credor. Sua responsabilidade se encerra com a observância da transferência de receitas, quando aplicável, ou de dividendos (bem como juros sobre capital próprio ou outras receitas derivadas da condição de sócio), se houver lucro, na forma da lei.

A pretensão da lei foi estabelecer um meio de conferisse lisura ao fluxo de caixa das SAFs, atrelando-se justamente ao seu regime jurídico tributário diferenciado em âmbito federal, que estabelece regras simplificadas sobre o recolhimento de tributos nos primeiros cinco anos do de constituição da SAF (art. 31 e ss.).

Em relação ao *modo de quitação das obrigações*, a seção V, em seus artigos 13 a 25, garantiu a possibilidade de a entidade originária optar pelo “Regime Centralizado de Execuções” (RCE) ou por recuperação judicial ou extrajudicial – o que, inclusive, tem respaldo de legitimidade ativa na alteração feita no art. 971, do Código Civil Brasileiro, que equiparou as associações de fim futebolístico à empresários, garantindo a possibilidade de se enquadrar no regime de insolvência de *empresários* da Lei 11.101/05 (arts. 1º e 2º).

Tratam-se, ambos de regimes concursais de credores, isto é, a formação de um quadro de pessoas titulares de créditos perante

foram pagos pela SAF, nos termos do art. 10, para satisfação das dívidas. A SAF, por sua vez, responsabiliza-se pela destinação de recursos, na forma do art. 10, para que, com eles (e outros recursos que o clube for titular), o clube honre com seus compromissos”.

o clube, a ser pago de acordo com uma ordem isonômica de pagamento (*par conditio creditorum*), conforme suas classes, diante de um mesmo patrimônio devedor, mediante plano de credores ou plano de recuperação (MENDONÇA, 1960, p. 370 e ss.); tratam-se de negócios jurídicos processuais (art. 198, Código de Processo Civil), decorrentes da conformação da vontade das partes declarantes, com ulterior homologação judicial¹⁹ (WAMBIER, 2007, p. 295).

Diga-se, com efeito, que a adoção do RCE é “apenas para os clubes ou pessoas jurídicas originárias que, em algum momento, se transformarem ou constituírem uma SAF” (MANSUR; AMBIEL, 2021, p. 173), enquanto modo específico de quitação estabelecido no microsistema das companhias de futebol.

CONCLUSÃO

Pela análise das disposições gerais da Lei 14.193/21, objetos do presente estudo, percebeu-se que as regras previstas na regulação criada, embora derroguem, em certas passagens, o sistema geral de sociedades anônimas (Lei 6.404/76), possuem consonância com as disciplinas estruturais do Direito Societário, ainda que forma esparsada no texto normativo, o que possibilita a análise e adequação de institutos jurídicos, conforme o âmbito de aplicação da lei.

Sob a perspectiva do ordenamento societário, o fim social, bem delineado nos dispositivos iniciais, reflete na organização da vontade deliberativa societária e nos direitos e deveres dos acionistas, mormente nas previsões sobre os direitos políticos especiais das entidades titulares de ações ordinárias de “classe A” e nas supressões e suspensões de direitos de sócios, de modo a evitar conflitos de interesses.

No âmbito da disciplina empresarial, as regras especiais sobre impedimento qualitativo de assunção ao cargo de administrador, a imposição de um sistema dualista e as regras de transparência eviden-

¹⁹ sobre a negociação do RCE: artigos 19 a 22, Lei 14.193/21; sobre recuperações judicial e extrajudicial: art. 53 e art. 161, ambos da Lei 11.101/05.

ciam como a Lei 14.193/21, buscou estabelecer um regime jurídico de governança corporativa bem estruturado, para evitar benefícios conflituosos de seus executivos.

Em relação ao ordenamento patrimonial foram previstas formais típicas de constituição das SAFs, assim como restrições à competência de disposição e transferência patrimonial – em especial, pelas ações ordinárias de “classe A” –, e opção programática pelas formas concursais de pagamento dos credores.

Observar o regime jurídico das SAFs de acordo com esse quadro societário, permite, portanto, explorar e responder problemas que possam advir da aplicação da lei, especialmente, sobre a limitação de direitos individuais de acionistas, a forma de sucessão de responsabilidade das SAFs e responsabilidade patrimonial de administradores e sócios controladores.

REFERÊNCIAS

ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Curso de Direito Comercial**. v. 2. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2013.

ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. **Governança das Sociedades Comerciais**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

ADAMEK, Marcelo Vieira Von. **O abuso de minoria em direito societário** (abuso das posições subjetivas minoritárias). São Paulo. 2010. 152 f. Tese (Doutorado em Direito Comercial) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2132/tde-02082011-142051/pt-br.php>>. Acesso em: 05 Mai. 2018.a

ADAMEK, Marcelo Vieira Von. **Responsabilidade Civil dos Administradores de S/A e as ações correlatas**. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2010.b

ARMOUR, John; HASSMANN, Henry; KRAAKMAN, Reinier; PARGENDLER, Mariana. *What Is Corporate Law?*, In: ARMOUR, John et al. *The Anatomy Of Corporate Law: A Comparative And Functional Approach*. 3. ed., New York: Oxford University Press, 2017.

ASCARELLI, Tullio. *Interesse Sociale e Interesse Comune nel Voto*. In: ASCARELLI, Tullio. *Studi in Tema di Società*. Milano: Giuffrè, 1952.

ASCARELLI, Tullio. **Panorama do Direito Comercial**. São Paulo: Saraiva, 1947.

ASCARELLI, Tullio. **Problemas das Sociedades Anônimas e Direito Comparado**. São Paulo: Quorum, 2008.

AZEVEDO, Antônio Junqueira de. **Negócio Jurídico e Declaração Negocial**. Tese de concurso ao cargo de Professor Titular de Direito Civil da Faculdade de Direito da USP. São Paulo, 1986.

AZEVEDO, Antonio Junqueira de. **Negócio Jurídico: Existência, Validade e Eficácia**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BARBOSA, Marcelo. Capítulo II: Direitos dos Acionistas. In: LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Direito das Companhias**. 2. ed. atual. e ref., Rio de Janeiro: Forense, 2017.

BETTI, Emilio. *Teoria General del Negocio Juridico*. 2. ed. Traduzido para o espanhol por A. Martin Perez. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1959.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.015**. Acesso em: 10 out. 2021.

CAMPOBASSO, Gian Franco. *Diritto Commerciale: Diritto delle società*. v. 2. Utet Giuridica: Milão, 2015.

CARNELUTTI, Francesco. *Instituciones del Proceso Civil*. Traducción de la quinta edición italiana por Santiago Sentis Melendo. v. 1. Buenos Aires: EJE, 1973.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**. v. 2. arts. 75 a 137. 6. ed. *E-book*. São Paulo: Saraiva, 2014.

CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de. Comentários aos artigos 1º, 2º, 5º, 6º, 9º, 10º e 12. In: CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de. (Coord.). **Comentários à Lei da Sociedade Anônima do Futebol. Lei nº 14.193/2021**. São Paulo: Quartier Latin, 2021.

CATAPANI, Márcio Ferro. Os contratos associativos. In: FRANÇA, Erasmo Valladão e Novaes (Coord.). **Direito Societário Contemporâneo – I** (obra coletiva). São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COMPARATO, Fábio Konder. **Aspectos jurídicos da macro-empresa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

COMPARATO, Fábio Konder. **O poder de controle na Sociedade Anônima**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto **O poder de controle na Sociedade Anônima**. *E-book*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

CORDEIRO, António Menezes. A lealdade no direito das sociedades. **Revista da Ordem dos Advogados**, Lisboa a. 66. v. III., dez. 2006. Disponível em: <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-iii-dez-2006/>. Acesso em 20 jun. 2021.a

CORDEIRO, António Menezes. Deveres fiduciários de cuidado: imprecisão linguística, histórica e conceitual. **Revista de Direito das Sociedades**, Lisboa, a. 7., n. 3/4, p. 617-640, 2015. Disponível em: <http://www.revistadedireitodassociedades.pt/artigos/-deveres-fiduciarios-de-cuidado-imprescricao-linguistica-historica-e-conceitual>. Acesso em 28 ago. 2021.

CORDEIRO, António Menezes. Os deveres fundamentais dos administradores das sociedades. **Revista da Ordem dos Advogados**, Lisboa a. 66. v. II., set. 2006. Disponível em: <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/antonio-menezes-cordeiro-os-deveres-fundamentais-dos-administradores-das-sociedades/>. Acesso em 20 jun. 2021.b

DOMINGUES, Paulo de Tarso. Capital e Patrimónios Sociais, Lucros e Reservas. In: ABREU, Jorge Manuel Coutinho de. (Coord.). MAIA, Pedro; RAMOS, Maria Elisabete; MARTINS, Alexandre Soveral; DOMINGUES, Paulo de Tarso (autores). **Estudos de Direito das Sociedades Comerciais**. Coimbra: Almedina, 2010.

FERRAZ, Daniel Amin; SERRA, Rafael Caputo Bastos. A estruturação jurídica dos clubes de futebol: iniciativas legislativas e sobreposição das práticas de gestão às formas de organização. **Brazilian Journal of Development**, Curitiba, v.7, n.2, p. 13610-13631 feb. 2021. Disponível em: DOI:10.34117/bjdv7n2-126. Acesso em: 12 jan. 2022.

FERRO-LUZZI, Paolo. **I Contratti Associativi**. Milano: Giuffrè Editore, 2001.

FORGIONI, Paula A. **Contratos Empresariais**. Teoria Geral e Aplicação. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. **A Sociedade em Comum**. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. **Conflito de Interesses nas Assembleias de S.A.**. 2. ed. São Paulo: Malheiros. 2014.

FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes. **Invalidades nas Deliberações de Assembleia das S/A** e outros escritos sobre o tema da invalidade das deliberações sociais. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; ADAMEK, Marcelo Vieira Von. *Affectio Societatis*: um conceito jurídico superado no moderno direito societário pelo conceito de fim social. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, a. 47 (nova série), ns. 149/150, p. 108-130, jan./dez. 2008.

FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes; TANNOUS, Thiago Saddi. O acionista controlador tem o dever de sacrificar os próprios interesses em favor dos interesses da companhia, no contexto de uma relação contratual? *In*: BORBA, Gustavo Tavares; BORBA, Rodrigo Tavares; ALMEIDA, José Gabriel Assis de. (Coords.) **Comissão de Valores Mobiliários – precedentes comentados**. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

FRANCO, Vera Helena de Mello. **Grupos Econômicos sob Controle Estatal: conflito de interesses (a norma do artigo 238 da lei das S.A. Aplicação. Limites)**. 1982. 281 p. Tese (Doutorado em Direito Comercial) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo.

GALGANO, Francesco. *La Società Per Azioni*. *In: Trattato di Diritto Commerciale e Di Diritto Pubblico Dell'Economia*. v. 7. Padova: CEDAM, 1984.

GAMBINO, Agostino. *L'interesse Sociale e Il Voto in Assemblea*. *In*: BONELLI, Franco *et al.*. *L'interesse Sociale tra Valorizzazione Del Capitale e Protezione Degli Stakeholders*. Milano: Giuffrè, 2009.

GIERKE, Otto Von. *Community In Historical Perspective. A translation of selections from Das deutsche Genossenschaftsrecht (The German Law of Fellowship) by Otto von Gierke. Translated by: Mary Fischer*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

GOMES, Orlando. **Contratos**. Atualizadores: Antonio Junqueira de Azevedo e Francisco Paulo de Crescenzo Marino. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GUERREIRO, José Alexandre Tavares. Conflitos de Interesse entre Sociedade Controladora e Controlada e entre Coligadas, no Exercício do Voto em Assembléias Gerais e Reuniões Sociais. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, a. 22 (nova série), n. 51, p. 29-32, jul./set. 1983.

GUERREIRO, José Alexandre Tavares. Sobre a interpretação do objeto social. **Revista de Direito Mercantil**, São Paulo, a. XXIII (nova série), n. 54, abr./jun., p. 67-72, 1984.a

GUERREIRO, José Alexandre Tavares. Sociologia do poder na sociedade anônima. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, a. 29 (nova série), n. 77, p. 50-56, jan./mar. 1990.

HOPT, Klaus J., *Comparative Corporate Governance: The State of the Art and International Regulation* (February 25, 2011). *American Journal of Comparative Law*, Vol. 59, p. 1, January 2011, ECGI - Law Working Paper No. 170/2011, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1713750>.

HUBER, Fred. Orçamento 2022: Flamengo prevê R\$ 847 mi com receitas recorrentes e separa R\$ 100 mi para contratar. *Globo Esporte*, Rio de Janeiro, 08 dez. 2021. Disponível em: <https://ge.globo.com/futebol/times/flamengo/noticia/orcamento-2022-flamengo-preve-r-847-mi-com-receitas-recorrentes-e-separa-r-100-mi-para-contratar.gh.html>. Acesso em: 14 fev. 2022.

LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Capítulo I. Estrutura da Companhia. *In*: LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Direito das Companhias**. 2. ed. atual. e ref., Rio de Janeiro: Forense, 2017.

LAUTENSCHLAGER, Nilson. Notas sobre “A História do Princípio da Maioria de Otto Friedrich Von Gierke”. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, Nova Série - Ano LIII, ns. 166/167, pp. 7-22, ago. 2013/jul. 2014.

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. **Estudos e Pareceres sobre Sociedades Anônimas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. **Pareceres**. v. 2. São Paulo: Singular, 2004.

MANSSUR, José Francisco C.; AMBIEL, Carlos Eduardo. Comentários aos artigos 13 e 14. *In*: CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de. (Coord.). **Comentários à Lei da Sociedade Anônima do Futebol. Lei nº 14.193/2021**. São Paulo: Quartier Latin, 2021.

MARCONDES, Sylvio. **Problemas de Direito Mercantil**. 2ª tiragem. São Paulo: Max Limonad, 1970.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de Direito Comercial Brasileiro**. 6. ed. v. vii. Livro v. Da Falência e da Concordada Preventiva. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Privado: Parte Geral**. Atualizado por Judith Martins-Costa, Jorge Cesa Ferreira da Silva e Gustavo Haical. Tomo I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

PARGENDLER, Mariana. *How Universal is the corporate form? Reflections on the dwindling of corporate attributes in Brazil*. 2018. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=3126838>. Acesso em: 12 abr. 2021.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Acordo de Acionistas sobre controle de grupo de sociedades. **Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem**, São Paulo. p. 226-248. a. 5. n. 15. jan./mar. 2022..

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Título VIII: Capítulo I: Transformação. *In*: LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Direito das Companhias**. 2. ed. atual. e ref., Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PELA, Juliana Krueger. **As Golden Shares No Direito Societário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ROPPO, Vincenzo. **O Contrato**. Tradução de Ana Coimbra e M. Januário C. Gomes. Coimbra: Almedina, 1947.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **O Novo Direito Societário**. Eficácia e sustentabilidade. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SANTORO-PASSARELLI, Francesco. *Dottrine Generali del Diritto Civile*, 9. ed., Napoli: Jovene, 2012.

SCAFF, Luma Cavaleiro de Macêdo; NORAT, Leonardo Costa. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA: FUNÇÃO E ESTRUTURA. **Revista**

Jurídica, [S.l.], v. 5, n. 67, p. 487 - 514, out. 2021. ISSN 2316-753X. Disponível em: <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/5052>>. Acesso em: 02 jul. 2022. doi:<http://dx.doi.org/10.26668/revistajur.2316-753X.v5i67.5052>.

SPINELLI, Luis Felipe. **Administração das Sociedades Anônimas**. Lealdade e Conflito de Interesses. São Paulo: Almedina, 2020.

TANTINI, Giovanni. *Capitale e Patrimonio. Nella Società per Azioni*. Padova: Cedam, 1980.

TEIXEIRA, Egberto Lacerda; GUERREIRO, José Alexandre Tavares. **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**. v. 1. São Paulo: Bushatsky, 1979.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. A *Vis Attractiva* do Juízo da Vara Empresarial. Créditos Trabalhistas. Sucessão da Empresa em Regime de Recuperação. **Revista de Processo**, São Paulo. p. 289-306. v. 143. jan. 2007.

WIEDEMANN, Hebert. “Excerto do ‘Direito Societário’ I – Fundamentos”. Trad. de Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França. **RDM**, n. 143/66. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

WIEDEMANN, Hebert. “O Pequeno Acionista é Acionista?”. Trad. de Erasmo Valladão Azevedo e Novaes França e Bruno Di Dotto do original “Ist Der Kleinaktionär Kein Aktionär”. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, a. 55 (nova série) ns. 170/171, ago. 2015/jul. 2016. Disponível em: https://rdm.org.br/wp-content/uploads/2019/11/RDM_170-171-FINAL-1-21-36.pdf. Acesso em: 03 set. 2021.

WIEDEMANN, Herbert. Vínculos de Lealdade e Regra de Substancialidade: uma comparação de sistemas. Trad. por Otto Carlos Vieira Ritter Von Adamek. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, n. 157, 2011. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdm/article/view/192687>. Acesso em: 20 nov. 2021.



REFORMA TRIBUTÁRIA E FEDERALISMO COOPERATIVO: O FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO REGIONAL COMO FOMENTADOR DA EQUIPARAÇÃO SOCIOECONÔMICA NACIONAL

André da Costa Ericeira¹

Fabrcio Machado de Moraes²

RESUMO

A presente pesquisa objetiva investigar de que forma o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, previsto na proposta da reforma tributária, modifica o atual cenário dos repasses financeiros nacionais. Para tanto, o estudo se fundamenta na análise da legislação, pondo em contraste a construção jurídica em torno dos fundos de desenvolvimento com as mudanças oriundas da PEC 132/2023, por fim, sua compatibilidade com o federalismo cooperativo, modelo de governo

¹ Mestrando em Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional pelo Centro Universitário do Pará – CESUPA, por onde é bolsista CAPES. Bacharel em Direito pelo CESUPA. Coordenador do Núcleo de Estudos Avançados em Direito Financeiro e Tributário – NEADFT, vinculado à LAJUPA. E-mail: andre.ericeira25@gmail.com

² Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiros de Estudos Tributários – IBET. Advogado da Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO (cedido ao Serviço Federal de Processamento de Dados – SERPRO). Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Pará – UFPA. Membro do Núcleo de Estudos Avançados em Direito Financeiro e Tributário – NEADFT, vinculado à LAJUPA. E-mail: moraesfabrcioadv@live.com.

adotado pela Constituição Federal de 1988. A pesquisa é exploratória, com abordagem qualitativa, e método comparativo, empregando como procedimento técnico a revisão bibliográfica, com ênfase para artigos científicos e livros relativos ao assunto estudado. Por meio de tanto, compreendeu-se que os fundos relacionados à equiparação socioeconômica do Brasil prévios à Constituição de 88 apresentaram um resultado positivo quanto ao seu objetivo principal, sendo este a melhora nos índices econômicos e sociais. Todavia, demonstraram descompasso para com os preceitos constitucionais do federalismo cooperativo. Conclui-se que com a efetivação do Fundo proposto pela reforma, se altera tal cenário, visto ser este responsável pela concessão de maior autonomia aos governos estaduais e municipais para que se elaborem políticas em prol de seu desenvolvimento, sendo assim responsável pela propositura de uma atuação conjunta entre os entes federados.

Palavras-chave: Federalismo Cooperativo; Fundo Nacional De Desenvolvimento Regional; Reforma Tributária; Repasses Financeiros.

1. INTRODUÇÃO

Noberto Bobbio, em sua obra “A era dos direitos” (2004), defende que as normas jurídicas estabelecidas pela sociedade estão costumeiramente suscetíveis a mudanças, podendo ser alteradas a qualquer momento, sendo, desse modo, um produto do seu tempo.

A afirmação em questão, a qual pode facilmente ser tratada como uma mera obviedade para os praticantes do labor jurídico finda, em diversas ocasiões, por demonstrar graus de complexidade aquém do desejado e até mesmo do razoável.

Um exemplo palpável na realidade hodierna brasileira se trata da reforma tributária. Pauta que é debatida formalmente na seara legislativa, ao menos desde o longínquo ano de 2004, mas que somente se concretizou no ano de 2023, após diversas alterações em face das propostas presentes no projeto original (AMPARO, 2014).

Dentre tais pontos, destaca-se, diante do presente recorte, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR) como instrumento essencial para o pleno alcance dos repasses financeiros entre os entes.

A motivação para tal recorte é manifesta e está diretamente relacionada à construção histórica do Brasil, perpassando pelo desequilíbrio entre as regiões do país, seja em aspectos políticos, financeiros, quanto sociais.

É neste ponto de interseção que os fundos nacionais com fulcro na mitigação das desigualdades regionais se encontra com o federalismo cooperativo, modelo de governo adotado pela Constituição Federal de 1988 (TORRES, 2019), mas que há muito já se demonstrava presente no ordenamento jurídico, influenciando na tomada de decisão dos legisladores, em especial para a formulação de políticas públicas.

Nesse diapasão, objetivando a resolução da complexa questão envolvendo os desequilíbrios regionais, diversas foram as iniciativas de atuação por meio de instrumentos de incentivo – ora retratados pelos fundos – em via de atenuar tal efeito.

Durante o decorrer dos séculos XX e XXI, propuseram-se uma considerável quantidade de fundos, como se pode citar de maneira antecipada os Fundos Constitucionais de Financiamento, o Fundo de Desenvolvimento Regional e seu sucessor – FNDR – oriundo da reforma tributária de 2023. Entretanto, tendo como parâmetro o corpo principiológico esmerado pelo modelo federativo constitucionalmente adotado, é possível perceber uma divergência por parte de alguns dos fundos supramencionados pelo seu direcionamento de recursos, origem de valores percebidos, bem como seu modo de atuação (LIRA, 2007).

Diante de tanto, alcançou-se o seguinte problema de pesquisa: de que modo o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional modifica o sistema nacional de repasses financeiros, à luz do federalismo cooperativo?

