

Alexandre Coutinho da Silveira
João Paulo Mendes Neto
[ORGANIZADORES]

**REVISTA DE
DIREITO TRIBUTÁRIO**
DA AATP

2

[COLABORADORES]

Alexandre Coutinho da Silveira

Ana Flávia Figueiredo Barbosa

André da Costa Ericeira

Andrea Borges Leal

Antônio Gomes Moreira Maués
(Orientador)

Bianca Lorrane Noronha da Costa

Breno Lobato Cardoso

Dayana Auad de Araujo Costa

Ellina de Sousa Medeiros

Fabrcício Machado de Moraes

Fernando Facury Scaff

Gabriela de Souza Mendes

Helenilson Cunha Pontes

Ives Gandra da Silva Martins

João Paulo Mendes Neto

José Jaime Dourado Junior

Leonardo Costa Norat

Luísa Mendes Francês

Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff

Max Vinicius Marialva Ribeiro

Roberta de Amorim Dutra

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins

Sérgio Fiuza de Mello Mendes Filho

Tomaz Maneschy Segatto

Yannick Miranda Sanz



Associação dos Advogados Tributaristas do Pará





Alexandre Coutinho da Silveira
João Paulo Mendes Neto
[ORGANIZADORES]

**REVISTA DE
DIREITO TRIBUTÁRIO**
DA AATP

2

[COLABORADORES]

Alexandre Coutinho da Silveira

Ana Flávia Figueiredo Barbosa

André da Costa Ericeira

Andrea Borges Leal

Antônio Gomes Moreira Maués
(Orientador)

Bianca Lorrane Noronha da Costa

Breno Lobato Cardoso

Dayana Auad de Araujo Costa

Ellina de Sousa Medeiros

Fabrcio Machado de Moraes

Fernando Facury Scaff

Gabriela de Souza Mendes

Helenilson Cunha Pontes

Ives Gandra da Silva Martins

João Paulo Mendes Neto

José Jaime Dourado Junior

Leonardo Costa Norat

Luísa Mendes Francês

Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff

Max Vinicius Marialva Ribeiro

Roberta de Amorim Dutra

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins

Sérgio Fiuza de Mello Mendes Filho

Tomaz Maneschy Segatto

Yannick Miranda Sanz



Associação dos Advogados Tributaristas do Pará



Copyright© 2023 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	Gilsilene Passon P. Francischetto UC (Portugal)-FDV/ES
Antonio Carlos Brasil Pinto (<i>in memoriam</i>) UFSC	Horácio Wanderlei Rodrigues UFSC/ FURG
Cláudio Macedo de Souza UFSC	Jorge Luis Villada UCASAL-(Argentina)
Dirajaia Esse Pruner UNIVALI-AMATRA XII	Josiane Rose Petry Veronese UFSC
Edmundo José de Bastos Júnior UFSC- ESMESC	Juan Carlos Vezzulla IMAP (Portugal)
Eduardo de Carvalho Rêgo UFSC	Juliano Keller do Valle UNIVALI-ESA OAB/SC
Elias Rocha Gonçalves IPEMED-SPCE Portugal-ADMEE Europa-CREFAL Caribe	Lauro Ballock UNISUL
Fernando Luz da Gama Lobo D'Eça IES-FASC	Marcelo Gomes Silva UFSC-ESMPSC
Flaviano Vetter Tauscheck CESUSC-ESA-OAB/SC	Marcelo Buzaglo Dantas UNIVALI
Francisco Bissoli Filho UFSC	Nazareno Marcineiro UFSC-ACADEMIA DA PMSC
Geyson Gonçalves CESUSC-ESA OAB/SC	Paulo de Tarso UNIVALI

S587r

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da; MENDES NETO, João Paulo

Revista de Direito Tributário da AATP: edição 2 / Alexandre Coutinho da Silveira...[et al.]; Organizadores: Alexandre Coutinho da Silveira & João Paulo Mendes Neto.

1ª ed. – Florianópolis: Habitus, 2023.

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

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

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

CDU 341.3

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



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

Impresso no Brasil
Printed in Brazil

AGRADECIMENTOS

“Sonho que se sonha só
É só um sonho que se sonha só
Mas sonho que se sonha junto é realidade”
(Raul Seixas)

A construção dessa obra coletiva não seria possível sem o empenho, doação e dedicação dos seus coordenadores. Assim, em nome da Associação dos Advogados Tributaristas do Estado do Pará – AATP gostaria de agradecer, inicialmente, aos coordenadores da obra Alexandre Silveira e João Paulo Mendes Neto.

Importante reconhecer também o esforço de todos aqueles que enviaram artigos para publicação, inclusive daqueles que não foram aceitos para publicação nesse momento, a quem agrademos a colaboração.