A pesquisa é exploratória, com abordagem qualitativa, e método comparativo, empregando como procedimento técnico a revisão bibliográfica, com ênfase para artigos científicos e livros relativos ao assunto estudado.

O texto está dividido em cinco seções. Após esta introdução, a seção dois versa sobre o federalismo cooperativo. A terceira seção trata dos repasses financeiros no contexto pré e pós Emenda Constitucional 132/23. A quarta seção aborda os reflexos práticos dos fundos nacionais à luz do supramencionado modelo de federalismo. Ao final, apresenta-se as conclusões do estudo.

2. O FEDERALISMO COOPERATIVO NO CONTEXTO NACIONAL

Conforme supra demonstrado, haverá no presente estudo considerável enfoque ao tema do desenvolvimento regional, tema este que se constitui como um dos objetivos da República, disposto no art. 3º, inciso III da Constituição Federal de 1988, juntamente com a erradicação da pobreza e da marginalização.

O objeto vem sendo alvo de debates desde antes da Carta Magna de 88, regressando, cronologicamente, até mesmo às Constituições de 1891 e 1934. Outro ponto de destaque reside no Relatório do Grupo de Trabalho para o Desenvolvimento do Nordeste (GTDN, 1959), elaborado pela Comissão Econômica para a América Latina (CEPAL), capitaneada pelo economista Celso Furtado.

Demonstrativo de sua relevância pode ser encontrado no fato de que o relatório acima mencionado foi considerado, até a promulgação da Constituição Federal de 1988 como o fundamento para elaboração, planejamento e execução de políticas públicas de desenvolvimento regional no Brasil.

Segundo o aludido relatório, o modelo desenvolvimentista se baseava especificamente na industrialização, na substituição das importações e na criação de entidades públicas de fomento ao desenvolvimento, vide exemplo da extinta Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (GTDN, 1959).

A atuação do Estado tinha como princípio o estabelecimento das “regiões-problemas”, especificamente Norte e Nordeste, possuindo como escopo a redução dos desníveis de desigualdade entre estas regiões, aproximando-as do restante do país (BERCOVICI, 2008)

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, inaugura-se um novo modelo de enfrentamento dos problemas sócio-econômicos do Brasil, através de um modelo de constituição dirigente, a qual busca atender aos anseios por meio da garantia de direitos fundamentais – art. 5º – e sociais – arts. 6º e 7º –, em contraste às décadas vivenciadas sob a ditadura militar.

Na lição de Heleno Taveira Torres (2019), o dirigismo constitucional é positivado pelo art. 3º, inciso III da Constituição Federal de 1988, tendo como objeto final a consecução do desenvolvimento e da redução das desigualdades regionais.

O modelo centralizador, adotado durante o período da ditadura militar – 1964-1985 – foi substituído por um novo modelo de federalismo, denominado de Moderno Estado Fiscal (Lobo, 2006), no qual a distribuição de competências se dá de maneira descentralizada, mantendo as divisões conforme parâmetros verticais e horizontais de modo a garantir certas autonomias ao Estado.

O modelo utilizado, conforme a visão de Bercovici (2003), é o federalismo cooperativo. Este, por si só, é uma das formas de Estado, presentes na organização política dos países, tendo como característica principal a existência de estruturas de poder periféricas, denominadas de Estados Federados, e a descentralização político-decisória, na qual os supramencionados entes, reunidos em torno de um ente central. Trata-se, portanto, da união federal.

Nos dizeres de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2019), o estado federal pressupõe a descentralização dentro do pacto federativo. O qual possui sua fundamentação prevista na Constituição Federal de 1988, especificamente em seu art. 1º, o qual menciona a República Federativa do Brasil como sendo formada pela união indissolúvel de Estados e Municípios (SENADO FEDERAL, 1988).

Ainda de acordo com o modelo federalista, os Estados Federados, ao disporem de suas soberanias, mantêm sua autonomia administrativa, orçamentária e tributária, a qual Bercovici (2003) denomina de estatalidade. Entretanto, todas as respectivas autonomias devem ser efetivas, devendo os demais entes da federação serem dotados de meios e instrumentos, legais, administrativos e financeiros, capazes de

garantir a exequibilidade das políticas e ações destinadas às suas populações e instituições (TORRES, 2014) e capazes de “influir na tomada de decisões do Estado como um todo” (BERCOVICI, 2003, p. 146).

A noção federalista possuía configuração determinada, bem como fundamentos específicos, dos quais Oliveira (2000) sendo: I – expansão da carga tributária, II – operação de maneira a atenuar desigualdades econômicas regionais e; III – modernização do sistema. O autor ainda expõe a existência de quarto argumento não oficial que menciona a possibilidade de transferência de todas as decisões pertinentes ao poder central.

Estas são as bases do federalismo como forma de Estado. Entretanto, inserida no contexto histórico-político da promulgação da Constituição de 1988, com o anseio da sociedade brasileira por reformas das mais diversas ordens e, visando não mais ter as violações e supressões de direitos, a nova estrutura federalista pressupõe a necessidade da redução das desigualdades regionais e da superação do subdesenvolvimento, mediante a assunção de responsabilidade conjunta de todos os membros da federação (TORRES, 2019). Nestas fundações axiológicas constitucionais de 1988, passa a operar o federalismo cooperativo.

O entendimento doutrinário até então elencado demonstra que este modelo é o mais adequado aos moldes constitucionais recém promulgados, visto a carta magna ter possibilitado uma vasta gama de novos instrumentos. Nesse prisma, para Torres (2019) a federação não seria mais um modelo centralizado, responsável por renegar aos entes periféricos papéis secundários.

Como viria a ser um modelo dirigente, baseado no equilíbrio e sob o prisma do princípio legitimador da solidariedade financeira, permitiu-se que os membros federativos, antes marginalizados e em estado diferido de desenvolvimento, pudessem angariar patamares maiores (TORRES, 2019).

De acordo com Bercovici (2003), não há inovação na cunhagem do termo federalismo cooperativo, visto que a configuração política do Estado Federal já pressupõe solidariedade entre os entes, visando a cooperação como método de alcançar seu objetivo centralizador.

Inserido no contexto de cooperação entre as unidades federativas e a União Federal objetivando concretizar os direitos fundamentais e garantias estabelecidas na Carta Magna de 1988, as pessoas jurídicas de direito público integrantes da federação devem ter à sua disposição recursos para tanto.

Dentre os mais diversos meios do angariação destes valores, têm-se a doutrina financeira e, especialmente, a tributária como facilitadores para a propositura da arrecadação em questão, seja por meio da tributação das atividades as quais o legislador infraconstitucional optou por classificá-los como relevantes do ponto de vista econômico, seja por meio de outras atividades de natureza financeira e econômica. É o que a doutrina denomina de federalismo fiscal (SILVEIRA; SCAFF, 2019).

O federalismo fiscal e cooperativo tem como bases o desenvolvimento conjunto das unidades da Federação de modo a conferir condições iguais de participação, havendo partilha de bens e receitas provenientes da tributação, visando fazer com que os recursos sejam convertidos em políticas voltadas à população (SILVEIRA; SCAFF, 2019).

Segundo Coêlho (2019) em se tratando de matéria tributária, há três grandes grupos temáticos constitucionais decorrentes da adoção federalista: a repartição das competências tributárias, as limitações ao poder de tributar e a partilha, direta ou indireta do produto da arrecadação.

Feito o estudo sobre a natureza do federalismo e sobre a incorporação do federalismo cooperativo, ressaltando sua importância primordial para a temática do desenvolvimento regional, faz-se necessário a análise do cenário da repartição das receitas no nacional no contexto anterior à EC 132/23, o que se faz a seguir.

3. DA REPARTIÇÃO DE RECEITAS NO CONTEXTO PRÉ EMENDA CONSTITUCIONAL Nº. 132/2023

Conforme mencionado na seção anterior, o modelo federalista de estado, adotado pela Constituição Federal de 1988, é baseado em

um sistema de natureza cooperativa, representado pela composição de forças de todos os componentes da Federação visando a organização do Estado por meio da estruturação política, legislativa e administrativa.

Em virtude da complexidade para se atender à totalidade das funções políticas e sociais demandadas pela ordem constitucional de 1988, torna-se necessário prover os entes federativos de recursos financeiros, bem como das condições materiais necessárias para que possam obter tais recursos, suscitando no campo teórico o estabelecimento do denominado Federalismo Fiscal (MOREIRA, 2019).

O Federalismo Fiscal, como construção teórica, se subdivide na análise das competências tributárias, cujas funções são de possibilitar, a nível constitucional, que os entes membros da federação estabeleçam e cobrem tributos dos sujeitos passivos, conforme estabelecido por lei.

Assim se realizar-se-á em visto de se ter como objetivo o abastecimento de seus cofres com provisões, as quais terão como destino a consecução material das políticas públicas voltadas para a concretização dos direitos e garantias das populações, e da repartição de receitas, por meio da qual os Estados Membros e municípios, cooperam entre si, repartindo as suas receitas auferidas com a tributação, possibilitando que se implemente e se garanta o acesso à sociedade aos seus direitos constitucionalmente garantidos, atingindo-se a unidade pretendida pela forma federativa de estado.

Moreira (2019) ainda afirma que é essencial, para compreender o federalismo fiscal, o estudo das competências tributárias e da repartição das receitas. Entretanto, conforme será exposto, a repartição de receitas pode ser realizada tanto diretamente por meio das divisões de recursos em espécie como por meio da adoção dos fundos de combate às desigualdades.

Bercovici (2003) menciona que, na CF/88, existem três técnicas utilizadas para se realizar a repartição obrigatória das receitas: a participação direta pela arrecadação de tributo advindo de outro ente, prevista no art. 157, I e no art. 158, I do texto constitucional; a participação direta no produto da arrecadação, conforme os arts. 157, II e 158, II, III e IV.

Todavia, se pretende, com o presente estudo, focar especificamente na análise da terceira técnica: a participação por expectativa ou participação em fundos, através de remessas indiretas, na qual o aludido fundo representa mecanismo contábil para entrega de verbas (BERCOVICI, 2003).

Conforme aponta o art. 71 da Lei nº. 4.320/1964, o fundo é produto de receitas especificadas que, por lei, se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação.

Ou seja, um fundo representa um mecanismo de correção das desigualdades regionais dentro de uma federação baseada em disparidades entre suas regiões, havendo, portanto, um laço federativo com finalidade de equilíbrio financeiro (CAMPOS DA SILVA; CAVALCANTI, 2019).

Convém sempre recordar que a perspectiva cooperativista do federalismo, adotada explicitamente pela Constituição de 1988, tem como fundamentos de sua teoria a cooperação e o mútuo esforço destinado a garantir a correção das disparidades e a concretização da homogeneização das populações impactadas pela desigualdade.

Especificamente voltado para a correção das distorções regionais, a Constituição Federal de 1988, anteriormente à reforma tributária de 2023, previu, no art. 159, I, alínea “c”, que 3% – três por cento – da arrecadação sobre imposto de renda, proventos de qualquer natureza, bem como dos impostos de produtos industrializados fossem destinados a programas de financiamento produtivo nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

É por meio deste dispositivo que se previu o financiamento dos Fundos Constitucionais. Conforme se observa no artigo a seguir:

Art. 159. A União entregará:

- I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma:
 - c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras

de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer (SENADO FEDERAL, 1988).

Os referidos fundos tinham como característica principal o fato de seus recursos serem destinados a projetos capitaneados pela iniciativa privada e com sua destinação decidida por meio de critérios discricionários de cada entidade responsável pela gestão dos recursos (BERCOVICI, 2003).

A regulamentação deste dispositivo constitucional se deu por meio da Lei n.º 7.827 de 27 de setembro de 1989. Por meio desta, foi criado o Fundo Constitucional de Financiamento do Norte (FNO), cuja diretriz era muito similar à antiga política da SUDAM. A diferença primordial entre estes dois marcos é o fato de o FNO ser direcionado para pequenos produtores, ao contrário dos recursos da SUDAM, os quais se destinavam à criação de uma infraestrutura regional mediante grandes projetos (LIRA, 2007).

Paralelamente aos Fundos Constitucionais de Financiamento, o ordenamento jurídico pré-reforma tributária de 2023, em relação à política de desenvolvimento regional, ainda dispunha dos Fundos de Desenvolvimento Regional, mais especificamente o Fundo de Desenvolvimento da Amazônia (FDA), o Fundo de Desenvolvimento do Nordeste (FDNE) e o Fundo de Desenvolvimento do Centro-Oeste (FDCCO).

O FDA foi criado por meio da Medida Provisória n.º 2.157-5, de 24 de agosto de 2001, que criou a Agência de Desenvolvimento da Amazônia, com posterior redação dada pela Lei Complementar n.º 124, de 3 de janeiro de 2007.

O FDNE, seguindo o mesmo procedimento, foi criado pela Medida Provisória n.º 2.156, de 24 de agosto de 2001, com redação dada pela Lei Complementar n.º 125, de 3 de janeiro de 2007. Enquanto o FNCO teve sua gênese atrelada à Lei Complementar n.º 129, de 8 de janeiro de 2009.

O ponto comum entre os fundos mencionados era o modelo de concessão e fomento ao desenvolvimento regional. Tomando como

exemplo a Lei Complementar nº. 124, de 3 de janeiro de 2007, cita-se o art. 16, o qual descreve as disposições sobre o FDA:

Art. 16.A Seção II - Do Fundo de Desenvolvimento da Amazônia, do Capítulo I da Medida Provisória no 2.157-5, de 24 de agosto de 2001, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Seção II

Do Fundo de Desenvolvimento da Amazônia

‘Art. 3o Fica criado o Fundo de Desenvolvimento da Amazônia - FDA, de natureza contábil, a ser gerido pela Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia - SUDAM, com a finalidade de assegurar recursos para a realização, em sua área de atuação, de investimentos em infraestrutura e serviços públicos e em empreendimentos produtivos com grande capacidade germinativa de negócios e de atividades produtivas.

§ 1o O Conselho Deliberativo da Sudam disporá sobre as prioridades de aplicação dos recursos do FDA, bem como sobre os critérios para o estabelecimento da contrapartida dos Estados e dos Municípios nos investimentos.

§ 2o A cada parcela de recursos liberados, será destinado 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) para custeio de atividades em pesquisa, desenvolvimento e tecnologia de interesse do desenvolvimento regional, na forma a ser definida pelo Conselho Deliberativo.’ (NR)

‘Art. 4o Constituem recursos do Fundo de Desenvolvimento da Amazônia - FDA:

I - os recursos do Tesouro Nacional correspondentes às dotações que lhe foram consignadas no orçamento anual;

II - resultados de aplicações financeiras à sua conta;

III - produto da alienação de valores mobiliários, dividendos de ações e outros a ele vinculados;

IV - transferências financeiras de outros fundos destinados ao apoio de programas e projetos de desenvolvimento regional que contemplem a área de jurisdição da Sudam;

V - outros recursos previstos em lei.

§ 1o (VETADO)

§ 2o (VETADO)

§ 3o (VETADO)

Parágrafo único. (VETADO)

‘Art. 6o O Fundo de Desenvolvimento da Amazônia terá como agentes operadores o Banco da Amazônia S.A. e outras instituições financeiras oficiais federais, a serem definidas em ato do Poder Executivo, que terão as seguintes competências:

I - fiscalizar os projetos sob sua condução e atestar sua regularidade;

II - propor a liberação de recursos financeiros para os projetos em implantação sob sua responsabilidade. Parágrafo único. (VETADO)

‘Art. 7o A participação do Fundo de Desenvolvimento da Amazônia nos projetos de investimento será realizada conforme dispuser o regulamento a ser aprovado pelo Conselho Deliberativo. Parágrafo único. (Revogado).’ (NR)” (BRASIL, 2007).

Da leitura do dispositivo acima, é possível notar grande centralização do recebimento, disponibilização e realização de investimentos nas mãos da União Federal, mesmo que os destinatários sejam os habitantes das regiões menos desenvolvidas.

O modelo de fomento ao desenvolvimento instituído pela Lei Complementar nº. 123, de 3 de janeiro de 2007 se difere dos Fundos Constitucionais de Financiamento. O Tesouro Nacional disponibiliza recursos financeiros, administrados contabilmente pela Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), a qual detinha, assim como os bancos estatais como Banco da Amazônia (BASA), no caso dos Fundos Constitucionais de Financiamento, total discricionariedade para decidir, com base em critérios previamente estabelecidos em regulamento, quais os projetos de grande valor, voltados ao desenvolvimento e à redução das desigualdades, que seriam beneficiados e quais poderiam ser implementados.

Ressalta-se que o foco da atuação dos Fundos Constitucionais de Financiamento era o fomento direto a empresas privadas, sem grandes destinações diretas aos governos estaduais e municipais.

Desse modo, percebe-se que, anteriormente à Emenda Constitucional nº. 132/2023, a técnica de repartição de receitas por meio de disponibilização em fundos se dava de forma altamente centralizada em entidades diretamente ligadas ao ente central. No aspecto administrativo e político, eram estas entidades – bancos públicos ou agências de desenvolvimento – que decidiam, com base em seus critérios definidos em regulamento, como deveria ser gasto o dinheiro injetado para este fim.

O panorama, no entanto, ensaia nova modificação legislativa, com a edição da referida Emenda Constitucional, a qual instituiu um novo fundo, com os mesmos objetivos, porém, com notáveis modificações, as quais se observarão a seguir.

4. FUNDOS E O FEDERALISMO COOPERATIVO

Conforme restou demonstrado durante o decorrer do presente estudo, com o avanço legislativo brasileiro ao longo do século XX, houve uma vasta gama de iniciativas na perspectiva de mitigar as desigualdades econômicas, sociais e regionais.

De maneira complementar às carências evidenciadas no tocante ao repasse de receitas entre os entes, fez-se necessário a criação dos fundos, mais especificamente, os relacionados ao desenvolvimento, visando a complementação das atribuições legislativas tanto no cenário pré Constituição de 88, quanto no seu posterior.

A razão para tanto no cenário subsecutivo à carta magna decorre do seu já citado alinhamento com o federalismo cooperativo, modelo que, por mais que já estivesse em debate anteriormente à promulgação constitucional, alcançou seu patamar de maior relevância após esta, tendo como principal ponto de convergência o alinhamento em torno da redução das desigualdades econômicas entre as regiões (OLIVEIRA, 2000).

Nesse diapasão, na presente seção analisar-se-á os resultados dos fundos de desenvolvimento até o presente momento, bem como se examinará o alinhamento do FNDR em face do desenvolvimento histórico do federalismo pátrio.

4.1. Fundos nacionais e o desenvolvimento

Consoante ao exposto na seção anterior, no contexto do incentivo ao desenvolvimento nacional, escolheu-se aos fundos como alternativa. Em especial, destacaram-se os Fundos Constitucionais de Financiamento (FCF) e os Fundos de Desenvolvimento Regional, especialmente na figura dos já citados Fundos da Amazônia, do Nordeste e do Centro-oeste.

Não obstante, à existência dos fundos de desenvolvimento, focar-se-á a presente análise nos FCF. A razão para tanto decorre tanto do fato de que os fundos constitucionais possuem maior lastro para auferimento de seus resultados – estando vigentes desde 1989, enquanto os fundos de desenvolvimento somente foram criados em 2001 –.

Outro ponto relevante decorre da natureza jurídica “contábil” de sua atuação, tendo em vista que, somente após a promulgação da Lei nº 12.712/2012 se estabeleceu parâmetros para a financeirização dos fundos de desenvolvimento (BRASIL, 2023).

Anteriormente à tal mudança, não havia possibilidade de acumulação de recurso, de modo que todo recurso não utilizado retornava ao ente competente pelo repasse, impossibilitando assim a geração de patrimônio próprio para o fundo e, por conseguinte, limitando a capacidade de investimento ao longo dos anos (BRASIL, 2023).

Por fim, insta ressaltar que os fundos de desenvolvimento, de acordo com sua própria etimologia, findou a ser substituído pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional. Dessa forma, focar-se-á no estudo da forma e no resultado dos repasses oriundos dos Fundos Constitucionais, bem como comparar-se-á tais resultados com o que há de concreto em relação ao FNDR.

Correlacionando com os primórdios do debate do federalismo cooperativo no cenário pátrio, o qual se fundamentou, dentre outros

fatores, pelo Relatório do Grupo de Trabalho para o Desenvolvimento do Nordeste (GTDN, 1959), também se esmerou no referido documento a fundamentação para uma maior intervenção federal.

Entretanto, a realidade fática vivenciada até então, em meados do século XX diverge exponencialmente da realidade atual, muito do que se deve, evidentemente, ao papel de redistribuição e desenvolvimento proposto pelos fundos.

O industrialismo concentrado nas regiões sul e sudeste passou a ser diluído nas consideradas “regiões-problema” conceito de Berco-vici (2008) previamente na seção dois do presente trabalho, visando a sua equiparação econômica e social com o supracitado epicentro financeiro do país.

Como método para tanto, o planejamento federal visou a otimização dos negócios característicos de cada região, agregando mais valor por meio de capacitações técnicas, proporcionando assim uma majoração do acúmulo econômico local (Secretaria de desenvolvimento regional, 2012).

Desse modo, por meio da transferência de recursos públicos, em especial os representados pelos Programas de Aceleração do Crescimento (PAC). Como demonstrativo da maior participação das Regiões Norte e Nordeste, Macedo, Pires e Sampaio (2017) apontam que a participação destas regiões no balanço de investimentos públicos supera sua participação no Produto Interno Bruto (PIB) nacional.

Correlacionado ao exposto pela Secretaria de Desenvolvimento Regional, Macedo e Mattos (2008) aponta que os Fundos Constitucionais do Norte, Nordeste e Centro-Oeste são destaque no que tange ao crédito útil para desenvolvimento, tendo grande potencial de servir como indutor ao melhor aproveitamento das particularidades de cada região.

Ainda tratando do tocante aos valores relativos às operações dos fundos, nota-se uma diferença em duas fases. Até 2002 o funcionamento no que tange ao seu potencial se encontrava reduzido (MACEDO, PIRES E SAMPAIO, 2017).

Em contrapartida, após 2003, o cenário divergiu, apresentando uma crescente considerável no número operações e contratações em

constante crescimento. Por mais que o valor médio de 3,6 bilhões de reais gastos anualmente por meio dos fundos constitucionais com contratações de serviços e investimentos, este número demonstra ainda maior robustez ao se analisar especificamente o período ulterior, a 2002, a média de investimento anual girou em torno de 12,7 bilhões de reais (MACEDO, PIRES E SAMPAIO, 2017).

Não obstante, insta destacar que há também pontos problemáticos em torno dos investimentos realizados. O primeiro ponto, reside no tocante aos impactos socioambientais oriundos dos investimentos realizados, dos quais se cita os investimentos em infraestrutura energética na região norte do país, os quais são apontados como responsáveis por ocasionar a piora da qualidade de vida local aos habitantes de suas adjacências (MACEDO, PIRES E SAMPAIO, 2017).

Entretanto, é o segundo ponto que demonstra maior complexidade ao presente debate. Conforme Carleial (2014) os valores repassados aos fundos constitucionais de financiamento sofreram uma redução considerável.

Ao invés dos 3% definidos pelo artigo 159, I, c, da constituição, o valor recebido para este fim passou a ser um percentual ainda menor, além de agora estar restrito somente ao imposto de renda e ao IPI (CARLEIAL, 2014).

Nessa perspectiva, é perceptível que tais fundos exerceram função primordial para auxiliar a mitigação no desenvolvimento socioeconômico nacional. Resta agora, compreender as mudanças que o FNDR realizará diante deste cenário.

4.2. EC 132/23 e as perspectivas futuras

A Proposta de Emenda Constitucional nº. 45/2019, a qual se converteu na Emenda Constitucional nº. 132/2023 teve como um de seus pontos de destaque para a presente análise o acréscimo do art. 159-A, o qual institui o Fundo Nacional de Desenvolvimento Social, o qual tem como fins a redução das desigualdades por meio de incentivos financeiros a serem administrados pelos Estados e Municípios com recursos do Tesouro Nacional (MAIA, 2023).

Segue abaixo a descrição do novo texto da Constituição Federal de 1988:

Art. 159-A. Fica instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I – realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II – fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

III – promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 1º É vedada a retenção ou qualquer restrição ao recebimento dos recursos de que trata o caput. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 2º Na aplicação dos recursos de que trata o caput, os Estados e o Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 3º Observado o disposto neste artigo, caberá aos Estados e ao Distrito Federal a decisão quanto à aplicação dos recursos de que trata o caput. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 4º Os recursos de que trata o caput serão entregues aos Estados e ao Distrito Federal de acordo com coeficientes individuais de participação, calculados com base nos seguintes indicadores e com os seguintes pesos: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

I – população do Estado ou do Distrito Federal, com peso de 30% (trinta por cento); (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

II - coeficiente individual de participação do Estado ou do Distrito Federal nos recursos de que trata o art. 159, I, “a”, da Constituição Federal, com peso de 70% (setenta por cento). (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 5º O Tribunal de Contas da União será o órgão responsável por regulamentar e calcular os coeficientes individuais de participação de que trata o § 4º. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) (BRASIL, 2023).

Por meio desta alteração, alterar-se-á a perspectiva de arrecadação, de modo que a disponibilização dos valores iniciará em 2029, com o saldo de 8 bilhões de reais, até alcançar o montante de 60 bilhões de reais em 2043 (PIOVESAN, 2023).

O valor deverá ficar sob responsabilidade dos Estados e municípios, os quais deverão, assim como as agências e os bancos estatais no momento anterior à reforma, seguir critérios rigorosos para utilização dos valores para seus projetos de desenvolvimento. Tais critérios ainda dependem de regulamentação.

Nota-se, de antemão, que a nova legislação modificou a gestão dos recursos já na fixação do ente competente para gerir os recursos. Antes o que era feito de maneira descentralizada por meio de bancos estatais ou por meio das superintendências de desenvolvimento, passa a ser responsabilidade administrativa e orçamentária dos próprios membros da federação. Após a devida regulamentação, caberá à estrutura de poder governamental decidir como deverá fomentar suas políticas desenvolvimentistas.

Cabe, neste momento, realizar novamente o questionamento feito na introdução deste trabalho: trata-se da evolução do modelo de repartição de receitas, conforme o modelo federalista cooperativo, podendo contribuir para uma nova fase da redução das desigualdades regionais? Ou representa a continuidade de uma política estatal já defasada?

Devido a ser um instituto novo, com moldes já experimentados na história constitucional brasileira, mas que foi instituído recentemente e ainda aguarda regulamentação via Lei Complementar, o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional não pode ser experimentado com análise de dados quanto aos resultados da política de desenvolvimento.

Ao contrário dos Fundos Constitucionais de Financiamento e dos fundos de desenvolvimento, os quais pode-se identificar quanto foi realizado, em valores financeiros, e quais foram os impactos na vida das populações das regiões em desenvolvimento, o novo FNDR ainda terá seus valores implementados a partir de 2029. Esta diferenciação faz com que a comparação se torne impossível.

Entretanto, é possível identificar, desde já, certas diferenças cruciais em relação ao modelo anterior e que podem representar grande avanço na gestão financeira dos recursos do FNDR. A primeira é a titularidade para recebimento dos valores. Os recursos financeiros, sem qualquer previsão de empecilhos, deverão ser entregues diretamente aos entes estaduais e municipais, os quais são as entidades políticas que mais têm conhecimento das necessidades das populações.

A partir da data para composição e utilização dos recursos do FNDR, os Estados e municípios terão acesso livre a recursos sem depender da discricionariedade das superintendências de desenvolvimento ou dos bancos de fomento, os quais detêm grandes entraves burocráticos.

Mesmo que a gestão dos recursos seja fiscalizada pelo Tribunal de Contas da União, o qual é mais uma forma de exercício do sistema constitucional de cooperação entre os entes, a facilidade de acesso ao recurso financeiro pode representar avanço no combate às desigualdades e na melhoria dos dados de crescimento e desenvolvimento atuais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A lógica do federalismo cooperativo norteou toda a elaboração da reforma tributária brasileira. Desde sua concepção até a sua promulgação, a Emenda Constitucional nº. 132/2023 esteve amparada nos mais claros e típicos fundamentos da cooperação entre os entes da federação. Não poderia ser diferente, visto que caminhar em sentido contrário seria negar a tradição federalista inaugurada em 5 de outubro de 1988.

O desenvolvimento regional e a superação das desigualdades regionais foram alçados à qualidade de norma constitucional, exigindo

dirigismo dos entes federativos que se empenhem em idealizar e implementar mecanismos para cumprir o que fora determinado no momento da constituinte de 1988.

Os métodos de repartição das receitas necessárias para se fazer cumprir as políticas públicas sofreram alterações ao longo da história política do Brasil. Entretanto, na vigência da Constituição Federal de 1988, fez-se a opção política pelos fundos públicos, em especial os FCF e os fundos de desenvolvimento.

Os referidos fundos eram altamente concentrados em incentivos financeiros diretos à iniciativa privada, mediante a adoção de critérios discricionários e com recursos entregues aos bancos estatais e às superintendências de desenvolvimento. Esta situação está tendente à mudança após a reforma constitucional tributária de 2023.

O repasse de verbas destinadas ao fomento do desenvolvimento regional e de redução de desigualdades, conforme as análises legislativas feitas pelo método comparativo, terá as mesmas fontes de sempre, qual seja, o Tesouro Nacional. A União Federal, utilizando sua função de ente central, continuará com a responsabilidade de dotar os entes federativos de menor arrecadação financeira, de modo que tais entes possam implementar, conforme seus critérios políticos e macroeconômicos.

Porém, haverá modificação estrita da operacionalização da política de desenvolvimento regional. De acordo com o art. 159-A *caput*, os valores que comporão o FNDR serão entregues obrigatoriamente aos Estados e aos municípios, diretamente, sem quaisquer intermediários, como os bancos de fomento – Banco da Amazônia, por exemplo – ou das superintendências de desenvolvimento, as quais são autarquias federais.

Neste novo formato, conforme norma expressa, os recursos financeiros ficarão totalmente disponíveis aos entes federativos estaduais e municipais, devendo estes, a partir de então, se tornarem responsáveis pela implementação das políticas listadas exemplificadamente no dispositivo constitucional.

A referida modificação, conforme se observa, não altera substancialmente a questão financeira do financiamento das políticas

voltadas ao desenvolvimento regional. Isto porque a União Federal, ente federativo central, manterá, por ordem constitucional, a disponibilização dos recursos do Tesouro Nacional para compor o FNDR.

Entretanto, quando a gestão passa a ser responsabilidade direta dos entes responsáveis pela construção de escolas, de hospitais, de estradas, de implementação de apoio a projetos capazes de gerar emprego e renda, entende-se que há um resgate e potencialização do modelo do federalismo cooperativo, o qual, conforme já foi devidamente explicitado, foi adotado pela Constituição Federal de 1988. A busca do Brasil pela cooperação federalista representa a preocupação com o crescimento homogêneo de todas as regiões.

Por fim, é importante mencionar que a regulamentação por meio de Lei Complementar irá, ainda, especificar minúcias necessárias para a realização e utilização do fundo. Significa dizer que novos problemas científicos podem aparecer. Há, portanto, a partir da presente pesquisa, margem para continuidade dos estudos sobre esta temática.

REFERÊNCIAS

AMPARO, Paulo Pitanga do. Os desafios a uma política nacional de desenvolvimento regional no Brasil. *Interações (Campo Grande)*. 2014, v. 15, n. 1, p. 175-192. 14 jul. 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1518-70122014000100016>. Acesso em: 13 jan. 2023.

BERCOVICI, Gilberto. A Constituição de 1988 e o desenvolvimento regional no Brasil. *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais – RBEC*, Belo Horizonte, v. 2, n. 8, p. 37-54, 2008.

_____. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BOBBIO, Norberto. *Era dos direitos*. Elsevier Brasil, 2004.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. *Altera o Sistema Tributário Nacional*. Brasília, 20 dez. 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 11 jan. 2024.

_____. Lei Complementar nº 124, de 3 de janeiro de 2007. (Vide Decreto nº 6.218, de 2007) **Institui, na forma do art. 43 da Constituição Federal, a Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM; estabelece sua composição, natureza jurídica, objetivos, área de competência e instrumentos de ação; dispõe sobre o Fundo de Desenvolvimento da Amazônia – FDA; altera a Medida Provisória no 2.157-5, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei Complementar no 67, de 13 de junho de 1991; e dá outras providências.** Brasília, 3 jan. 2007. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp124.htm#art22. Acesso em: 18 jan. 2024.

_____. Ministério da Integração e do Desenvolvimento Regional. **Fundos de Desenvolvimento Regional.** Brasil, 14 ago. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/mdr/pt-br/assuntos/fundos-regionais-e-incentivos-fiscais/fundos-de-desenvolvimento-regional>. Acesso em: 20 jan. 2024.

CAMPOS DA SILVA, Maria Stela; CAVALCANTI, Camila F. Velasco dos Santos. Fundo de Participação dos Estados e Lei 13.670/208: Realidade Virtual? *In* SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). **Federalismo (s)em juízo.** 1 edição: São Paulo, Noeses, 2019, p 595–626.

CARLEIAL, Liana. O desenvolvimento regional brasileiro ainda em questão. **Revista Política e Desenvolvimento Regional**, v. 1, n. 1, 2014. Disponível em: <https://www.revistappr.com.br/artigos/publicados/O-desenvolvimento-regional-brasileiro-ainda-em-questao.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2024.

SENADO FEDERAL. **Constituição.** Brasília, 1988. Disponível em: https://republicanos10.org.br/wp-content/uploads/2022/10/CF88_EC125_livro.pdf. Acesso em: 15 jan. 2024.

GTDN. Grupo de Trabalho para o Desenvolvimento do Nordeste. Conselho de Desenvolvimento. Presidência da República. **Uma política de desenvolvimento econômico para o Nordeste.** Rio de Janeiro: Departamento de Imprensa Nacional, 1959.

LIRA, Sérgio Roberto Bacury de. **Morte e Ressurreição da SUDAM:** Uma análise da decadência e extinção do padrão de planejamento regional na Amazônia. 1. ed. Belém: NAEA, 2007. 267 p.

LOBO, Rogério Leite. **Federalismo fiscal brasileiro: discriminação das rendas tributárias e centralidade normativa**. Editora Lumen Juris, 2006. 201 p.

MACEDO, Fernando; PIRES, Murilo; SAMPAIO, Daniel. 25 anos de Fundos Constitucionais de Financiamento no Brasil: avanços e desafios à luz da Política Nacional de Desenvolvimento Regional. **EURE (Santiago)**, Santiago, v. 43, n. 129, p. 257-277, 2017. Disponível em: http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0250-71612017000200012&lng=es&nrm=iso. Acesso em: 30 jan. 2024.

MAIA, Lúcio. Reforma Tributária: O FNDR atende às necessidades?. **Fundação SINTAF**, [S. l.], 29 ago. 2023. Disponível em: <https://fundacaosintaf.org.br/artigo-reforma-tributaria-o-fndr-atende-as-necessidades-por-lucio-maia/>. Acesso em: 30 jan. 2024.

MOREIRA, André Mendes. O modelo de federalismo fiscal brasileiro. In SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). **Federalismo (s)em juízo**. 1 edição: São Paulo, Noeses, 2019, p. 193- 226.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Direito Tributário do Brasil - Federalismo e Constituição In SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). **Federalismo (s)em juízo**. 1 edição: São Paulo, Noeses, 2019, p 125-138.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. Federalismo e guerra fiscal. **Pesquisa & Debate Revista do Programa de Estudos Pós-Graduados em Economia Política**, v. 10, n. 2 (16), 1999. Disponível em: <https://revistas.pucsp.br/index.php/rpe/article/view/11917/8627>. Acesso em: 22 jan. 2024.

PIOVESAN, Eduardo. **Reforma tributária: Fundo com recursos da União vai compensar estados pelo fim da guerra fiscal**. [S. l.]: Pierre Triboli, 18 dez. 2023. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/1027465-reforma-tributaria-fundo-com-recursos-da-uniao-vai-compensar-estados-pelo-fim-da-guerra-fiscal/>. Acesso em: 10 jan. 2024.

Secretaria de Desenvolvimento Regional. (2012). **I Conferência Nacional de Desenvolvimento Regional - Documento de Referência**. SDR/Ministério da Integração Nacional. https://www.ipea.gov.br/participacao/images/pdfs/conferencias/CNDR_I/texto%20de%20

referencia%20resumo%20executivo%20-%2030082012.pdf. Acesso em: 17 jan. 2024.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; SCAFF, Fernando Facury. O Valor Adicionado Fiscal – VAF enquanto critério de partilha federativa e sua inadequação para os municípios de base extrativista. O uso de ficções jurídicas em direito financeiro. *In* SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). **Federalismo (s)em juízo**. 1 edição: São Paulo, Noeses, 2019, p 512–519.

TORRES, Heleno Taveira. Constituição Financeira e o Federalismo Cooperativo Brasileiro. *In* SCAFF, Fernando Facury; TORRES, Heleno Taveira; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (org.). **Federalismo (s)em juízo**. 1 edição: São Paulo, Noeses, 2019, p. 287–322.

_____. **Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 264–283.

A LEI COMPLEMENTAR Nº 101/2000 E SUAS NUANCES NO CAMPO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Eldonclei Lira de Abreu Passos¹

RESUMO

A análise desse estudo será concentrada no campo do direito tributário, em conjunto com outros ramos do direito para melhor esclarecer a importância da Lei Complementar nº: 101/2000, dentro do direito tributário. Vale salientar, que muitos falam não distinguindo outros aspectos como de direito financeiro, constitucional, e administrativo da cognominada “*lei de responsabilidade fiscal*”. Não há uma gama de publicações pela doutrina sobre a Lei Complementar nº:101/2000. Contudo, aqui será considerado também aspectos práticos do dia a dia, que vão além do estudo jurídico, como a vida política nacional (impeachment de Presidente da República), e a importância para a sociedade civil. Na gestão pública que é diferente da gestão privada, seja por causa da legislação a ser aplicada, princípios a serem utilizados, deixa o trato da “*coisa pública*”, com algumas limitações, que não acontecem na iniciativa privada, na gestão pública será que a lei de responsabilidade fiscal, ela mais ajuda ou atrapalha. Se na iniciativa privada é notória a reclamação da alta carga tributária, o emaranhado de leis que burocratizam o funcionamento dos negócios da iniciativa privada. Será que no âmbito da Administração Pública, a Lei Complementar nº 101/2000, é uma excelente ferramenta para o Chefe do Poder Executivo administrar,

¹ Advogado responsável pela Passos Advocacia.

ou é uma lei complementar, que sua real finalidade não é atingida. Os questionamentos acima serão respondidos ao final deste trabalho para uma melhor técnica jurídica a ser aplicada no processo legislativo em relação a responsabilidade fiscal, e a política tributária brasileira para não perderem sua finalidade para a sociedade brasileira.

1. INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº: 101, de maio de 2000, é o dispositivo legal que estabelece normas de finanças públicas voltadas para responsabilidade na gestão pública, que tem como pressuposto evitar qualquer risco de um desequilíbrio das contas públicas, permeando-se de diversas áreas do direito no ordenamento jurídico brasileiro.

Para que não se tenha a dúvida sobre as nuances de Direito Tributário, referente a cognominada “*Lei de Responsabilidade Fiscal*”, é importante destacar com as devidas cautelas no que tange ao Direito Financeiro, alguns conceitos no presente estudo, para esclarecer ainda que conceitualmente o Direito Financeiro para diferenciando assim do Direito Tributário, “*in verbis*”:

Direito Financeiro abrange todas as normas jurídicas pertinentes à atividade exercida pelas pessoas de Direito Público – inclusive, hoje, até as de ordem internacional, – para obtenção e emprego dos recursos necessários ao desempenho de suas atribuições. Por força de compreensão, abarca o imenso campo dos tributos, mas também o das rendas não tributárias, o dos empréstimos, o das despesas públicas, o do orçamento e, a meu ver, o da criação da moeda fiduciária. Em consequência, o Direito Tributário representa uma parte apenas do Direito Financeiro – aquela relativa às receitas coativas, que representam os tributos, as penas pecuniárias, os empréstimos forçados, com exclusão das demais.²

² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013. (Introdução) p,36.

Se pela literalidade da interpretação permite-se afirmar que o Direito Tributário representa uma parte do Direito Financeiro, mais precisamente as receitas “coativas”, isto é, a parte que cuida da cobrança pecuniária para a receita financeira.

Sendo que, ainda sim o conceito fique extremamente no campo da hermenêutica doutrinária, para um esclarecimento onde a sociedade compreenda em uma forma mais ampla. Agora, alarga-se o campo de estudo sobre o Direito Financeiro para compreensão melhor da diferença em relação do Direito Tributário, “*in verbis*”:

Podemos dizer que o Direito Financeiro é o ramo do Direito Público que estuda a atividade financeira do Estado sob o ponto de vista jurídico.

Seu objeto material é o mesmo da Ciência das Finanças, ou seja, a atividade financeira do Estado que se desdobra em receita, despesa, orçamento e crédito público. Enquanto esta estuda esses desdobramentos sob o ponto de vista especulativo, o Direito Financeiro disciplina normativamente toda a atividade financeira do Estado, compreendendo todos os aspectos em que se desdobra. Ambas as ciências têm o mesmo objeto, diferenciando-se uma da outra apenas pela forma pela qual cada uma delas estuda o mesmo fenômeno. Por isso, são ciências afins, que se distinguem pelo método de investigação científica peculiar a cada uma delas. Uma é ciência teórica; outra, ciência prática ou aplicada.³

Portanto, o direito financeiro abraça as atividades financeira da administração pública, como: a arrecadação de tributos, sejam taxas, impostos, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios, enquanto ciência das finanças. O que permite, a assertiva que a administração pública brasileira aplica usualmente o Direito Fiscal, como sinônimo de Direito Tributário, o que se remete as expressões de Droit Fiscal e Fiscal Law, utilizada em países como a França e Inglaterra, respectivamente.

³ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21 Edição. São Paulo: Atlas, 2012.p,17.

De maneira muito simples e didática, quando a atividade financeira do Estado é colocada como se fosse um fenômeno, encontra-se a seguinte explicação, “*in verbis*”: “o Direito Financeiro se ocupa da despesa pública; o Direito Administrativo lida com a gestão dos recursos, aí compreendidas a administração e a conservação do patrimônio público; por fim, o Direito Tributário estuda o ingresso dos recursos.”⁴

Isso, tudo para todos entenderem que um assunto tão falado como: “*a lei de responsabilidade fiscal*”, seja por causa de julgamento em processo de impeachment de Presidente da República, devido a “pedala fiscal”, ou por outro Presidente da República ter usado o orçamento de maneira diferenciada em ano eleitoral, sem a devida justificativa como aconteceu no período da pandemia mundial da covid – sarscov, que atingiu o Brasil, com a criação de um auxílio para a população, quando não tinha mais a pandemia mundial, não é tão simples, e que afeta a população por diversas formas e principalmente nas suas nuances tributárias.