Além disso, para que o sonho dessa obra se tornasse realidade foi fundamental o apoio de nossos patrocinadores, que nos acompanharam nessa aventura de fomentar o estudo do direito tributário no estado do Pará. Assim, nosso muito obrigado a Brasil do Carmo Advogados, Silveira, Athias, Soriano de Melo, Bentes, Lobato e Scaff Advogados; Mendes Advocacia; Freire Farias e Viana Advogados; Leite Cardoso e Melo Advogados; Centeno, Nascimento, Pinheiro, Almeida & Graim Advogados; e ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Agradecemos também todos aqueles que apoiaram o projeto, em especial a Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Pará, na pessoa de seu presidente Eduardo Imbiriba e do Secretário Geral Afonso

Lobato, ao Centro Universitário do Pará – CESUPA e a Nothconta
Soluções Contábeis e Empresariais.

Assim, desejamos a todos uma boa leitura!

Breno Lobato Cardoso

Presidente

Associação dos Advogados Tributaristas do Pará - AATP

PATROCINADORES



APOIADORES





SUMÁRIO

INCENTIVOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA NO BRASIL.....13

Fernando Facury Scaff

BASE DE CÁLCULO DO ITBI NA REGULARIZAÇÃO
FUNDIÁRIA PROMOVIDA PELO INCRA..... 29

Helenilson Cunha Pontes

REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
(DES)IGUALDADE DE RENDA E OBSTÁCULOS POLÍTICOS EM DEBATE 37

Ana Flávia Figueiredo Barbosa

Antônio Gomes Moreira Maués

A EFETIVIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: TEMOS UMA SOLUÇÃO
COM AS REFORMAS CONSTITUCIONAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO?....61

João Paulo Mendes Neto

José Jaime Dourado Junior

A TRANSACAO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO
DE EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA..... 85

Ives Gandra da Silva Martins

Rogério Vidal Gandra da Silva Martins

Roberta de Amorim Dutra

CONSIDERAÇÕES SOBRE NULIDADE DE INTIMAÇÕES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL	119
---	-----

Alexandre Coutinho da Silveira

Gabriela de Souza Mendes

Luísa Mendes Francês

A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MATÉRIA DE DEFESA EM EXECUÇÃO FISCAL: IMPLICAÇÕES PRÁTICAS EM TORNO DA MUDANÇA DE ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	149
--	-----

Tomaz Maneschy Segatto

Max Vinicius Marialva Ribeiro

VÍCIO FORMAL DO LANÇAMENTO: DO CÉU DOS CONCEITOS ÀS INCERTEZAS PRÁTICAS.....	177
---	-----

Sérgio Fiuza de Mello Mendes Filho

Andréa Santos Borges Leal

STF PODE CAUSAR MAIS INSEGURANÇA COM MODULAÇÃO NA ADC Nº 49 (ICMS NA TRANSFERÊNCIA ENTRE MATRIZ E FILIAL).....	195
--	-----

Breno Lobato Cardoso

REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO DA SOCIEDADE ANÔNIMA DE FUTEBOL.....	211
--	-----

João Paulo Mendes Neto

Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff

Leonardo Costa Norat

DESPESAS ORIUNDAS DA LGPD COMO INSUMO PARA OBTENÇÃO DE CRÉDITO DO PIS/COFINS	237
---	-----

Dayana Auad de Araujo Costa

O BITCOIN DIANTE DA MODALIDADE DE TRIBUTAÇÃO DE PATRIMÔNIO: UMA ANÁLISE À LUZ DO CONCEITO DE BEM JURÍDICO INCORPÓREO	261
--	-----

André da Costa Ericeira

Bianca Lorrane Noronha da Costa

Fabício Machado de Moraes

INCONSTITUCIONALIDADES NA GUERRA FISCAL QUE REPERCUTEM NEGATIVAMENTE NA EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA NÃO- CUMULATIVIDADE NO ICMS	285
--	-----

Yannick Miranda Sanz

DA DISCUSSÃO SOBRE A POSSIBILIDADE DA DEDUÇÃO DOS MATERIAIS UTILIZADOS NA CONCRETAGEM DA BASE DE CÁLCULO DO ISS: UM ESTUDO A PARTIR DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES E DO TJPA	301
---	-----

Ellina de Sousa Medeiros



INCENTIVOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA NO BRASIL

*Fernando Facury Scaff*¹

RESUMO

O texto aborda aspectos legais e jurisprudências do direito brasileiro referente à intersecção entre direito tributário e o efetivo tratamento não discriminatório de pessoas com deficiência.

1. QUEM É DEFICIENTE?

01. Em 30 de março de 2007 foi assinada em Nova York, a Convenção da Organização das Nações Unidas sobre os Direitos das Pessoas com Deficiências, bem como seu protocolo facultativo. Essa norma foi internalizada no Brasil por meio do Decreto Legislativo 186/08 e pelo Decreto 6.949/09. Foi o primeiro tratado internacional de direitos humanos a ser aprovado já sob a égide do §3º, do art. 5º, da Constituição brasileira, e se constitui, portanto, em uma norma com *status jurídico* equivalente ao de uma Emenda Constitucional.