2. A LEI COMPLEMENTAR Nº: 101/2000

O artigo 1º: “*Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.*” Então, compreende-se que não se trata de uma norma finalística, ela depende de outros dispositivos legais para ter sua eficácia plena, sendo muito bem observado nos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, quando fala:

[...], os homens d’Estado, os legisladores e funcionários se inspiram nas observações e lições dos economistas e financistas para que a elaboração e a execução das normas jurídicas financeiras atinjam os fins da política legislativa do país. E como, na época atual, já ninguém contesta que a atividade

⁴ OTERGA, Evandro; VIEIRA Leonardo. Manual de Direito e Processo Tributário. 1ª Edição. São Paulo: Juspodivm, 2021. p. 37.

financeira não pode ser neutra, os juízes buscam nos fins das leis a bússola para interpretação do Direito Tributário⁵

Logo, a forma e as peculiaridades para que aconteça o equilíbrio fiscal perpassa por limites e condições desde: “*renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar*”, conforme preconiza, o §1º, do artigo 1º, da cognominada: “*lei de responsabilidade fiscal*”.

Quando é expresso em lei: “*geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, ...*” evidentemente não está tratando-se de nenhuma maneira sobre o Direito Tributário, visto que o Direito Financeiro tem em seu mister um vasto campo de conceitos de ordem financeira para bem orientar a Administração Pública ao melhor manejo do dinheiro público, tendo o equilíbrio fiscal como ápice, quando refere-se a “Lei de Responsabilidade Fiscal”.

Diretamente proporcional, ao que acontece na Gestão Privada, onde o empresário, ora gestor também irá buscar o equilíbrio no momento da geração de despesas com pessoal, dívidas consolidada e mobiliária, para o “*negócio*” que está sob sua responsabilidade tenha viabilidade financeira.

A única diferenciação entre a Gestão Pública x a Gestão Privada, seria em relação ao critério de necessidade das despesas, como muito bem explicado pela doutrina, “*in verbis*”:

O volume das despesas públicas, em última análise, resulta sempre de uma decisão política, porque a formulação do elenco de necessidade de uma sociedade, a serem satisfeitas pelo serviço público, é matéria que se insere no âmbito de atuação do poder político. A este cabe a formulação da Política Governamental, na qual está prevista a realização dos objetivos nacionais imediatos, objetivos esses eleitos

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013. (Introdução) p, 15.

de conformidade com as ideias políticas, religiosas, sociais, filosóficas do momento, a fim de que o plano governamental tenha legitimidade perante a sociedade. Daí por que, ao contrário do que ocorre no setor privado, onde os objetivos são adequados aos recursos econômico-financeiros existentes, no setor público, primeiramente, elegem-se as prioridades da ação governamental para, depois, estudar os meios de obtenção de recursos financeiros necessário ao atingimento das metas politicamente estabelecidas.⁶

Como foi a situação da criação do “auxílio-emergencial”, no período da pandemia da covid-sarscov, que foi de iniciativa do Congresso Nacional sendo sancionado pelo então Presidente da República o senhor Jair Messias Bolsonaro.

Diferentemente das Despesas, há a necessidade de estudar a receita financeira, como acontece a geração de dinheiro, dentro da receita pública.

2.1. Da receita

Em que pese, o conceito de receita públicas ser visto por diversos âmbitos, como econômico, social, na análise da Lei Complementar nº:101/2001, aqui encampa-se sob o âmbito jurídico, “*in verbis*”:

para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais: (a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; (b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; (c) exigem coativamente tributos ou penalidades; (d) tomam ou forçam empréstimos; (e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. (HARADA, 2011 apud BALEEIRO)

E para não ficar em única definição de receita pública, colaciona-se a seguinte, “*in verbis*”:

⁶ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 21 Edição. São Paulo: Atlas, 2012.págs,21, 22

Os recursos que financiam as atividades do Estado constituem ingresso (entrada) de dinheiro nos cofres públicos. São exemplos de ingresso os empréstimos obtidos pelo Estado junto a instituições financeiras, a receita obtida com aluguéis de imóveis públicos particulares e os tributos arrecadados.⁷

Para uma melhor compreensão sobre a classificação de receitas públicas, referente a sua periodicidade tem-se o precioso auxílio do Professor Kiyoshi Harada, “*in verbis*”:

As extraordinárias são aquelas auferidas em caráter excepcional e temporário, em função de determinada conjuntura. Entre nós, a União pode lançar mão de empréstimos compulsório, sempre que houver necessidade, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, II, da CF).

[...]

As receitas ordinárias são aquelas que ingressam com regularidade, por meio do normal desenvolvimento da atividade financeira do Estado. Constituem fonte regular e permanente de recursos financeiros necessários ao atendimento das despesas públicas.⁸

A receita pública classifica-se em originárias, e derivadas tendo a seguinte distinção:

As receitas públicas originárias decorrem da exploração do próprio patrimônio do Estado, que, assim, obtém receitas patrimoniais ou empresarias. Quando auferidas receitas originárias, o Estado não se vale do seu poder de império. Atua como agente econômico nivela-se com o particular.

[...]

⁷ OTERGA, Evandro; VIEIRA Leonardo. Manual de Direito e Processo Tributário. 1ª Edição. São Paulo: Juspodivm, 2021. p, 37.

⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21 Edição. São Paulo: Atlas, 2012.p, 37.

Já as receitas públicas derivadas têm origem no patrimônio do particular. Para obtenção, o poder público reveste-se de todas as prerrogativas inerentes ao regime jurídico de direito público, instituindo prestações a serem pagas pelo particular independentemente de sua vontade. Há, aqui, o *jus imperii*, o poder de império do Estado.⁹

As receitas financeiras neste momento citada de maneira ampla, para melhor compreende-se a Lei Complementar nº: 101/2000, onde tem-se de maneira mais efetiva as nuances de direito tributário é quando no IV, do artigo 2º, §1º, é expresso:

Artigo 2º. [...]

IV – receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes deduzidos:

[...]

§1º Serão computados no cálculo da receita corrente líquida os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar nº: 87, de 13 de setembro de 1996, e do fundo previsto pelo art.60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Ao referir-se a “*receita corrente líquida: somatório das receitas tributárias de contribuições,*” seria mais viável a remissão ao Decreto Lei nº: 1939/1982, que alterou o artigo 11, §1º da Lei nº: 4320/64, que é cristalino quando expressa, “*in verbis*”:

Art. 11 – A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º – São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de

⁹ OTERGA, Evandro; VIEIRA Leonardo. Manual de Direito e Processo Tributário. 1ª Edição. São Paulo: Juspodivm, 2021. p. 38.

serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

O que representaria a maneira escorreita dentro da cognominada “*lei de responsabilidade fiscal*”, ora objeto desse estudo. Porque, estaria esmiuçando tudo sobre receitas correntes existentes dentro da legislação brasileira, bem como evitando armadilha para qualquer gestor, visto que o antigo dispositivo legal não foi revogado.

Se ainda, sim ficando só na análise do IV, do artigo 2º, da Lei Complementar nº: 101/2000, e a classificação da receita de maneira mais detalhada, e adequada também seria dentro da Lei nº: 4320/64, no §4º, do artigo 11, “*in verbis*”:

§ 4º - A classificação da receita obedecerá ao seguinte esquema:

RECEITAS CORRENTES

RECEITA TRIBUTÁRIA

Impostos.

Taxas.

Contribuições de Melhoria.

RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES

RECEITA PATRIMONIAL

RECEITA AGROPECUÁRIA

RECEITA INDUSTRIAL

RECEITA DE SERVIÇOS

TRANSFERÊNCIAS CORRENTES

OUTRAS RECEITAS CORRENTES

RECEITAS DE CAPITAL

OPERAÇÕES DE CRÉDITO

ALIENAÇÃO DE BENS

AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS

TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL

OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL

Pela sua imprescindibilidade, quando se estuda o Direito Tributário, relacionado a Lei de Responsabilidade Fiscal, faz importante o detalhamento do dispositivo legal acima mencionando, pelas diversas formas de receitas financeiras estatal, que são usadas e o Governo não abre mão dessas formas de arrecadação para o aumento da receita pública, como expõe-se, a seguir:

RECEITAS CORRENTES:

Receitas arrecadadas no exercício financeiro que aumentam as disponibilidades financeiras do Estado, em geral com efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido. São exemplos de receitas correntes: a receita tributária, a receita de contribuições, a receita patrimonial, a receita agropecuária, a receita industrial, a receita de serviços e outras.

<https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/receita_corrente> Acesso: 28/01/2024.

RECEITA TRIBUTÁRIA

Impostos: tem sua previsão legal no artigo 16, do Código Tributário:

Artigo. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Taxas: tem sua previsão legal no artigo 77, do Código Tributário:

Artigo. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e indivisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Contribuições de Melhoria: tem sua previsão legal no artigo 81, do Código Tributário:

Artigo. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, ou pelos Municípios, no

âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada, e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES

Receitas provenientes de contribuições sociais, de contribuições de intervenção no domínio econômico e de contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.
<https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/receita_de_contribuicoes > Acesso: 28/01/2024.

RECEITA PATRIMONIAL

Receitas provenientes da fruição de patrimônio pertencente ao ente público, tais como as decorrentes de aluguéis, dividendos, compensações financeiras/royalties, concessões, entre outras.
<https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/receita_patrimonial> Acesso: 28/01/2024.

RECEITA AGROPECUÁRIA

Receitas de atividades de exploração ordenada dos recursos naturais vegetais em ambiente natural e protegido. Compreende as atividades de cultivo agrícola, de cultivo de espécies florestais para produção de madeira e celulose e para proteção ambiental, de extração de madeira em florestas nativas, de coleta de produtos vegetais, além do cultivo de produtos agrícolas.
<https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/receita_agropecuaria> Acesso:28/01/2024.

RECEITA INDUSTRIAL

Receitas provenientes de atividades industriais exercidas pelo ente público, tais como a extração e o beneficiamento

de matérias-primas e a produção e a comercialização de bens relacionados às indústrias mecânica, química e de transformação em geral.

<https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/receita_industrial> Acesso: 28/01/2024.

RECEITA DE SERVIÇOS

Receitas que decorrem da prestação de serviços por parte do ente público, tais como comércio, transporte, comunicação, serviços hospitalares, armazenagem, serviços recreativos, culturais etc. Tais serviços são remunerados mediante preço público, também chamado de tarifa.

<https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/receita_de_servicos> Acesso: 28/01/2024.

TRANSFERÊNCIAS CORRENTES

Receita recebida de outras pessoas de direito público ou privado destinada a atender despesas de manutenção ou funcionamento que não impliquem contraprestação direta em bens e serviços a quem efetuou essa transferência.

<https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/receita_de_transferencia_corrente> Acesso: 28/01/2024.

OUTRAS RECEITAS CORRENTES

Receitas cujas características não permitam o enquadramento nas demais classificações da receita corrente, tais como indenizações, restituições, ressarcimentos e multas previstas em legislações específicas, entre outras.

<https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/outras_receitas_correntes> Acesso: 28/01/2024.

RECEITAS DE CAPITAL

Receitas que aumentam as disponibilidades financeiras do Estado e não provocam efeito sobre o patrimônio líquido.

São exemplos as receitas provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas e as receitas da conversão em espécie de bens e direitos.

<https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/receita_de_capital> Acesso: 28/01/2024.

OPERAÇÕES DE CRÉDITO

Compromisso financeiro assumido pelas entidades da administração pública para obter recursos destinados a financiar seus dispêndios (receitas de operações de crédito) ou cobrir eventual insuficiência de caixa (operação de crédito por antecipação de receita). A operação de crédito pode ser utilizada como fonte de recurso para créditos adicionais.

<https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/operacao_de_credito#:~:text=Compromisso%20financeiro%20assumido%20pelas%20entidades,cr%C3%A9dito%20por%20antecipa%C3%A7%C3%A3o%20de%20receita.> Acesso: 28/01/2024.

ALIENAÇÃO DE BENS

Receitas provenientes da alienação de bens móveis, imóveis ou intangíveis de propriedade do ente público.

<https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/receita_de_alienacao_de_bens> Acesso: 28/01/2024.

AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS

Receita de capital proveniente do recebimento, ainda que parcial, do montante principal referente a financiamentos ou empréstimos anteriormente concedidos pelo ente federado.

<https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/amortizacao_de_emprestimos> Acesso: 28/01/2024.

TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL

Receita proveniente de dotação para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, bem como proveniente de dotações para amortização da dívida pública.

<https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/receita_de_transferencia_de_capital> Acesso: 28/01/2024.

OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL

Receitas cujas características não permitam o enquadramento nas demais classificações da receita de capital, tais como resultado do Banco Central do Brasil e remuneração das disponibilidades do Tesouro, entre outras.

<https://www.congressonacional.leg.br/legislacao-e-publicacoes/glossario-orcamentario/-/orcamentario/termo/outras_receitas_de_capital> Acesso: 28/01/2024.

A lei de responsabilidade fiscal não é só uma conta entre receitas e despesas, pura e simples. Ela vai muito além de contas contábil fiscal, ela abrange também situações com a de “renúncia de receitas”, e outros dispositivos legais, conforme expresso na própria lei complementar n°: 101/2000, quando fala sobre o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços.

2.2. Do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS

No §1º, do artigo 2º, da Lei Complementar n°: 101/2000 quando é mencionando: “*os valores pagos e recebidos em decorrência da Lei Complementar n°: 87, de 13 de setembro de 1996*”. A lei de responsabilidade fiscal está referindo-se à lei federal que prevê o imposto relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS.

Destarte, urge observar também o começo do §1º, do artigo 1º, da Lei Complementar n°: 101/2000, quando expressa prevê: “*renúncia*

de receita”. O que se coaduna perfeitamente com a questão de ICMS, referente ao equilíbrio fiscal tão apregoada pela cognominada pela “*lei de responsabilidade fiscal*”.

A grande dicotomia em relação ao ICMS está na edição pelo Supremo Tribunal Federal, da Súmula nº. 569: “É inconstitucional a discriminação de alíquotas do imposto de circulação de mercadorias nas operações interestaduais, em razão de o destinatário ser, ou não contribuinte”. Se, em pleno século XXI busca-se a evolução, aperfeiçoamento da legislação, e todas as normas respeitando os princípios como o da transparência, como é que o cálculo para uma lei orçamentária, não acontece de maneira transparente. Visto que, o destinatário do imposto não sabe exatamente o por que tá pagando, e quanto tá pagando de alíquota.

Vale salientar, outro ponto muito caro a realidade tributária brasileira é a celebração de *convênio* que ocorre entre Estados e o Distrito Federal sobre a política tributária de ICMS em relação a concessão de isenções e revogação de benefícios, que tem a sua previsão legal, na Carta Magna em seu artigo 155, §2º, XII, g, “*in verbis*”:

Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]

§2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

XII – caber à lei complementar: [...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Não há no ordenamento jurídico, uma legislação que condicione, a concessão de isenção seja obrigatoriamente compensada economicamente, no orçamento do Estado concedente deste instrumento fiscal tributário, ou que a União fará compensação financeira em sua previsão orçamentária, a este Estado de maneira obrigatória.

O Congresso Nacional do Brasil em recente movimentação de processo legislativo aprovou uma Emenda Constitucional, que permitiu alteração na antiga legislação, sobre o Imposto de Circulação de

Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, a Lei Complementar nº: 204/2023, “*in verbis*”:

Art. 1º O art. 12 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 12.

[...]

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte;

[...]

§ 4º Não se considera ocorrido o fato gerador do imposto na saída de mercadoria de estabelecimento para outro de mesma titularidade, mantendo-se o crédito relativo às operações e prestações anteriores em favor do contribuinte, inclusive nas hipóteses de transferências interestaduais em que os créditos serão assegurados:

I - pela unidade federada de destino, por meio de transferência de crédito, limitados aos percentuais estabelecidos nos termos do inciso IV do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, aplicados sobre o valor atribuído à operação de transferência realizada;

II - pela unidade federada de origem, em caso de diferença positiva entre os créditos pertinentes às operações e prestações anteriores e o transferido na forma do inciso I deste parágrafo.

§ 5º (VETADO). (NR)

Art. 2º Fica revogado o § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir).

Sendo, assim não há tributação na transferência de mercadorias, entre estabelecimento do mesmo contribuinte. Medida, que não só ajuda na dinâmica empresarial, e comercial, contribuindo também para uma nova visão fiscal por parte de governos estaduais.

Logo, conclui-se que toda a questão referente ao Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, tem um caráter de

excepcionalidade no que concerne a lei de responsabilidade fiscal, porque nem todo Estado da República Federativa do Brasil adotou esse instrumento de celebração de convênio fiscal, portanto não há obrigatoriedade no uso desse de instrumento fiscal de política pública.

3. A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL:

Em seu artigo 4º, a Lei Complementar nº: 101, faz observação ao §2º, do artigo 165, da Constituição Federal, nota-se uma limitação personalíssima “a figura” do Chefe do Executivo. Pois, se o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias, e os orçamentos anuais, fica além da pessoa do Presidente da República, sem sua realidade acaba indo ao Congresso Nacional para votação. Não se pode tão somente observar o rigor legislativo no campo tão somente fiscal.

Já se imaginou o Presidente da República tivesse um “apagão das canetas”, em relação a lei de responsabilidade fiscal, como a melhor doutrina explica, “*in verbis*”:

Do cenário acima descrito surge o que doutrina moderna denominou “**apagão das canetas**”: é a **paralisia decisória decorrente do medo que os agentes públicos têm do controle externo de suas decisões**, optando por nada decidir, de modo a evitar riscos decisórios. O que há é uma adoção deliberada da técnica de nada decidir para expor-se ao risco decisório, com graves consequências à boa gestão pública. Por tal razão, esta técnica não pode ser assumida aberta e publicamente, pois se o for, também pode implicar em responsabilização por omissão. Daí porque o agente busca delegar ou compartilhar com outros agentes públicos a atividade decisória, passando “para frente” o problema, tudo visando adiar ou partilhar responsabilidades.¹⁰

¹⁰ CASTRO, Renério. *Manual de Direito Administrativo*. 3ª Edição, Revisada, Atualizada e Ampliada. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023.p, 691.

Sem dúvida, ao tocar em um assunto tão importante para o Brasil, e esclarecer alguns detalhes, pois pela seriedade com o trato da “*coisa pública*”, não se deve aceitar qualquer comentário sobre a “*lei de responsabilidade fiscal*”, como se fosse a disputa de um campeonato de futebol, ou de desfile de escola de samba. Já que, ninguém quer ter a responsabilidade de tamanha decisão, porém quer criticar sem ter a menor noção ao falar sobre política fiscal tributária.

Além disso, é importante vê outros pontos da própria Constituição Federal, para uma melhor análise, como o próprio artigo 165, bem como I, II, III, §1º, também o §2º, §6º, e §8º, “*in verbis*”:

Artigo. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I – o plano plurianual;
- II – as diretrizes orçamentárias;
- III – os orçamentos anuais.

§ 1º A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

§2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, **orientará a elaboração da lei orçamentária anual**, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. [...]

§6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia. [...]

§8º A lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

Nota-se uma legislação muito bem elaborada na sua parte fiscal, mas com os seus arremedos legislativos, tem-se a certeza de um rigor extremamente fora de uma realidade brasileira, onde o Chefe do Poder Executivo acaba não sendo o único e real responsável pela, haja vista a necessidade do Poder Legislativo aprovar a iniciativa do Presidente da República.

Não o bastante, a relação da “*lei de responsabilidade fiscal*” e a Constituição Federal não fica restrita ao artigo 165, como também o artigo 37 “caput”, “*in verbis*”:

Artigo. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal, e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, e eficiência e, também, ao seguinte:

Quando, menciona-se o tão conhecido artigo 37, da Constituição Federal, esse dispositivo está em todos os âmbitos da Administração Pública, por isso não deve ser esquecido, quando se falando do trato da “*coisa pública*”. Ainda mais, em se falando de: o orçamento, execução orçamentária, cumprimento de metas, da previsão de arrecadação, renúncia de receita, da despesa pública, geração de despesa, da despesa obrigatória de caráter continuado, das despesas com pessoal, definições e limites, e tudo mais que a “*lei de responsabilidade fiscal*” abarca.

Algumas peculiaridades sobre o orçamento, vão sobre as emendas parlamentares individuais que não compõem o orçamento do Estado, do Distrito Federal, e do Município, a que se destina, sendo parte do orçamento da União, conforme o artigo 166-A, da Constituição Federal, “*in verbis*”:

Art. 166-A. As emendas individuais impositivas apresentadas ao projeto de lei orçamentária anual poderão alocar recursos a Estados, ao Distrito Federal e a Municípios por meio de:

- I - transferência especial; ou
- II - transferência com finalidade definida.

§ 1º Os recursos transferidos na forma do caput deste artigo não integrarão a receita do Estado, do Distrito Federal e dos Municípios para fins de repartição e para o cálculo dos limites da despesa com pessoal ativo e inativo, nos termos do § 16 do art. 166, e de endividamento do ente federado, vedada, em qualquer caso, a aplicação dos recursos a que se refere o caput deste artigo no pagamento de:

I - despesas com pessoal e encargos sociais relativas a ativos e inativos, e com pensionistas; e

II - encargos referentes ao serviço da dívida.

§ 2º Na transferência especial a que se refere o inciso I do caput deste artigo, os recursos:

I - serão repassados diretamente ao ente federado beneficiado, independentemente de celebração de convênio ou de instrumento congêneres;

II - pertencerão ao ente federado no ato da efetiva transferência financeira; e

III - serão aplicadas em programações finalísticas das áreas de competência do Poder Executivo do ente federado beneficiado, observado o disposto no § 5º deste artigo.

§ 3º O ente federado beneficiado da transferência especial a que se refere o inciso I do caput deste artigo poderá firmar contratos de cooperação técnica para fins de subsidiar o acompanhamento da execução orçamentária na aplicação dos recursos.

§ 4º Na transferência com finalidade definida a que se refere o inciso II do caput deste artigo, os recursos serão:

I - vinculados à programação estabelecida na emenda parlamentar; e

II - aplicados nas áreas de competência constitucional da União.

§ 5º Pelo menos 70% (setenta por cento) das transferências especiais de que trata o inciso I do caput deste artigo deverão ser aplicadas em despesas de capital, observada a restrição a que se refere o inciso II do § 1º deste artigo.

Em relação a lei orçamentária anual tem-se algumas vedações, prevista no artigo 167, da Constituição Federal, “*in verbis*”:

Art. 167. São vedados:

I - o início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual;

II - a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais;

III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;

V - a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes;

VI - a transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra ou de um órgão para outro, sem prévia autorização legislativa;

VII - a concessão ou utilização de créditos ilimitados;

VIII - a utilização, sem autorização legislativa específica, de recursos dos orçamentos fiscal e da seguridade social para suprir necessidade ou cobrir déficit de empresas, fundações e fundos, inclusive dos mencionados no art. 165, § 5º;

IX - a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa.

X - a transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, inclusive por antecipação de receita, pelos Governos Federal e Estaduais e suas instituições financeiras, para pagamento de despesas com pessoal ativo, inativo e pensionista, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

XII - na forma estabelecida na lei complementar de que trata o § 22 do art. 40, a utilização de recursos de regime próprio de previdência social, incluídos os valores integrantes dos fundos previstos no art. 249, para a realização de despesas distintas do pagamento dos benefícios previdenciários do respectivo fundo vinculado àquele regime e das despesas necessárias à sua organização e ao seu funcionamento;

XIII - a transferência voluntária de recursos, a concessão de avais, as garantias e as subvenções pela União e a concessão de empréstimos e de financiamentos por instituições financeiras federais aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios na hipótese de descumprimento das regras gerais de organização e de funcionamento de regime próprio de previdência social.

XIV - a criação de fundo público, quando seus objetivos puderem ser alcançados mediante a vinculação de receitas orçamentárias específicas ou mediante a execução direta por programação orçamentária e financeira de órgão ou entidade da administração pública.

§ 1º Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

§ 2º Os créditos especiais e extraordinários terão vigência no exercício financeiro em que forem autorizados, salvo se o ato de autorização for promulgado nos últimos quatro

meses daquele exercício, caso em que, reabertos nos limites de seus saldos, serão incorporados ao orçamento do exercício financeiro subsequente.

§ 3º A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender a despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o disposto no art. 62.

§ 4º É permitida a vinculação das receitas a que se referem os arts. 155, 156, 156-A, 157, 158 e as alíneas “a”, “b”, “d”, “e” e “f” do inciso I e o inciso II do **caput** do art. 159 desta Constituição para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

§ 5º A transposição, o remanejamento ou a transferência de recursos de uma categoria de programação para outra poderão ser admitidos, no âmbito das atividades de ciência, tecnologia e inovação, com o objetivo de viabilizar os resultados de projetos restritos a essas funções, mediante ato do Poder Executivo, sem necessidade da prévia autorização legislativa prevista no inciso VI deste artigo.

§ 6º Para fins da apuração ao término do exercício financeiro do cumprimento do limite de que trata o inciso III do **caput** deste artigo, as receitas das operações de crédito efetuadas no contexto da gestão da dívida pública mobiliária federal somente serão consideradas no exercício financeiro em que for realizada a respectiva despesa.

§ 7º A lei não imporá nem transferirá qualquer encargo financeiro decorrente da prestação de serviço público, inclusive despesas de pessoal e seus encargos, para a União, os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios, sem a previsão de fonte orçamentária e financeira necessária à realização da despesa ou sem a previsão da correspondente transferência de recursos financeiros necessários ao seu custeio, ressalvadas as obrigações assumidas espontaneamente pelos entes federados e aquelas decorrentes da fixação do salário mínimo, na forma do inciso IV do **caput** do art. 7º desta Constituição.

Nesse estudo da “*lei de responsabilidade fiscal*”, procurou-se destacar alguns dos pontos considerados mais importantes para a sua eficácia, pois o cerne da questão aqui apresentada foi sobre a nuances do Direito Tributário, portanto as situações que envolve as emendas individuais, e as vedações da lei orçamentária, são essências para a efetivação da Lei Complementar nº: 101/2000.

4. CONCLUSÃO

Nesse estudo, pequeno uma parte da Lei Complementar nº: 101/2000, buscando analisar as questões que mais envolviam o Direito Tributário, entretanto prevaleceu tudo que fosse necessário para uma melhor compreensão, do dispositivo, ora analisado, bem como toda a legislação correlata e necessária, para uma decantação dessas nuances deste ramo do direito que é o tributário.

Há a consciência sobre este artigo, que foi uma mostra de parte da Lei Complementar nº: 101/2000, pois a questões de Direito Financeiro, de Direito Administrativo, e Direito Constitucional que poderiam render uma maior e melhor análise, do dispositivo ora estudado.

A Lei Complementar nº: 101 de 2000, cognominada “*lei de responsabilidade fiscal*” surgiu em contexto de demonstração de uma política pública fiscal de equilíbrio. Mas, a Lei nº: 4320 de 1964 tem o alicerce legislativo fiscal como base no ordenamento jurídico brasileiro, tendo sido aperfeiçoada pelo Decreto Lei nº: 1939 de 1982, deixa nítido o excesso legislativo seja pelo Congresso Nacional, seja pela Presidência da República em seus decretos legislativos.

A limitação legislativa que a própria “*lei de responsabilidade fiscal*” traz é latente, quando trata de “renúncia de receitas”, “dívidas consolidadas e mobiliária”, “operações de crédito”, “inscrição em restos a pagar”, porque assim como cita a lei complementar nº: 87/96 do ICMS, demonstra que para cumprir sua eficácia plena é dependente de outros dispositivos legais.

O Congresso Nacional no dia 31 de agosto de 2016 julgou o processo de impeachment da então Presidente da República senhora

Dilma Rousseff, pelo que considerou “pedala fiscal”, conforme pedido protocolado a Câmara dos Deputados, pesando neste julgamento, a lei complementar nº 101/2000.

Um debate necessário é a carga tributária sob a “lei de responsabilidade fiscal”, mais do que se falar sobre a geração de receitas públicas para o Governo, pouco ou quase nada é falado sobre as despesas públicas, onde um Presidente da República como foi o senhor Jair Messias Bolsonaro cria um auxílio no valor R\$400,00 (quatrocentos reais) para a população, em um ano que não se teve pandemia mundial, e tão somente foi o ano da tentativa de reeleição de um político, como toda certeza merecia um estudo aprofundado para a melhor defesa da tese da real função da lei de responsabilidade fiscal.

No dia 15, dezembro de 2023, o Congresso Nacional aprovou a PEC nº: 45/2019, que resultou em uma reforma tributária debatida por longos anos, que será gradativamente colocada em prática, pois será necessárias diversas leis complementares para regulamentar, e assim ter no Brasil, uma nova realidade tributária.

Ao falar da Lei Complementar nº: 101/2000, mas do que a diferente conceituação entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário, dentro deste dispositivo legal, percebe-se uma simbiose não só entre esses dois importantes ramos do Direito, como também o Direito Administrativo.

Essa simbiose fica clara, no artigo 1º, que fala no amparo do Capítulo II, da Constituição, que é a parte do Poder Executivo, e o Título VI da Tributação e do Orçamento, que abrange: Do Sistema Tributário Nacional, Dos Princípios Gerais; Das Limitações do Poder de Tributar; Dos Impostos da União; Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal; Dos Impostos dos Municípios; Da Repartição das Receitas Tributárias; Das Finanças Públicas; Normas Gerais; Dos Orçamentos.

A certeza na conclusão desse estudo é de que o povo brasileiro sofre uma carga tributária fruto da irresponsabilidade fiscal, bem como artifícios jurídicos financeiros, fiscais e tributários da realidade da gestão pública, onde o aumento dos tributos ter sido a mola mestra da administração pública para a justificativa de uma melhor gestão

fiscal. Literalmente esquecendo, os governos que agiram com desvio de finalidade da “*Lei de Responsabilidade Fiscal*”.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Mísabel Abreu Machado Derzi. 12ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2013;

CASTRO, Renério. **Manual de Direito Administrativo**. 3ª Edição, Revisada, Atualizada e Ampliada. São Paulo: Editora JusPodivm, 2023;

OTERGA, Evandro; VIEIRA Leonardo. **Manual de Direito e Processo Tributário**. 1ª Edição. São Paulo: Juspodivm, 2021;

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21 Edição. São Paulo: Atlas, 2012.

RENÚNCIAS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS NO AGROINDÚSTRIA ENQUANTO POLÍTICA PÚBLICA NO ESTADO DO PARÁ: UMA ANÁLISE QUANTO AOS INCENTIVOS FISCAIS NA CADEIA PRODUTIVA DO COCO

Jimmy Souza do Carmo

RESUMO

O presente artigo tem objeto abordar o sistema de renúncias de receitas tributárias no Estado do Pará. Após breves considerações acerca do sistema de renúncias de receitas tributárias, será identificado o marco legal para a concessão de incentivos fiscais no agronegócio paraense e finalmente será realizada análise dos incentivos fiscais presentes na cadeia produtiva do coco. A metodologia será exploratória, de abordagem qualitativa e será promovida através de levantamento bibliográfico sobre os incentivos fiscais na cadeia produtiva do coco. Conclui-se que os incentivos fiscais na cadeia produtiva do coco é instrumento indutor de desenvolvimento regional, contudo, seu potencial enquanto política pública pode ser aperfeiçoado.

Palavras-chaves: Estado do Pará. Agronegócio. Cadeia produtiva do coco. Tributação. Incentivo fiscal.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem o objetivo de identificar, compreender e estabelecer relação nítida entre a política pública de incentivos fiscais

à cadeia produtiva do coco e sua importância para o desenvolvimento social através dessa vocação local junto ao agronegócio no Estado do Pará. Segundo Amartya Sen:

O desenvolvimento essencialmente como um processo “amigável”. Dependendo da versão específica dessa atitude, considera-se que a apazibilidade do processo é exemplificada por coisas como trocas mutuamente benéficas (sobre as quais Adam Smith discorreu com eloquência), pela atuação de redes de segurança social, liberdades políticas ou de desenvolvimento social – ou por alguma combinação dessas atividades sustentadoras. (SEN, 2018, pag. 25)

Os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Pará segundo a Comissão Estadual para Concessão de benefícios fiscais naquele Estado, foram capazes de gerar 300 mil empregos diretos e indiretos, além de possibilitar investimentos privados no valor de 10 bilhões de reais no Pará. Dessa forma, se torna muito importante a realização de análise detida quanto ao ciclo desta política pública fiscal, sobretudo, os critérios necessários para sua fruição, assim como, identificar os marcos legais que se traduzem em contorno inafastável a concessão da referida benesse tributária.

Assim, considerando a pertinência do tema, vez que umbilicalmente ligado a capacidade produtiva das vocações regionais do Estado do Pará, é preciso investigar como se vem ocorrendo a política pública de incentivos fiscais desenvolvida pelo Estado. Neste trabalho, iremos identificar o marco legal na legislação do Estado do Pará à concessão dos incentivos fiscais ao agronegócio.

Em linha, tendo em vista que o escopo é a cadeia produtiva do coco, iremos observar ainda por qual processo legal o incentivo fiscal é concedido e qual a contrapartida do contribuinte junto a Administração Fazendária Estadual para o acesso a este tratamento tributário excepcional.

Para tanto, este trabalho tem o objetivo de identificar o histórico dos incentivos fiscais no Estado do Pará, admitindo-se o recorte temporal de 1988 até dias atuais. Ainda, serão identificadas

as legislações relacionadas com os incentivos fiscais ínsitas a cadeia produtiva do coco.

Sabe-se que a política pública fiscal de incentivos fiscais está diametralmente ligada ao desenvolvimento regional no Estado do Pará, sendo capaz de proporcionar milhares de empregos diretos e indiretos, em virtude disso, é crucial identificarmos em meio a agenda formal desta política pública, os critérios para acesso da iniciativa privada e ainda identificar se esta modalidade de renúncia de receita tributária na cadeia produtiva do coco está em conformidade com a legislação estadual pertinente.

Assim sendo, é de particular relevância fazermos a seguinte pergunta: Os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Pará, à cadeia produtiva do coco, estão em conformidade com a Lei nº 6489/2002?

Tendo em vista que a carga material relacionada a política de concessão dos incentivos fiscais, gravitar em torno do capital político do setor produtivo do coco, a metodologia utilizada para respondermos a pergunta cerne do presente trabalho será exploratória e descritiva. Exploratória em razão da necessidade de conhecermos os objetivos a serem alcançados por meio da política pública de incentivo fiscal na cadeia produtiva do coco. Descritiva, pois considerou informações que auxiliaram a relatar fatos e fenômenos quanto a realidade da política pública sobredita. Ainda, foi utilizada a abordagem qualitativa tendo em vista ter sido utilizada a técnica de estudo de caso. Segundo Eduardo Secchi, política pública pode ser conceituada como:

Uma política pública é uma diretriz elaborada para enfrentar um problema público. Vejamos essa definição em detalhe: uma política pública é uma orientação à atividade ou a passividade de alguém; as atividades ou passividades decorrentes dessa orientação também fazem parte da política pública.

Uma política pública possui elementos fundamentais: intencionalidade pública e resposta a um problema público; em outras palavras, a razão para o estabelecimento de uma política pública é o tratamento ou a resolução de um problema entendido como coletivamente relevante. (SECCHI, 2014, pag.16)

Nessa linha entende Enrique Saravia:

Mas o que é política pública? Trata-se de um fluxo de decisões públicas, orientado a manter o equilíbrio social ou a introduzir desequilíbrios destinados a modificar essa realidade. Decisões condicionadas pelo próprio fluxo e pelas reações e modificações que elas provocam no tecido social, bem como pelos valores, idéias e visões dos que as adotam ou influem na decisão. É possível considerá-las como estratégias que apontam para diversos fins, todos eles, de alguma forma, desejados pelos diversos grupos que participam do processo decisório. A finalidade última de tal dinâmica – consolidação da democracia, justiça social, manutenção do poder, felicidade das pessoas – constitui elemento orientador das inúmeras ações que compõem determinada política. Com uma perspectiva mais operacional, poderíamos dizer que ela é um sistema de decisões públicas que visa ações ou omissões, preventivas ou corretivas, destinadas a manter ou a modificar a realidade e um ou de vários setores da vida social, por meio de definição de objetivos e estratégias de atuação e da alocação dos recursos necessários para atingir os objetivos estabelecidos. (SARAVIA,2007, pag,28)

Quanto a abordagem do tema no presente trabalho, de início será realizado levantamento quanto ao marco legal presente na legislação estadual visando identificar os instrumentos aptos a permitir o acesso a concessão de incentivos fiscais enquanto política pública no Estado do Pará.

Ato contínuo, sob o prisma categorial, teceremos base conceitual quanto aos aspectos relevantes dos incentivos fiscais afetos ao agronegócio no Estado do Pará. Por seu turno, em razão da base técnica auferida no decorrer do presente trabalho iremos analisar o comportamento dos incentivos fiscais na cadeia produtiva do coco e sua importância ao desenvolvimento regional no Estado do Pará. Por fim, após percorremos as necessárias abordagens referidas até aqui, apresentar-se-á considerações finais.

2. RENÚNCIAS DE RECEITAS TRIBUTÁRIAS ENQUANTO POLÍTICA PÚBLICA NO ESTADO DO PARÁ

É importante para iniciarmos a abordagem, acerca da concessão dos incentivos fiscais no Estado do Pará, que tracemos contornos bem delineados quanto a legislação pertinente, vez que conhecer os requisitos para fruição das renúncias de receitas é indispensável ao objeto de estudo do presente artigo.

Desta forma, temos de identificar o marco legal estadual cuja natureza é a definição de política pública fiscal. Assim, após pesquisas quanto a matéria foi identificado que o veículo normativo a definir os critérios à concessão de incentivos fiscais no Estado do Pará é a Lei nº 6489/2002, vejamos:

Art. 2º A concessão dos incentivos previstos nesta Lei buscará, junto com outras ações e medidas governamentais, a consolidação, no Estado do Pará, de processo de desenvolvimento econômico moderno e competitivo, socialmente mais justo e ecologicamente sustentável, com maior internalização e melhor distribuição de seus benefícios.

Art. 3º Os incentivos de que trata esta Lei serão destinados aos empreendimentos:

- agropecuários, de pesca e aquicultura, madeireiros florestais e reflorestamentos, minerários, agroindustriais e tecnológicos integrados ao processo de verticalização da produção no Estado;

- dos setores comércio, transporte, energia, comunicação e turismo; III - que promovam inovação tecnológica;

IV - outros de interesse do desenvolvimento estratégico do Estado. Parágrafo único. Os incentivos de que trata o disposto no caput deste artigo serão concedidos nas seguintes hipóteses:

- implantação de novos empreendimentos no Estado;

- modernização ou diversificação de empreendimentos ou de estabelecimentos já existentes e a aquisição de máquinas

e equipamentos de geração mais moderna do que os já possuídos, operando no Estado;

- execução de projetos de pesquisa científica ou tecnológica em associação com instituições de ensino e/ou pesquisa públicas ou privadas, tendo como foco o desenvolvimento de produtos e/ou processos, em consonância com os objetivos desta Lei;

- viabilização de empreendimentos que atendam aos objetivos desta Lei. Acrescido o inciso V ao art. 3º pela Lei 8.243/15, efeitos a partir de 21.07.15. V - destinados a investimentos em infraestrutura.

Art. 4º A Política de Incentivos prevista nesta Lei terá os seguintes objetivos:

- estimular e dinamizar os empreendimentos no Estado, dentro de padrões técnicos econômicos de produtividade e competitividade;

- diversificar e integrar a base produtiva, incentivando a descentralização da localização dos empreendimentos e a formação de cadeias produtivas;

- promover maior agregação de valor no processo de produção;

- incrementar a geração de emprego e a qualificação de mão-de-obra;

- ampliar, recuperar ou modernizar o parque produtivo instalado;

- incorporar métodos modernos de gestão empresarial;

- adotar tecnologias apropriadas e competitivas;

- garantir a sustentabilidade econômica e ambiental dos empreendimentos no Estado;

- realocar empreendimentos ou estabelecimentos já existentes e operando no Estado em áreas mais apropriadas do ponto de vista econômico e ambiental;

- estimular a infra-estrutura logística de transportes, de energia e de comunicação; XI - fortalecer a atividade turística;

XII - estimular a atração de fundos de capital de risco, privados ou de natureza tecnológica. Acrescido o pará-

gráfico único ao art. 4º pela Lei 8.243/15, efeitos a partir de 21.07.15. Parágrafo único. Os incentivos fiscais previstos nesta Lei caracterizam-se como subvenção governamental para investimento concedida como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos no Estado do Pará.

Sendo assim, é nítido que a política de incentivos fiscais no Estado do Pará, além de trazer rol taxativo quanto aos segmentos econômicos cujo desenvolvimento é objeto de desenvolvimento pelo por meio da retro citada legislação, ainda em meio a esta agenda formal restam presentes objetivos norteadores da política pública conforme art. 4º da Lei nº 6489/2002.

Desta feita, é possível concluir que o Estado do Pará por meio de olhar atento a necessidade de desenvolvimento regional, identificou o problema público (no presente caso a necessidade de desenvolvimento regional), constituiu agenda formal, implantou critérios pontuais à concessão e ainda vem monitorando o comportamento dos empreendimentos que usufruem desta política pública, conseqüentemente é relevante identificarmos os elementos básicos de um ciclo de política pública, veja-se o que entende o Eduardo Secchi:

O processo de elaboração de políticas públicas (*policy-making process*), também é conhecido como ciclo de políticas públicas (*policy cycle*). O ciclo de políticas públicas é um esquema de visualização e interpretação que organiza a vida de uma política pública em fases sequenciais e interdependentes.

Apesar das várias versões já desenvolvidas para visualização do ciclo de políticas públicas, restringimos o modelo a sete fases principais: 1. identificação do problema, 2. formação de agenda, 3. formulação de alternativas, 4. Tomada de decisão, 5. Implementação, 6. avaliação e 7. Extinção. (SECCHI, 2016, pag.43)

Em linha, considerando a carga material da Lei nº 6489/2002, podemos identificar que os requisitos para classificação dos incentivos fiscais no Estado do Pará apresentam aderência as fases principais

dispostas na melhor doutrina quanto a matéria, notadamente, estamos diante de uma política pública governamental de natureza fiscal.

3. ASPECTOS RELEVANTES DOS INCENTIVOS FISCAIS NA AGROINDÚSTRIA PARAENSE

Após identificarmos a legislação pertinente a política pública de incentivos fiscais implementada pelo Estado do Pará temos condições de adentrarmos no microssistema dos incentivos fiscais concedidos às agroindústrias localizadas no Estado, considerando o que preceitua a Lei nº 6489/2002. Para tanto, faz-se necessário que apresentemos alguns conceitos teóricos quanto a incentivos fiscais e desenvolvimento. Veja-se o que preceitua José Eduardo Soares de Melo:

O poder público estabelece situações desonerativas de gravames tributários, mediante a concessão de incentivos e benefícios fiscais, com natural objetivo de estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos, tendo como subjacente o propósito governamental à realização de diversificados interesses públicos.

Argutamente fora observado seguinte: “ os incentivos fiscais manifestam-se, assim sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de crédito, bonificações, créditos especiais – dentre eles os chamados crédito – prêmio – e outros tantos mecanismos, cujo fim último é, sempre, o de impulsionar ou atrair, os particulares para as atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares como participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social, por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados”.

Salientam cogitar-se de determinado tratamento (regime jurídico especial) situado no campo da extrafiscalidade, com o emprego dos instrumentos tributários para fins não

fiscais, mas ordinatórios (isto é, para condicionar comportamento de virtuais contribuintes), e não propriamente, para abastecer os cofres públicos.

Nesta seara jurídica, ponderou-se o seguinte:

“ o combate ao desemprego, à inflação e ao desequilíbrio da balança de pagamentos com vistas à estabilização da economia por intermédio de instrumentos tributários, significa que a utilização destes deve orientar-se por princípios e obedecer as técnicas flexíveis, pois se é certo que a inflação pode ser combatida mediante a imposição de tributos elevados, estes contribuem para acentuar o desemprego, ao passo que o desequilíbrio da balança de pagamentos se processa pela utilização dos tributos que recaem sobre o comércio exterior, vice-versa...”

A quatro décadas, a doutrina já traçava distinção entre tributos propriamente “financeiros”, que decorrem do poder de tributar; e aqueles denominados tributos ordinatórios, que decorrem do poder de regular, para estabelecer um regime jurídico diferenciado.

O direito à utilização, fruição ou realização dos benefícios fiscais – em termos lógico-jurídico – não pode ter vinculação ou atinência estrita ao regime jurídico de tributação, uma vez que, na referida relação jurídica o contribuinte é o credor (sujeito ativo), enquanto o Poder Público qualifica-se como devedor (sujeito passivo). A relação eminentemente tributária consubstancia situação nitidamente oposta, ou seja, o Poder Público é o sujeito ativo enquanto o contribuinte é o sujeito passivo.

Em realidade, os incentivos fiscais representam dispêndio para o Poder Público e benefício para o contribuinte, em razão de que só podem ser enquadrados em regime jurídico distinto do tributário, compreendendo este auferimento de receitas públicas (tributos). O regime financeiro não se encontra adstrito à rigidez dos inúmeros princípios de natureza constitucional, havendo significativa discricionariedade na aplicação dos estímulos fiscais com a manutenção dos direitos dos contribuintes.

Assim, ocorrendo a adesão espontânea do contribuinte ao plexo de incentivos, “será favorecido com vantagens fiscais que funcionam como sanções premiaias, no objetivo de estimulá-lo a voluntariamente, participar das atividades prestigiadas de acordo com o planejamento estatal”.

A ordem social pode estatuir uma determinada conduta humana, e, simultaneamente, ligar a esta conduta a concessão de uma vantagem de um prêmio, tendo o editor da norma procurado motivar um comportamento qualificado. (SOARES DE MELO, 2009, pag. 333 e 334).

Como se vê, tendo em vista a boa doutrina, os incentivos fiscais pautam-se em regimes jurídicos diferenciados com o intuito de estimular ou desestimular determinado comportamento do contribuinte, vez que enquanto política pública, seu objetivo é atingir o desenvolvimento econômico e social, através de adesão espontânea do contribuinte às condições impostas pela Administração Fazendária.

No caso da agroindústria no Estado do Pará, não é diferente, os incentivos fiscais disponibilizados apresentam fins específicos conforme referido no tópico anterior. Ato contínuo, as modalidades de incentivos fiscais apresentadas pela Lei nº 6489/2002, estão dispostas a seguir:

Art. 5º São instrumentos de aplicação desta Lei:

I - incentivos fiscais, a serem concedidos aos empreendimentos previstos no art. 3º, nas seguintes modalidades:

- a) isenção;
- b) redução da base de cálculo;
- c) diferimento;
- d) crédito presumido;
- e) suspensão;

II - incentivos financeiros, sob a forma de empréstimo, em valor correspondente a até 75% (setenta e cinco por cento) do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) gerado pela atividade operacional do empreendimento ou

outra empresa do mesmo grupo empresarial já instalada no Estado do Pará e efetivamente recolhido ao Tesouro Estadual, a partir da operação do projeto aprovado;

III - incentivos de caráter infra-estrutural, para instalação ou realocação de empreendimentos em pólos de desenvolvimento do Estado;

IV - compensação de investimentos privados na realização de obras de infra-estrutura pública, mediante expressa anuência do Poder Público e condições previamente definidas.

Para que o contribuinte possa acessar a política de incentivos fiscais no Estado do Pará, faz-se necessário que em sua habilitação junto ao Poder Estatal, informe quais dentre as modalidades isentivas pretende usufruir. Dessa forma, o setor agroindustrial além de estar em conformidade com os requisitos dispostos até então no presente artigo, deve compulsoriamente se sujeitar as fases avaliativas à concessão do incentivo fiscal, quais sejam (i) identificar se o setor produtivo está contemplado na Lei nº 6489/2002, (ii) avaliação pelo Poder Público do projeto empresarial proposto, (iii) emissão de parecer favorável da Comissão da Política de incentivos ao Desenvolvimento Sócio Econômico do Estado do Pará e (iv) Emissão e Publicação de Decreto do Executivo Estadual com os termos e modalidades dos incentivos concedidos ao projeto.

4. INCENTIVOS FISCAIS NA CADEIA PRODUTIVA DO COCO NO ESTADO DO PARÁ

Neste tópico, em razão de termos realizado pesquisa exploratória quanto aos conceitos de desenvolvimento, políticas públicas e também quanto a incentivos fiscais, tanto na literatura aplicada quanto nos sítios públicos que guarnecem informações inerentes ao objeto deste artigo, é possível agora após termos identificado as bases conceituais e legais afetas aos incentivos fiscais na agroindústria paraense, tecermos análise sobre o caso da cadeia produtiva do coco.

Importante frisar que até o mês de junho de 2023, não foi encontrado outro projeto cujo objeto tenha sido aprovado à concessão

de incentivos fiscais em conformidade com a Lei nº 6489/2002, além do concedido ao contribuinte, SOCOCO AGROINDÚSTRIA S/A.

Por essa razão, em virtude do referido no tópico acima, foi realizada investigação quanto a existência de Decreto Legislativo quanto a concessão do incentivo fiscal objeto do presente artigo. Em linha, após investigações foi identificado o Decreto nº 2681/2006, veja-se:

Art. 1º Fica concedido crédito presumido nos percentuais abaixo, nas saídas internas e interestaduais dos produtos fabricados neste Estado pela empresa SOCÓCO S/A AGROINDÚSTRIAS DA AMAZÔNIA, inscrita no Cadastro de Contribuinte

6, calculado sobre o débito fiscal do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS:

- nas saídas internas, 88% (oitenta e oito por cento), de forma que a carga tributária resulte em 2,04% (dois inteiros e quatro centésimos por cento);

- nas saídas interestaduais, de 80% (oitenta por cento), de forma que a carga tributária resulte em 2,4% (dois inteiros e quatro décimos por cento).

§ 1º Fica vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos, devendo, inclusive, ser estornado qualquer resíduo de crédito, ainda que a empresa efetue saídas para o exterior.

§ 2º A apropriação do crédito presumido far-se-á diretamente no livro Registro de

Apuração do ICMS, no campo “Outros Créditos”, seguida da observação “Crédito presumido conforme o Decreto nº 2.681, 15/12/2006”.

§ 3º A apuração do ICMS devido dos produtos a que se refere o *caput* deste artigo deverá ser efetuada em separado das demais mercadorias não beneficiadas, em folhas distintas, no Livro de Registro de Apuração do ICMS.

Art. 2º A Nota Fiscal, na respectiva operação, será emitida pela alíquota estabelecida para cada caso, observados os critérios de cálculos previstos na legislação estadual.

Art. 3º Ficam isentas do ICMS, relativamente ao pagamento do diferencial de alíquotas, as aquisições de máquinas e equipamentos nacionais constantes do Anexo Único, destinados ao ativo imobilizado da empresa.

§ 1º A isenção de que trata o *caput* será concedida, em cada caso, por despacho do Secretário Executivo de Estado da Fazenda, mediante requerimento instruído, obrigatoriamente, com cópia das Notas Fiscais das máquinas e dos equipamentos adquiridos com a respectiva classificação fiscal; não havendo a indicação desta, deverão ser informada pelo contribuinte as nomenclaturas correlativas das mercadorias.

§ 2º O tratamento tributário relativo ao diferencial de alíquota não terá efeito retroativo em relação às máquinas e aos equipamentos adquiridos antes da vigência deste Decreto, ainda que constem da relação anexa.

Art. 4º O disposto neste Decreto não se aplica às operações ao abrigo do regime da sujeição passiva por substituição com retenção do imposto.

Art. 5º O tratamento tributário previsto neste Decreto poderá ser revogado e todos os seus efeitos serão considerados nulos, tornando-se devido o imposto corrigido monetariamente e acrescido das penalidades legais, na hipótese de descumprimento da legislação que rege a matéria.

Art. 6º A empresa SOCOCO S/A AGROINDÚSTRIAS DA AMAZÔNIA fica obrigada a fixar, em frente à instalação física de seu empreendimento, placa de promoção e divulgação conforme modelo aprovado pela Comissão da Política de Incentivos ao Desenvolvimento Sócioeconômico do Estado do Pará.

Art. 7º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial do Estado, produzindo efeitos por sete anos. (Grifo Nosso).

Verifica-se por meio da análise do Decreto Legislativo que os incentivos fiscais concedidos à SOCOCO AGROINDÚSTRIA S/A, estão em conformidade com o art. 5º da Lei nº 6489/2002, vez que

a benesse tributária utilizou os mecanismos isentivos descritos no rol da sobredita base legal.

Considerando o aspecto desenvolvimento regional e geração de emprego e renda a SOCOCO AGROINDÚSTRIA S/A. apresenta papel relevante junto a cadeia produtiva do coco conforme dados obtidos junto ao processo administrativo para concessão dos incentivos fiscais em análise, veja-se:

Benefícios Sociais Obrigatórios:

A SOCÓCO emprega, em atividades no processo industrial, na administração e na parte agrícola da empresa, atualmente aproximadamente 1.300 pessoas, sendo que em determinados períodos, dado ao aumento da produção agrícola, o contingente de mão de obra direta já ultrapassou de 2.000 pessoas, quando há necessidade da adoção de segundo turno na planta da fábrica. A todos empregados são assegurados as condições de trabalho e os benefícios sociais exigidos por Lei e os decorrentes de acordos coletivos de trabalho.

Com a localização da fábrica no Distrito Industrial de Ananindeua e a Fazenda, no município de Moju, ambientes apropriados à natureza dos empreendimentos, a SOCÓCO tem consciência que seus empreendimentos estão bem sucedidos não somente, sob o ponto de vista tecnológico, mas também, quanto às suas responsabilidades e funções sociais que tem praticado junto a seus funcionários e seus familiares.

Verifica-se que o projeto foi aprovado tendo em vista o benefício social demonstrado junto aos Municípios de Mojú e Ananindeua no Estado do Pará, com a geração de 1300 (mil e trezentos) até 2000 (dois mil) empregos diretos a depender das épocas de safra ou não.

Sendo assim é importante referir o que entende quanto a desenvolvimento Amartya Sen, veja-se:

O objetivo do desenvolvimento relaciona-se à avaliação das liberdades reais desfrutadas pelas pessoas. As capacidades individuais dependem crucialmente, entre outras coisas, de disposições econômicas sociais e políticas. Ao se instituírem disposições institucionais apropriadas, os papéis instrumentais de tipos distintos de liberdade precisam ser levados em conta, indo-se muito além da importância fundamental da liberdade global dos indivíduos.(...)

Os fins e os meios do desenvolvimento exigem que a perspectiva da liberdade seja colocada no centro do palco. Essa perspectiva, as pessoas têm de ser vistas como ativamente envolvidas – dada a oportunidade na conformação de seu próprio destino e não apenas como beneficiárias passivas dos frutos de engenhosos programas de desenvolvimento. O Estado e a sociedade têm papéis amplos no fortalecimento e na proteção das capacidades humanas. São papéis de sustentação, e não entrega sobre encomenda. A perspectiva de que a liberdade é central em relação aos fins e os meios do desenvolvimento merece toda nossa atenção. (SEN,2018, pag. 64)

Atendendo os requisitos concessivos dos incentivos fiscais no Estado do Pará, preconizados na Lei nº 6489/2002, a SOCOCO AGROINDÚSTRIA S/A, encontra lugar de destaque na agroindústria paraense gerando emprego e renda, sendo vital à cadeia produtiva do coco, assim como para o desenvolvimento regional. Detendo o título de maior coqueiral do mundo:



Fonte: <https://revistagloborural.globo.com/Revista/Common/0,,E-MI337298-18283,00- O+MAIOR+COQUEIRAL+DO+MUNDO.html>

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho não teve o condão de exaurir a matéria afeta aos incentivos fiscais instituídos no Estado do Pará. Entretanto, seu objeto teve o condão de pormenorizar através de investigação junto as informações oficiais disponíveis quais são os requisitos consagrados na legislação estadual para que um contribuinte possa ter acesso a política pública de incentivos fiscais.

Dessa forma, foi possível estabelecermos noções conceituais inerentes ao tema considerando a melhor doutrina, quanto ao que pode ser considerado política pública, ciclo de políticas públicas, desenvolvimento e incentivos fiscais, ainda foi possível identificar a legislação pertinente ao tema.

Por fim, vimos que os incentivos fiscais no caso do Estado do Pará, tem papel importantíssimo na geração de emprego e renda. Nessa linha, a cadeia produtiva do coco, apresenta papel crucial no desenvolvimento regional junto aos Municípios de Mojú e Ananindeua gerando mais de 1500 (mil e quinhentos) empregos diretos.

Sendo assim, conclui-se que os incentivos fiscais no Estado do Pará, vem cumprindo seu papel gerando emprego e renda, contudo, é possível aperfeiçoar suas condicionantes sociais ao passo que o desenvolvimento humano deve ser preservado e deve estar no centro do palco quando da análise à concessão destes incentivos.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

SEN. Amartya. Desenvolvimento como liberdade. Companhia de Bolso. 2018.

PIKETTY. Thomas. O Capital no Século XXI. Editora Intrínseca. 2014.

SARAVIA. Enrique. Introdução a Teoria da Política Pública. Enap. 2007.

SECCHI. Leonardo. Políticas Públicas. Conceitos, Esquemas de Análise e Casos Práticos. 2ª Ed. 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática TEORIA E PRÁTICA**. 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais.** São Paulo: MP, 2007.

BARRAL, Welber (org.) *Direito e Desenvolvimento: Análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento.* São Paulo: Editora Singular, 2005.

FARBER, Daniel A. e FRICKLEY, Philip P. *Law and Public Choice: A critical introduction.* Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica da Constituição de 1988.* São Paulo: Malheiros, 2003.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes?.* New York: Norton, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, ELALI, André, PEIXOTO, Marcelo Magalhães: *Incentivos Fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal.* São Paulo: MP Editora, 2007.



ASPECTOS CONSENSUAIS DO SISTEMA DE CONTROLE EXTERNO DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO PARÁ: O TERMO DE AJUSTAMENTO DE GESTÃO COMO MEDIDA DIALÓGICA DE REDIRECIONAMENTO DA ATUAÇÃO ADMINISTRATIVA

*Bruna Iris Rodrigues de Paula*¹

*Maria Stela Campos da Silva*²

RESUMO

Os Tribunais de Contas figuram como instituições fundamentais aos controles preventivo e repressivo exercidos pelo controle externo na conferência de segurança jurídica ao gestor, assumindo o desafio de implementar funções em conformidade com as competências outorgadas pela Constituição Federal, mas de modo a guardar harmonia com

¹ Mestranda em Direito e Desenvolvimento na Amazônia pela Universidade Federal do Pará (PPGDDA/UFPA), Auditora de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE/PA) e Advogada especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). E-mail: brunairispaula@gmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0009-0003-4021-7589>.

² Doutora em Direito pela UFPA. Especialista e mestre em Direito Tributário pela UFPE. Professora de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da UFPA (graduação), PPGD (mestrado e doutorado acadêmico em direito) da UFPA e PPGDDA (mestrado profissional em direito) da UFPA. Líder dos grupos de pesquisa-CNPQ: Federalismo, Renúncia de Receita, Responsabilidade Tributária e Direitos Humanos e Advogada. E-mail: stelacampos@ufpa.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7820-9547>

o dinamismo e constante evolução da sociedade e do Direito Público. É necessário, então, idealizar soluções que visem a consensualidade e o incentivo ao controle dialógico, ou seja, uma atuação voltada à efetividade das políticas públicas, num formato de controle externo responsivo. Objetivou-se a partir do presente artigo compreender as nuances práticas dos acórdãos de prestação de contas que se basearam no monitoramento e resultados do instrumento de consensualidade denominado Termo de Ajustamento de Gestão – TAG. O estudo realizou-se por meio bibliográfico, bem como de análise jurisprudencial, selecionando acórdãos de processos de prestação de contas exarados nos anos de 2022 e 2023, e da legislação do TCM/PA, a fim de compreender o processo de controle externo como instrumento de controle social cooperativo, inclusivo e orientativo em relação aos mais variados agentes na Amazônia. E, partir da análise, foi possível aferir que a principal questão sobre a qual recaem os TAGs é a de transparência e amplo acesso à informação, onde as falhas de gestão dos municípios foram encontradas e mais da metade dos ajustes obteve o cumprimento das disposições acordadas em índice superior a 90% nos acórdãos de 2022, evidenciando o avançado grau de maturidade e efetividade da ferramenta consensual do TCM/PA.

Palavras-chave: Controle Externo; Consensualidade; Administração Pública; Termo de Ajustamento de Gestão.

1. INTRODUÇÃO

No contexto de desafios para implementação das funções institucionais do controle externo em conformidade com as competências outorgadas pela Constituição Federal de eficiência, eficácia e efetividade, surgem novas funções exercidas pelos Tribunais de Contas que, para além dos tradicionais, guardam harmonia com o dinamismo e constante evolução da sociedade e do Direito Público.

É nesse sentir que ocorreu o surgimento das funções de controle indutora, colaborativa e articuladora, consistindo na coordenação de instâncias interinstitucionais de diálogo de aprimoramento, na difusão

de boas práticas, bem como atuando na criação de evidências para a melhoria do processo de escolhas públicas.

Nessa senda, o objeto do presente artigo é aferir, a partir do imperativo de se construir um controle externo pautado nos papéis colaborador, corretivo e pedagógico, de que forma o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará – TCM/PA utiliza-se dos Termos de Ajustamento de Gestão para caminhar para um ambiente processual de diálogo qualificado, ou seja, como a Corte de Contas, através do monitoramento de TAGs e do julgamento das respectivas contas de gestão, concretiza medidas de maior aproximação entre os atores e com melhor conhecimento dos aspectos das realidades dos gestores.

Nesse sentido, pretende-se responder o seguinte problema de pesquisa: em que medida os Termos de Ajustamento de Gestão contribuem para o redirecionamento e melhoria da gestão pública tomando por base as respectivas certificações realizadas no âmbito dos acórdãos de prestação de contas do TCM/PA nos anos de 2022 e 2023?

Quanto ao processo metodológico, o presente artigo foi desenvolvido por meio de pesquisa jurídico-dogmática, lastreada em estudo bibliográfico concentrado nos principais autores que estudam o tema a fim de compreender o TAG como meio de concretização do diálogo no ambiente de controle externo e instrumento de consensualidade, bem como funda-se na análise das legislações no âmbito local do TCM/PA.

Além disso, o trabalho foi pautado em pesquisa jurisprudencial, executada com base em ficha analítica desenvolvida para compreender de que forma os TAGs são analisados e conduzem os respectivos processos de prestação de contas, incluindo eventual responsabilização por descumprimento total ou parcial das proposições acordadas.

O trabalho contribuirá para a apreensão do processo de controle externo como instrumento de controle social cooperativo, inclusivo e orientativo em relação aos mais variados agentes, inclusive externos, como pesquisadores e especialistas, concepção esta imperiosa não apenas para o amadurecimento da atuação dos agentes titulares da função controladora, mas também fundamental à gestão eficiente dos administradores públicos.

Ademais, a pesquisa é inovadora quanto à compreensão aprofundada da dialogicidade alcançada pelo TAG no âmbito do julgamento de processos de prestação de contas de uma das Cortes de Contas da Amazônia, cujas particularidades e desafios locais podem não estar espelhados nos processos de julgamento de contas, razão pela qual o caráter participativo do processo de controle externo mostra-se essencial à gestão de recursos públicos de acordo com as mais variadas realidades dos jurisdicionados administrativos por todo o Pará.

2. METODOLOGIA

A metodologia empregada para investigar a hipótese descrita será de abordagem empírica, análise dedutiva e utilizar-se-á das fontes bibliográfica, jurisprudencial e documental. A pesquisa lastreada em estudo bibliográfico abordou as principais autora e autores do Controle Externo que publicam sobre o assunto em voga.

Ademais, será desenvolvida a análise da jurisprudência selecionada do TCM/PA relativamente aos acórdãos publicados em 2022 e 2023 pertinentes ao monitoramento de Termos de Ajustamento de Gestão – TAGs em processos de prestação de contas de gestão.

O objetivo da pesquisa jurisprudencial implica em analisar os aspectos práticos de aplicabilidade do Regimento Interno do TCM/PA no tocante aos TAGs e a extração dos critérios utilizados pelo Tribunal para promoção do redirecionamento da gestão sob julgamento a fim de aferir o grau de amadurecimento da ferramenta consensual sob análise.

Ainda, o estudo tão somente no âmbito do TCM/PA justifica-se em razão da utilização já consolidada e tradicional do instituto pelo tribunal, o que ocorre desde o ano de 2016, inclusive com normatização acerca dos temas no Regimento Interno do Tribunal, o que indica maturidade processual para servir de referência quanto ao sistema de controle externo no estado do Pará para a presente pesquisa.

Ademais, a escolha da espécie de processo de controle externo “Prestação de Contas de Gestão” justifica-se por: a) representar o meio

de monitoramento do cumprimento das ações firmadas no termo em razão do apensamento à prestação de contas, como processo incidental, previsto no art. 268, *caput*, do RITCM/PA; e b) representar uma das funções mais básicas e emblemáticas de uma Corte de Contas, que é o dever fundamental de administradores e responsáveis demonstrarem os resultados da gestão orçamentária, financeira, operacional e patrimonial do exercício, um controle institucional previsto constitucionalmente nos arts. 70, 71 e 74 da Constituição Federal.

A execução ocorrerá de acordo com o objeto da pesquisa consoante a ficha analítica a seguir:

Quadro 1 – Ficha analítica da pesquisa jurisprudencial.

Acórdão de Prestação de Contas nº X	
Há utilização da ferramenta consensual TAG?	
Qual obrigação ajustada para o adimplemento da obrigação?	
Houve indicação da autoridade responsável pelo adimplemento da obrigação?	
Houve cumprimento de todas as disposições discriminadas no Termo de Ajuste?	
Houve oportunização aos destinatários das deliberações para apresentação de defesa e/ou comentários acerca da avaliação de adimplemento das condições do TAG?	
Houve aplicação de sanções em caso de inadimplemento, total ou parcial, da(s) obrigação(ões).	

Fonte: Paula, 2024.

Quanto à técnica da pesquisa jurisprudencial, foi desenvolvida por meio do sítio <<https://atosoficiais.com.br/tcmpa>>, utilizando-se o operador de pesquisa “pesquisa avançada”, foram selecionados os filtros “Jurisprudência Colegiada - Acórdãos” e “Jurisprudência Colegiada - Resoluções” e selecionados os termos de pesquisa “termo de ajustamento

de gestão” com o operador de pesquisa entre aspas a fim de dar exatidão aos termos pesquisados e eliminar resultados pouco significativos, selecionando-se o intervalo de datas 01/01/2022 e 31/12/2022. O filtro de “tipo de processos” não foi localizado, pelo que o tratamento dos dados ocorreu na hipótese de forma manual, o que se identificou como viável em razão dos recortes anteriormente justificados.

A partir dos filtros selecionados, obteve-se como resultado oito acórdãos de prestação de contas veiculando o monitoramento de TAGs exarados no ano de 2022. Importa destacar que os mesmos filtros foram selecionados para buscar dados para o intervalo de datas 01/01/2023 e 31/12/2023, contudo, nenhum resultado foi encontrado para a pesquisa.

O tratamento empírico qualitativo dos dados obtidos ocorreu de modo a se extrair os critérios utilizados para o monitoramento do instituto nos julgamentos, as interpretações feitas nos casos concretos e as variáveis de maior influência na razão de decidir dos acórdãos.

A hipótese específica da pesquisa é que tais resultados, analisados de forma conjunta com o levantamento bibliográfico, possam evidenciar os critérios destacados na aplicação do instituto de modo a tornar possível a extração de conclusões acerca do grau de maturidade dialógica da ferramenta TAG utilizada pelo Tribunal de Contas sob análise.

3. A CONSTRUÇÃO DE UMA NOVA SISTEMÁTICA DAS RELAÇÕES ESTATAIS CONTEMPORÂNEAS SOB O VIÉS DA CONSENSUALIDADE.

As mudanças na estrutura das relações decorrem do incremento do Estado Democrático que, partindo do perfil de Estado gerencial, eminentemente preocupado com a estrita eficiência da atuação, para o Estado dialógico, cujo mote é a tomada de decisões a partir do consenso e do compartilhamento de informações e funções, operacionalizada por meio da percepção dos interesses da sociedade e de todos os interessados.

É nesse contexto que, consoante afirma Daniela Zago da Cunda (2017), não há mais espaço para se admitir uma atuação administrativa ineficiente, ou mesmo um controle externo ineficaz dos órgãos e das entidades públicas diante da essencialidade das políticas para o cumprimento dos objetivos e deveres fundamentais estabelecidos na Constituição Federal.

A autora continua explicitando que a Administração Pública deve dispor de outros meios para a consecução das finalidades públicas além dos tradicionais atos unilaterais marcados predominantemente pela imperatividade. Aqui, surgem os novos instrumentos de solução consensual de conflitos que vêm justamente trazer uma nova opção para os administradores, com o objetivo de superação de eventuais entraves, na falta de agilidade na resolução dos processos e na ineficácia das medidas aplicadas.

Frente aos desafios contemporâneos à atuação estatal, surgem também tendências do Direito Administrativo à internalização de conceitos, técnicas e institutos tradicionalmente próprios da seara do direito privado e um dos exemplos dessa nova sistemática é a consensualidade, abraçada frente à consequente necessidade de harmonização dos interesses públicos e privados a fim de garantir maior eficiência ao sistema, conforme explica Binenbojm (2020).

O autor prossegue clarificando que o interesse público pode ser alcançado, inclusive com maior eficiência, a partir da atuação consensual. Em um contexto de harmonização com o interesse particular, em vez de se prestigiar a legalidade estrita, busca-se na consensualidade a solução mais efetiva e que traga menos custo para as partes envolvidas, sem perder de foco a promoção da finalidade pública.

A ideia da consensualidade, assim, elevada ao status de princípio e normatizada pelo ordenamento jurídico brasileiro por meio da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB, a exemplo dos art. 26 e 27³, aliada aos princípios introduzidos pelo Código de

³ LINDB. Art. 26. Para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição

Processo Civil⁴, inauguram e asseguram uma nova realidade marcada por premissas dialógicas, em que tanto o gestor público quanto os órgãos de controle norteiam sua atuação pela busca da consensualidade.

Em verdade, os dispositivos da LINDB tendem a atuar como verdadeira cláusula geral de autocomposição da Administração Pública, de modo a servir como ponto de encontro e de reflexão dos limites e possibilidades dessas novas formas de resolução de conflitos, que devem sempre ser pautadas pela juridicidade, isonomia e transparência, conforme explicam Avelino e Peixoto (2023).

Além do mais, conforme explanam Paula e Silva (2023), no contexto de desafios para implementação das funções institucionais do controle externo em conformidade com as competências outorgadas pela Constituição Federal de eficiência, eficácia e efetividade, a fim de afastar um suposto ativismo das Cortes de Contas no desempenho da missão de prevenir a malversação de bens e valores públicos, surgem ainda novas funções exercidas pelos Tribunais de Contas em harmonia com o dinamismo e constante evolução da sociedade e do Direito Público.

É nesse sentir que as Autoras enfatizam que o controle externo começa a deixar seu viés tradicionalmente impositivo e sancionador ao

de licença, a autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial.

Art. 27. A decisão do processo, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, poderá impor compensação por benefícios indevidos ou prejuízos anormais ou injustos resultantes do processo ou da conduta dos envolvidos.

⁴ CPC. Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

§ 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei.

§ 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.

iniciar uma busca pela (re)identificação de seu papel prospectivo, consensual e dialógico, não mais atuando numa relação vertical marcada pela imperatividade e unilateralidade com o jurisdicionado, mas sim mais horizontal e empática, circunscrita por relações de colaboração (Paula e Silva, 2023).

Nessa medida, passa-se a pensar em uma transcendência de modelos. Parte-se de um modelo rigorosamente linear entre os órgãos de controle e os administrados, “que tem por centro gravitacional os órgãos de controle e as sanções deles emanadas e passa-se a um modelo de gestão de rede da Administração multinível, com interação cooperada dos diversos ‘corpos celestes’ no sistema de controle” conforme explicita Santos (2020).

A faceta dialógica que pretende ser estabelecida com os “diversos ‘corpos celestes’ no sistema de controle” necessita de instrumentos que viabilizem a responsividade de forma adequada. E, pensar nos possíveis mecanismos de diálogo processual qualificado é um imperativo do controle externo, uma premissa à sistemática consensual, pelo que figura como tema principal da análise da próxima seção.

4. OS INSTRUMENTOS CONSENSUAIS ADOTADOS PELO SISTEMA DE CONTROLE EXTERNO BRASILEIRO E A UTILIZAÇÃO DE TAGS NO CONTEXTO DA AMAZÔNIA

A partir da premissa de que os Tribunais de Contas figuram como instituições fundamentais ao controle preventivo e repressivo exercidos pela atividade de controle externo na conferência de segurança jurídica ao gestor e/ou àqueles que mantêm vínculo com a Administração Pública, impõe-se a observância de funções tradicionais de fiscalização e punição, mas a competência não se encerra em tais propriedades.

Vindo ao encontro da nova realidade descrita na seção anterior, no âmbito nacional, a Administração Pública vem ampliando sua atuação no sentido de adotar mecanismos consensuais, não mais se restringindo ao controle-sanção. Ainda que apenas nas últimas duas

décadas esse movimento tenha ganhado força, a consensualidade não é fenômeno recente no direito administrativo brasileiro, de acordo com Daniela Zago Cunda (2017).

É nesse sentir que Motta e Godinho (2022) vislumbram o surgimento das funções de controle indutora, colaborativa e articuladora, consistindo na coordenação de instâncias interinstitucionais de diálogo de aprimoramento, na difusão de boas práticas, bem como atuando na criação de evidências para a melhoria do processo de escolhas públicas.

A fim de acompanhar a evolução da sociedade eminentemente plural e dinâmica, é necessário analisar as críticas e idealizar soluções que visem a consensualidade e o incentivo ao controle dialógico em conformidade com as funções indutora, colaborativa e articuladora, menos preocupadas com as sanções no âmbito dos processos de controle e mais voltadas à identificação de maneiras que viabilizem a efetividade das políticas públicas, num formato de controle externo responsivo e em conformidade com os novos papéis do controle externo, conforme salienta Lima (2023).

Cumprе ressaltar que há fundamentação legal suficiente para a utilização de instrumentos consensuais conforme denota-se da redação do Preâmbulo, inciso VII e do art. 71, inciso IX, da Constituição Federal, além dos dispositivos legais já destacados ao norte, de modo que é despicienda a existência de normas específicas para a adoção dos instrumentos, muito embora a positivação dos mecanismos em Leis Orgânicas de Tribunais de Contas e em Regimentos Internos seja adequada para garantir maior segurança jurídica aos atores envolvidos.

Quanto às características dos instrumentos, Araújo e Alves (2012) sustentam que são três os aspectos que norteiam o estabelecimento desses termos. Primeiramente, há a consensualidade, marcada como alternativa fundamental e necessária ao novo paradigma em que o Direito Administrativo caminha da rigidez autoritária à flexibilidade democrática.

O segundo aspecto destacado é a voluntariedade, pois as partes devem atuar de forma livre, de acordo com sua autonomia e sem afetar a discricionariedade dos administradores. O terceiro aspecto mencionado é o reconhecimento da boa-fé dos gestores, pois em caso de

indícios de má-fé, não caberá a celebração do TAG, assim como este não será cabível na hipótese de lesão aos cofres públicos já consumada.

As características expostas pelos autores funcionam não apenas como ditames gerais de aplicabilidade, mas também como limites à adoção de ferramentas consensuais. Como todo e qualquer instituto que flexibilize direitos e deveres, deve haver balizas que circunscrevam a respectiva utilização.

Segundo tal perspectiva é que Freitas (2017, p. 42) destaca que há o inegociável no ambiente consensual, sendo manifestamente vedadas:

- a) Soluções consensuais ímprobas;
- b) Soluções consensuais desproporcionais;
- c) Soluções consensuais opacas e refratárias aos procedimentos de controle e autocontrole;
- c) Soluções consensuais que sufocam conflitos sem resolvê-los; e
- d) Soluções consensuais que almejam contornar a reserva legal.

Considerando os contornos normativos estabelecidos para a aplicabilidade das ferramentas consensuais, Paula e Silva (2023) destacam que o sistema de controle figura como ambiente ideal apto a permitir experimentos da transição de modelos, sobretudo para um modelo fortemente dialógico, e com possibilidades originais e únicas de melhoria da atuação dos gestores de bens e valores públicos em razão da independência das Cortes de Contas em relação aos demais poderes da República e da natureza administrativa da sistemática em que estão inseridos, com caráter não essencialmente punitivo, portanto.

Ademais, o controle dialógico da Administração Pública, fundamentado na regulação responsiva, tem um viés marcadamente pragmático, valorizando o contexto e os autores a que se dirige, ponderando e sopesando os impactos da ação estatal em relação ao comportamento dos agentes regulados, de modo a objetivar o alcance da eficácia do controle, conforme ensina Voronoff (2018).

Ainda, segundo Lima (2022), nas ações de controle externo da administração pública, a ênfase deve ser dada a uma atuação preventiva, e complementa o autor que contribuir para uma maior

efetividade das políticas públicas é uma missão que se exerce com mais êxito, quanto mais cedo eventuais problemas ou distorções sejam detectados e corrigidos. Assim, Lima (2022) conclui que antecipar a ocorrência de falhas na gestão pública e orientar quanto à adoção de melhores práticas é, portanto, uma das mais relevantes atribuições dos Tribunais de Contas.

Tal ambiente de criatividade institucional é impulsionado pela compreensão de que há diferentes realidades de jurisdicionados com as mais distintas variáveis e obstáculos que influenciam a qualidade da gestão pública e, indo além, que as singularidades nem sempre são ponderadas quando do julgamento de contas de forma a refletir democraticamente a conjuntura fática do administrado, ressaltam Paula e Silva (2023).

Exemplificando, as condições de realização de políticas públicas aplicáveis a uma capital não podem ser rigorosamente comparadas àquelas adotadas por um município ribeirinho, pelo que traçar regras e punições inflexíveis aos atores inseridos no sistema de controle externo sem considerar as peculiaridades que lhes são inerentes implicaria em falha da função constitucional de avaliar de forma fidedigna a qualidade e efetividade das ações de governo, explicam ainda as Autoras (Paula e Silva, 2023).

Iniciando a análise dos instrumentos consensuais, há os chamados Termos de Ajuste de Gestão - TAG, compreendidos, em linhas gerais, como um acordo celebrado entre o órgão de controle e o órgão fiscalizado com vistas à correção de impropriedades detectadas durante a fiscalização. O objetivo é a regularização voluntária de atos e/ou procedimentos considerados irregulares.

São utilizados também para formalizar o ato de alerta do art. 59, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal, como bem explica Luciano Ferraz (2010) e, conforme destaca Flávio de Araújo Willeman (2012), o TAG tem como sustentáculo o princípio da finalidade administrativa previsto no art. 37 da CF/88 é expresso no art. 2º da Lei Federal nº 9.784/99, devendo o instituto ser compreendido à luz de preceitos teóricos que dão sentido à consensualidade administrativa densificadora do interesse público.

De acordo com a normatização do Tribunal de Contas da União, a Resolução nº 315/2020, há a previsão dos institutos da determinação e recomendação no âmbito das decisões do sistema de controle externo. Considera-se determinação a deliberação de natureza mandamental que impõe ao destinatário a adoção, em prazo fixado, de providências concretas e imediatas com a finalidade de prevenir, corrigir irregularidade, remover seus efeitos ou abster-se de executar atos irregulares, ao passo que a recomendação é a deliberação de natureza colaborativa que apresenta ao destinatário oportunidades de melhoria, com a finalidade de contribuir para o aperfeiçoamento da gestão ou dos programas e ações de governo.

As Cortes de Contas começaram a valorizar, assim, a atuação responsiva frente à identificação de desconformidades através da emissão de recomendações no intento de orientar as melhores práticas de gestão, de caráter pedagógico, e de determinações ao impor o cumprimento de lei, visando a efetividade às decisões do Tribunal.

Dessa forma, os institutos do TAG, da recomendação e determinação direcionam a incrementação da função estatal de controle para um ambiente de maior dialogicidade e cooperação com os jurisdicionados, bem como buscam ampliar a efetividade do sistema de controle externo. A adoção de recomendações de determinações pelos Tribunais de Contas não visa substituir a função sancionadora, mas sim implementar e desenvolver o caráter participativo e colaborador dos jurisdicionados às atividades de controle externo em adoção às boas práticas de gestão no serviço público.

Na hipótese de descumprimento de qualquer dos instrumentos de dialogicidade adotados, o papel tradicional da sanção retornará à posição de protagonismo e recairá sobre o jurisdicionado. De tal forma, a punição não deixa de existir na nova sistemática de atuação estatal, mas será adotada quando falhar a chance concedida aos gestores públicos de reajustar ou redirecionar práticas e procedimentos equivocados na gestão de recursos.

Por conseguinte, decorre do direito fundamental e humano à boa gestão pública e do direito do cidadão à probidade na aplicação dos recursos públicos que o exercício da administração pública seja não

apenas eficiente e eficaz, com transparência, sustentabilidade, motivação proporcional, imparcialidade e respeito à moralidade consoante explica Freitas (2014), mas que considere a retroalimentação existente entre as decisões da Corte de Contas e os atos dos jurisdicionados, em realização às funções colaborativa, pedagógica e corretiva do controle externo.

A retroalimentação própria do instituto da consensualidade ganha relevo especial quando o debate é situado na Amazônia, sobretudo num cenário em que, conforme elucida Aragón (2013), conhecer as realidades da Amazônia é pressuposto inafastável para traçar um mote de conservação e de desenvolvimento na medida em que alicerçam-se na premissa de que o conhecimento da região é condição essencial para alcançar o desenvolvimento socialmente incluyente, ecologicamente sustentável e economicamente sustentado.

O diálogo qualificado proposto pela consensualidade, assim, figura como meio potencial de conhecer as diferentes realidades amazônicas, sobretudo numa conjuntura em que, conforme enfatizado por Aragón (2013), torna-se necessário reinventar a Amazônia num contexto novo, começando pelo conhecimento de sua realidade no atual contexto internacional, suas transformações ao longo da história e seu papel relevante na geopolítica ambiental e econômica do mundo contemporâneo, sem esquecer as pessoas, as comunidades, a gente que habita a região, com sua cultura, organização social e conhecimentos.

Portanto, compreender as dificuldades e limites da atuação dos gestores públicos na Amazônia através da oportunização de instrumentos de acordo construídos conjuntamente com base no diálogo claro e direto com as Cortes de Contas é uma potencial via de internalização de enfrentamentos práticos e aprimoramento da atuação do controle externo.

Nessa esteira, no âmbito do sistema de controle externo do estado do Pará, precisamente no Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará (TCM/PA), será feita a análise de acórdãos de prestação de contas que tomaram por base os resultados do instrumento de consensualidade TAG na seção seguinte.

5. O PERFIL DA RELAÇÃO CONSENSUAL DO CONTROLE EXTERNO DO ESTADO DO PARÁ: A CONSTRUÇÃO DE VIAS DE DIÁLOGO COM OS ATORES DO SISTEMA DE CONTROLE DO TRIBUNAL DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DO PARÁ (MPC/PA)

O ambiente consensual no âmbito do controle externo no estado do Pará, muito embora seja recente, com pouco mais de uma década, figura como potencial de garantia de análise e implementação de políticas públicas locais e reorientação da atuação estatal com alto grau de efetividade.

O TCM/PA foi criado pela Lei nº 5.033, de 18/10/1982, estatuída pela Assembleia Legislativa do Estado do Pará e sancionada pelo Governador do Estado, a qual dispõe sobre a Lei Orgânica do Conselho de Contas dos Municípios (LOTCM/PA), conferindo-lhe a incumbência de auxiliar as câmaras municipais no controle externo da administração financeira e orçamentária dos municípios, tendo sua sede na cidade de Belém e jurisdição em todo o território do estado do Pará.

Na direção de uma atuação consensual, o TCM/PA já adota vários instrumentos responsivos na análise de processos de contas, como as recomendações, determinações e os Termos de Ajustamento de Gestão (TAG), inclusive tem normatizados os preceitos consensuais por meio do art. 1º, inciso XXIX, ao estabelecer que é competência do Tribunal atuar de maneira pedagógica, colaborativa e/ou fiscalizatória, no fortalecimento da transparência pública dos poderes públicos sob sua jurisdição, adotando idêntico procedimento quanto à instituição e atuação dos respectivos controles internos municipais.

Quanto às determinações e recomendações, em sua LOTCM/PA, art. 1º, inciso XXVI e XXVII, há a previsão de competência do Tribunal para expedir recomendações para a correção das deficiências identificadas nas ações de controle externo, quando verificadas oportunidades de melhoria, a fim de contribuir no aprimoramento da gestão dos recursos públicos, bem como expedir determinações para a correção das irregularidades verificadas nas ações de controle

externo, fixando prazo para a adoção de providências concretas e imediatas, obrigando ao seu cumprimento, sob pena de aplicação das sanções cabíveis.

Retomando outro o instrumento de consensualidade aplicado pelo TCM/PA, o Termo de Ajustamento de Gestão - TAG, nos termos do inciso XXI, do art. 1º, da LOTCM/PA e do art. 254 do RITCM/PA, define-se como o instrumento de controle vocacionado à adequação e regularização voluntária de atos e procedimentos administrativos sujeitos à fiscalização do Tribunal, mediante a fixação de prazo razoável para que o responsável adote providências ao exato cumprimento da lei, dos princípios que regem a Administração Pública e das decisões não definitivas emanadas do Tribunal.

Na linha de premissas e limites indicados ao norte, consoante o art. 255 do RITCM/PA, §§ 1º e 2º, a assinatura do TAG somente é permitida para o equacionamento de falhas ou irregularidades sanáveis, sendo incabível para vícios em que se constate má-fé ou dolo do gestor. E, no caso do controle de irregularidades que importem em dano ao Erário, a assinatura do TAG, em nenhuma hipótese, pode resultar em diminuição do valor do débito ou glosa regularmente apurados.

Ainda, a possibilidade de saneamento de falhas abrange aquelas identificadas na execução orçamentária, financeira, administrativa ou operacional e/ou regularização voluntária dos atos e procedimentos, de forma cumulativa ou alternativa, dos Poderes, órgãos e entidades públicas e privadas, sujeitas a jurisdição do Tribunal de Contas.

Na linha de que o TAG é um instrumento consensual que representa uma alternativa à sanção, sem obstá-la, o art. 255, §4º RITCM/PA estabelece que, uma vez consignado na homologação do Tribunal Pleno, não obstará a fiscalização, o processamento e o julgamento de eventuais contas, atos ou fatos não abrangidos na solução ajustada, bem como não impedirá a definição e a imposição de eventuais responsabilidades remanescentes.

Quanto à natureza jurídica, o RITCM/PA consignou, em seu art. 255, §4º, que o instrumento constitui título executivo extrajudicial, podendo inclusive atrair a aplicação de multas pelo Tribunal

Pleno, por ocasião da apreciação de cumprimento de suas disposições pelo compromitente.

Ainda, o TAG deve conter, obrigatoriamente, dentre outras cláusulas pertinentes, a indicação da falha ou irregularidade apurada ensejadora do TAG; a identificação precisa da obrigação ajustada e da autoridade responsável pelo adimplemento da obrigação; e a estipulação do prazo para o cumprimento da obrigação.

Após a autuação e distribuição da solicitação de TAG, quando de iniciativa do ordenador municipal, ou, após a autuação de procedimento, quando de iniciativa do Relator, será designada audiência preliminar, com a presença das partes obrigatórias supracitadas, oportunidade em que, conciliadas as disposições para o saneamento da falha, e estando concordes o Relator, o gestor responsável e o Ministério Público de Contas quanto as condições e prazos assinalados, será lavrado o competente Termo de Ajustamento de Gestão.

E, homologado o TAG, devidamente apensados os autos às prestações de contas, o TAG será monitorado regularmente pelo Relator, com apoio das unidades técnicas do Tribunal, as quais poderão solicitar informações periódicas aos ordenadores signatários sobre seu adimplemento.

A avaliação de adimplemento das condições do TAG será processada pela área técnica do TCM/PA, presidida pelo Conselheiro Relator, através da expedição de Informação Técnica, podendo o Tribunal realizar inspeção in loco com vista a verificar o cumprimento ou não da decisão que acolheu o TAG na hipótese de o ordenador não prestar informações acerca do adimplemento das disposições avençadas, consoante o art. 272 do RITCM/PA.

Por fim, nos termos do art. 277 do RITCM/PA, em caso de descumprimento das disposições da decisão que acolheu o TAG, além das cominações cabíveis por confronto a decisão deste Tribunal, a falha, vício e/ou irregularidade será considerada não sanada, fato que poderá ensejar, conforme o caso, a ilegalidade da despesa em análise e/ou a irregularidade das contas respectivas, além de poder atrair sanções, inclusive pecuniárias.

O ambiente normativo do TCM/PA, portanto, é rico em medidas consensuais já previstas e incorporadas à rotina de processos do Tribunal, o que torna avançado o grau de responsividade das deliberações do Tribunal, muito embora os potenciais aspectos de efetividade específica das políticas públicas analisadas precisem ser estudados por meio de estudos de caso, o que extrapola a proposição do presente trabalho, mas que serve de ponto de partida para pesquisas posteriores.

Outrossim, impende analisar o grau de maturidade da ferramenta consensual denominada TAG a fim de apreender os aspectos práticos da respectiva utilização. Para tanto, será feito um estudo do monitoramento desempenhado pelo TCM/PA acerca do instrumento, tendo por base os Acórdãos exarados no ano de 2022, conforme desenvolvimento na seção seguinte.

6. ANÁLISE DOS ACÓRDÃOS EXARADOS EM 2022 PERTINENTES AO MONITORAMENTO DE TERMOS DE AJUSTE DE GESTÃO (TAGS)

A partir dos filtros aplicados, a pesquisa jurisprudencial apresentou como resultado oito acórdãos de prestação de contas que veicularam o julgamento e aplicação de sanções originadas a partir de TAGs.

Preliminarmente à apresentação minuciosa da pesquisa, importa aclarar a natureza das espécies de julgados selecionados. As Prestações de Contas são os processos de análise das contas apresentadas por administradores dos órgãos e das entidades da administração pública do Estado, bem como dos fundos, na medida em que serão instruídos preliminarmente pelo Departamento de Controle Externo mediante instrumentos de fiscalização, consubstanciados no Plano Anual de Fiscalização e em ato normativo próprio.

Uma vez feitos os esclarecimentos preliminares, passa-se à análise dos julgados selecionados. Foram analisados os aspectos de construção do acórdão, utilização dos conceitos empregados, funda-

mentação que integrou o voto, os aspectos do contraditório oportunizado, a recorrência dos objetos de TAGs e a estruturação da decisão veiculando o registro do cumprimento integral ou descumprimento total ou parcial da medida de redirecionamento de gestão.

Identificou-se que alguns dados fundamentais à análise dos termos firmados não constaram nos acórdãos, circunstância que, aliada à dificuldade de busca de acórdãos por assunto ou por espécie Termo de Ajustamento de Gestão, impossibilitaram o acesso a informações como o objeto do TAG firmado e as obrigações ajustadas.

Ainda de modo preliminar, importa explicar que, muito embora o monitoramento dos TAGs seja de competência do Relator e com o apoio das unidades técnicas do Tribunal, conforme o art. 271 do RITCM/PA, a proposição homologatória de arquivamento ou proposição de rescisão do TAG será tão somente analisada e certificada por ocasião do julgamento da respectiva prestação de contas anual.

Assim, observado o cumprimento integral ou o descumprimento total ou parcial do ajuste, e o conseqüente arquivamento ou proposta de rescisão, respectivamente, a certificação somente ocorrerá nos autos da prestação de contas vinculada para considerar sanada ou não sanada a falha, vício ou irregularidade e tal fato que poderá ensejar, conforme o caso, a ilegalidade da despesa em análise e/ou a irregularidade das contas respectivas.

No julgamento da prestação de contas vinculada serão apontadas as eventuais sanções, inclusive pecuniárias, estabelecidas conforme os termos do TAG, assim como serão adotadas demais deliberações pelo Tribunal Pleno que forem pertinentes, a exemplo do envio de cópia de decisão ao Ministério Público Estadual para a adoção das medidas legais cabíveis na hipótese de rescisão do ajuste e continuidade de falhas, vícios ou irregularidades.

Para além disto, quanto às áreas sobre as quais recaem os TAGs, instrumentos de redirecionamento de tomada de decisão na gestão, os acórdãos exarados pelo TCM/PA no ano de 2022, estão tabulados a seguir:

**Quadro 2 – Análise dos acórdãos selecionados
na pesquisa jurisprudencial.**

Acórdão nº	Objeto	Cumprimento das disposições	Julgamento das contas	Sanções e deliberações
39.864	Não localizado	Cumprimento Parcial – 90,63%	Regulares com ressalvas	Recolhimento de multa de 300 UPF's – PA (Unidades de Padrão Fiscal do Estado do Pará)
40.911	Cumprimento dos temas da Lei de Acesso à Informação (Lei n.º 12.527/2011) e da Lei da Transparência (LC 131/2009).	Cumprimento Parcial – 83,72%	Regulares com ressalvas	Recolhimento de multa de 300 UPF's – PA (Unidades de Padrão Fiscal do Estado do Pará)
16.199	Cumprimento dos temas da Lei de Acesso à Informação (Lei n.º 12.527/2011) e da Lei da Transparência (LC 131/2009).	Cumprimento Parcial – 72,09%	Regulares com ressalvas	Recolhimento de multa de 300 UPF's – PA (Unidades de Padrão Fiscal do Estado do Pará)
40.802	Não localizado.	Cumprimento Parcial – 96,88%	Regulares com ressalvas	Recolhimento de multa de 300 UPF's – PA (Unidades de Padrão Fiscal do Estado do Pará)
39.590	Cumprimento dos temas da Lei de Acesso à Informação (Lei n.º 12.527/2011) e da Lei da Transparência (LC 131/2009).	Cumprimento Parcial – 93,75%	Regulares com ressalvas	Recolhimento de multa de 300 UPF's – PA (Unidades de Padrão Fiscal do Estado do Pará)
40.004	Cumprimento dos temas da Lei de Acesso à Informação (Lei n.º 12.527/2011) e da Lei da Transparência (LC 131/2009).	Cumprimento Parcial – 93,63%	Regulares com ressalvas	Recolhimento de multa de 300 UPF's – PA (Unidades de Padrão Fiscal do Estado do Pará)
16.231	Cumprimento dos temas da Lei de Acesso à Informação (Lei n.º 12.527/2011) e da Lei da Transparência (LC 131/2009).	Cumprimento Parcial – 77,41%	Regulares com ressalvas	Recolhimento de multa de 300 UPF's – PA (Unidades de Padrão Fiscal do Estado do Pará)

Fonte: Resultado da pesquisa.

A partir dos dados analisados conforme a metodologia descrita ao norte, identificou-se a dificuldade de obter dados específicos acerca dos TAGs, seja em razão da ausência do número de resoluções de homologação e monitoramento dos ajustes no acórdão de prestação de contas, seja por causa da dificuldade de realização de pesquisas no portal do Tribunal a partir do número do TAG ou do número do processo para fins de análise dos autos.

A dificuldade na obtenção de dados específicos sobre os TAGs poderia ser mitigada com a criação de portais específicos de pesquisa de Termos de Ajuste de Gestão, a exemplo do Tribunal de Contas do Estado de Goiás⁵, que disponibiliza o acesso a todos os termos firmados, contendo número dos instrumentos, acórdão de homologação, inteiro teor dos ajustes e respectivos termos aditivos.

Quanto ao objeto dos termos firmados no período de recorte da pesquisa, todos os ajustes formalizados apontaram que as disposições abrangem o cumprimento dos temas da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011) e da Lei da Transparência (Lei Complementar nº 131/2009), pelo que foi possível concluir que o TCM/PA prioriza os instrumentos consensuais para garantir o direito constitucional de acesso às informações públicas.

Muito embora não tenham sido localizadas as especificidades dos acordos quanto aos dispositivos de transparência que figuraram como objeto, um aspecto que se verificou central nos ajustes foi a estruturação de sítios eletrônicos como uma ferramenta básica para a interação entre sociedade e Estado, devendo conter mecanismos de acesso à informação objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão.

Nesse contexto, observou-se que metade dos acórdãos apontou o cumprimento parcial do TAG com avaliação geral acima de 90%, o

⁵ O Tribunal de Contas do Estado de Goiás disponibiliza, através do endereço <https://portal.tce.go.gov.br/consulta-de-tags>, a relação dos Termos de Ajustamento de Gestão firmados pelo TCE-GO, conceituado pela página como instrumento de controle consensual, celebrado entre o Tribunal de Contas do Estado de Goiás e o responsável pelo Poder, órgão ou entidade submetido ao seu controle.

que demonstra índices positivos no redirecionamento da atuação dos gestores públicos quanto à disponibilização de acesso à informação e transparência.

Ademais, constatou-se que em todos os acórdãos de prestação de contas que abrangeram a análise de TAGs houve a oportunidade de contraditório, tanto após a Manifestação Técnica Inicial, realizada na fase de monitoramento, quanto nos autos da prestação de contas que houve a certificação da proposição homologatória.

A partir de tal demonstração, denota-se a satisfação do grau de responsividade que a ferramenta consensual demanda, muito embora os aspectos específicos de um diálogo qualificado ou a efetiva participação dos atores sejam enfoques fundamentais que podem ser objeto de futuras pesquisas.

Por fim, foi possível constatar, a partir da pesquisa realizada, que todos os acórdãos de prestação de contas em que foi apontado o descumprimento total ou parcial do TAG houve a cominação de sanção pecuniária, arbitrada em 300 UPF's – PA (Unidades de Padrão Fiscal do Estado do Pará).

Para além da sanção pecuniária, a constatação de continuação das situações de falha, vício ou irregularidade influenciou diretamente o julgamento da respectiva prestação de contas de modo a figurar como ressalva à regularidade de contas, condicionando a aprovação das contas ao recolhimento da multa imposta.

E, no contexto de consensualidade em que há o distanciamento da punição de modo a direcionar à maior cooperação e orientação da gestão pública, a retomada da função sancionadora do Controle Externo ocorre de forma natural e igualmente pertinente ao instituto, uma vez que, identificado o descumprimento total ou parcial do ajuste firmado, a cominação de sanção pecuniária volta à posição inicial que lhe é própria a fim de reparar a falha identificada.

Esta dinâmica de interação cooperada do Controle Externo se mostra ainda mais adequada quando é aplicada aos gestores públicos na Amazônia, onde as várias realidades e condições fáticas podem ser abrangidas no TAG firmado como alternativa à cominação de pena originária e como forma de (re)direcionamento da atuação.

Desta forma, o espaço pautado pela consensualidade no Controle Externo tende a permitir não apenas o diálogo qualificado com os jurisdicionados, mas também direciona um olhar para os obstáculos e as dificuldades reais dos gestores em municípios amazônidas com os mais variados perfis, consignando-os nos termos do ajuste proposto, sem prejuízo aos direitos dos administrados e sem desconsiderar eventual responsabilização por danos do Erário.

7. CONCLUSÃO

A partir das pesquisas, cumpre lembrar que o objeto do presente estudo foi compreender a dinâmica estatal de pautar a tomada de decisões e direcionamento da atuação de gestores públicos a partir da abertura de canais de diálogo e consequente criação de ambiente de colaboração entre Estado, sociedade e indivíduos.

A sistemática, assim, revelou relações contemporâneas estruturadas de modo que a performance estatal se mostra mais aproximada ao controle-consenso de cooperação entre os vários atores existentes no sistema de controle externo e mais distante de um modelo tradicional e burocrático de controle-sanção.

A partir dos estudos, demonstrou-se que, na conjuntura de um controle externo responsivo, há o intento do legislador de criar mecanismos que possibilitem a neutralização de eventual afã voluntarista do controlador em razão da ausência de diálogo processual qualificado, como forma de promover a adequada dialeticidade entre os diferentes atores do sistema de controle externo.

Assim, o presente trabalho abordou a apreensão do processo de controle externo como instrumento de controle social cooperativo, inclusivo e orientativo, utilizando o estudo do TAG como instrumento dentre as várias formas de realização dessa face estatal.

A partir da análise do instrumento de consensualidade verificado, foi possível aferir, apesar das dificuldades de acesso aos dados no decorrer da pesquisa, que o TCM/PA se utiliza do TAG para corrigir e redirecionar a atuação dos gestores públicos municipais

principalmente em relação à transparência dos dados públicos e do acesso à informação pelos cidadãos.

Para além disto, os estudos indicaram que a atenção da Corte de Contas ao cumprimento dos dispositivos da Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011) e da Lei da Transparência (LC 131/2009) obteve resultados significativos e benéficos por meio dos termos firmados, conforme apontam os dados do Quadro 2, segundo o qual houve cumprimento dos termos acordados com índice acima de 90% na maioria dos acórdãos analisados.

Outrossim, a dificuldade na obtenção de dados específicos supracitada poderia ser contornada com a criação de portal específico de pesquisa de Termos de Ajuste de Gestão, disponibilizado no sítio eletrônico do TCM/PA, contendo o acesso a todos os termos firmados, número dos instrumentos, acórdão de homologação, inteiro teor dos ajustes e respectivos termos aditivos.

Ainda, restou evidenciada a retomada da função sancionadora do Controle Externo como traço natural e igualmente pertinente ao instituto, uma vez que, identificado o descumprimento total do parcial do ajuste firmado, a cominação de sanção pecuniária volta à posição inicial que lhe é própria a fim de reparar a falha identificada.

Ademais, observou-se que ocorreu o monitoramento das medidas acordadas no TAG por meio de manifestações técnicas precedidas de contraditório, em atenção à responsividade que a ferramenta consensual demanda.

Assim, o estudo da esfera consensual tem se mostrado fundamental à compreensão da dialogicidade das Corte de Contas em relação aos gestores, cujas particularidades e desafios locais nem sempre estão espelhados nos processos de julgamento de contas, razão pela qual o caráter participativo do processo de controle externo mostra-se essencial à gestão de recursos públicos de acordo com as várias realidades dos jurisdicionados administrativos por todo o País.

Desta forma, a transição para um modelo dialógico, marcado pela consensualidade, sobretudo quando situado na Amazônia, tem o condão de auxiliar o processo de conhecimento da região não apenas para levar até o controle externo as dificuldades enfrentadas

pelos gestores municipais, mas também a fim de pautar as discussões futuras integrantes do processo de construção de políticas públicas desenvolvimentistas.

E, retomando a lógica consensual como mote de um sistema em construção e fortalecimento, os aspectos destacados ao longo da pesquisa vão ao encontro da definição do conceito de uma teoria geral de negócio público-privado na Amazônia na medida em que pode ser concebido como novas relações pautadas por institutos próprios aos campos públicos e privados que coexistem e se retroalimentam a fim de propor estratégias e soluções para problemáticas identificadas na região, sendo concretizadas por meio de vias de diálogo qualificado e sistematizado.

Em tempos em que os institutos jurídicos da mediação e transação têm seu escopo cada vez mais ampliados para pautarem relações processuais e pré-processuais em todos os setores que envolvem litígios de qualquer natureza, institutos jurídicos como TAGs propiciam o incremento de atividades de mediação que devem ser cada vez mais implementadas pelas Cortes de Contas que podem desenvolver um papel de mediação entre os setores públicos e privados com vistas à dirimir conflitos causadores de danos às políticas públicas, buscando assim soluções conjuntas que permitam a entrega à sociedade de serviços públicos/privados que melhor se coadunem aos anseios sociais, gerando um maior desenvolvimento regional. Daí a necessidade de incorporação nos conceitos que envolvem a Teoria Geral dos Negócios Públicos Privados de mediações promovidas pelas Cortes de Contas do País.

REFERÊNCIAS

- ARAGÓN, Luis E. (2013), *Amazônia: conhecer para desenvolver e conservar. Cinco temas para um debate*. São Paulo: Hucitec Editoria.
- ARAÚJO, Cláudia Costa; ALVES, Marília Souza Diniz. Termo de Ajustamento de Gestão: resgate do pensamento tópico pelo Direito Administrativo pós-moderno. *Revista do Tribunal de Contas do Estado*

de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 84, n. 3, p. 81-92, 2012. Disponível em: <http://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1606.pdf>. Acesso em: 30 jul. 2023.

AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi (2023). Consensualidade e Poder Público – e ed., ver., atual. E ampl. – São Paulo: Editora JusPodivm, 2023.

BINENBOJM, G. A consensualidade administrativa como técnica juridicamente adequada de gestão eficiente de interesses sociais. *Revista Eletrônica da PGE-RJ*, v. 3, n. 3, 30 dez. 2020, pp. 1-7.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657 de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.

BRASIL. Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Lei nº 9.784/99. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

FERRAZ, Luciano (2010). Termo de Ajustamento de Gestão e o alerta previsto no art. 59, §1º da Lei de Responsabilidade Fiscal: dez anos depois. *In* Revista técnica dos tribunais de contas – RTC. Ano 1.n0. set. Belo Horizonte: Fórum.

CUNDA, Daniela Zago Gonçalves da, Brasil n. 140 (2017): *Revista do TCU – Artigos Termos de ajustamento de gestão: perspectivas para um controle externo consensual*. Disponível em: <https://revista.tcu.gov.br/ojs/index.php/RTCU/search/authors/view?firstName=Daniela%20Zago%20Gon%C3%A7alves%20da&middleName=&lastName=Cunda&affiliation=&country=BR>. Acesso em: 10 de jan. 2024.

FREITAS, Juarez (2009). Princípio constitucional da democracia participativa, orçamento e responsabilidade fiscal. *In*: FREITAS, Ney José (coord.). *Tribunais de Contas: aspectos polêmicos: estudos em homenagem ao Conselheiro João Féder*. Belo Horizonte: Fórum, p. 122.

FREITAS, Juarez (2014). *Direito Fundamental à boa administração pública*. 3ª ed. refundida e aumentada. São Paulo: Malheiros Editores.

FREITAS, Juarez (2017). Direito administrativo não adversarial: a prioritária solução consensual de conflitos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 275, p. 25-46, maio/ago. 2017.

LIMA, Luiz Henrique (2023). *Controle Externo: Teoria e Jurisprudência para os Tribunais de Contas*. Belo Horizonte: Fórum.

LIMA, Luiz Henrique. Quem alerta amigo é. Disponível em: <https://www.audicon.org.br/site/quem-alerta-amigo-e-por-luiz-henrique-lima/>. Acesso em 10 de jan. 2024.

MOTTA, Fabrício; GODINHO, Heloísa Helena. Processo de modernização e novas funções dos Tribunais de Contas. *Revista Consultor Jurídico*, 4 ago. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-ago-04/interesse-publico-processo-modernizacao-novas-funcoes-tribunais-contas>. Acesso em 10 de jan. 2024.

PARÁ. Lei Complementar nº 109, de 27 de dezembro de 2016. Lei Orgânica do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará. Disponível em: <https://leisestaduais.com.br/pa/lei-complementar-n-109-2016-para-ementa-dispoe-sobre-a-lei-organica-do-tribunal-de-contas-dos-municipios-do-estado-do-para>. Acesso em 10 de jan. 2024.

PARÁ. Ato nº 23, de 16 de dezembro de 2020. Regimento Interno do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Pará. Disponível em: <https://atosoficiais.com.br/lei/regimento-interno-do-tcmpa-tcmpa-2022-07-11-versao-consolidada>. Acesso em 10 de jan. 2024.

PAULA, Bruna Iris Rodrigues; SILVA, Maria Stela Campos da (2023). O caráter dialógico do Controle Externo: Uma análise das recomendações e determinações exaradas pelo Tribunal de Contas do Estado do Pará (TCE/PA) sob a ótica das funções colaborativa, indutora e articuladora. I SEMINÁRIO INTERNACIONAL FEUC/CES/UFPA, 2023, Coimbra. Anais, Coimbra: FEUC. (no prelo)

SANTOS, Rodrigo Valgas dos. *Direito Administrativo do medo: risco e fuga da responsabilização dos agentes públicos*. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Resolução - TCU N° 315, de 22 de abril de 2020.

VIANA, Ismar (2019). *Fundamentos do Processo de Controle Externo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 180.

VORONOFF, Alice (2018). Direito administrativo sancionador no Brasil. Belo Horizonte: Fórum.

WILLEMANN, Flávio de Araújo. Termo de Ajustamento de Gestão nas concessões: conversibilidade das sanções administrativas pecuniárias em investimentos. Revista de Direito da Administração Pública, v. I, n. 1, p. 1-12, 2012.





HABITUSEDITORA.COM.BR