¹ Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor aposentado da Universidade Federal do Pará. Doutor e Livre-Docente pela Universidade de São Paulo. Advogado Sócio de Silveira, Athias, Soriano de Mello, Bentes, Lobato & Scaff – Advogados.

02. A Convenção reconhece em seu Preâmbulo, letra “e”, que a deficiência é um conceito em evolução, e que *resulta da interação entre pessoas com deficiência e as barreiras devidas às atitudes e ao ambiente que impedem a plena e efetiva participação dessas pessoas na sociedade em igualdade de oportunidades com as demais.*

Observa-se, com isso, uma nítida evolução jurídica, pois deixa-se de considerar um modelo médico, no qual se entende que o paciente poderá ser curado, para se adotar um conceito social, “marcado pela aceitação da diversidade humana e da necessidade de superação de um padrão de humano (‘normal’). (...) A deficiência não é portada”, conforme a lição de Bruno Galindo e Matheus Pereira.²

Isso nos leva a várias possibilidades interpretativas, pois permite considerar diversos âmbitos de deficiências, em distintos níveis. Luiz Alberto David Araújo³, expoente do estudo dessa matéria no Brasil, apresenta as seguintes possibilidades, em rol não exaustivo:

- 1) A deficiência mental
- 2) As deficiências físicas
 - a. As deficiências visuais
 - b. As deficiências auditivas
 - c. As deficiências da dicção
 - d. As deficiências de locomoção
 - e. As pessoas com HIV
 - f. As deficiências do metabolismo e algumas deficiências pouco conhecidas, tais como: a fenilcetonúria, o hipotireoidismo

² Bruno Galindo e Matheus Pereira, *ADI 5.357 é um avanço na construção de um direito antidiscriminatório*. Revista eletrônica Consultor Jurídico, acessível pelo link: <http://www.conjur.com.br/2016-jun-13/adi-5357-avanco-construcao-direito-antidiscriminatorio>, último acesso em 14 de junho de 2016.

³ Araújo Luiz Alberto David. *A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência*,^{3ª}. ed. Brasília: CORDE 2001, que pode ser acessada em http://www.pessoacomdeficiencia.gov.br/app/sites/default/files/publicacoes/a-protecao-constitucional-das-pessoas-com-deficiencia_0.pdf

congenito, a doença do xarope de bordo, a esclerose múltipla, a talassemia, a insuficiência renal crônica.

David Araújo, autor que é uma referência obrigatória no estudo dessa matéria, afirma que para ser considerado deficiente “não basta que haja impedimento”, sendo necessário que “haja impedimento com dificuldade (ou barreira, como afirma o instrumento internacional internalizado)”⁴.

Bruno Galindo e Matheus Pereira indicam diversas espécies de barreiras: arquitetônica, comunicacional, instrumental, programática, atitudinal e metodológica; ou qualquer outra que a literatura específica venha a identificar.⁵

2. ISONOMIA E TRIBUTAÇÃO

03. Não é possível existir Estado sem tributação. Não se trata apenas do tributo no sentido técnico formal – impostos, taxas etc. Trata-se de uma forma qualquer de retirar recursos da sociedade para fazer frente às necessidades públicas. Não dá para existir Estado sem esta “corrente de transmissão” de recursos privados para uso público. Daí se pode ter uma configuração de *Estado Patrimonial*, ou de *Estado Fiscal*⁶, ou ainda, de forma mais contemporânea, de *Estado Endividado*⁷.

⁴ Araújo Luiz Alberto David. *A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência*, 3ª. ed. Brasília: CORDE 2001, que pode ser acessada em http://www.pessoacomdeficiencia.gov.br/app/sites/default/files/publicacoes/a-protecao-constitucional-das-pessoas-com-deficiencia_0.pdf, p. 47.

⁵ Bruno Galindo e Matheus Pereira, *ADI 5.357 é um avanço na construção de um direito antidiscriminatório*. Revista eletrônica Consultor Jurídico, acessível pelo link: <http://www.conjur.com.br/2016-jun-13/adi-5357-avanco-construcao-direito-antidiscriminatorio>, último acesso em 14 de junho de 2016.

⁶ Para a diferença entre Estado Patrimonial e Estado Fiscal, ver Fernando Facury Scaff, *Royalties do Petróleo, Minério e Energia – Aspectos constitucionais, tributários e financeiros* São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2014, em especial o Capítulo 1.

⁷ Para a expressão *Estado Endividado*, ver Wolfgang Streeck. *Tempo Comprado*. Coimbra: Conjuntura Actual Editora, 2013.

Quando a Constituição brasileira atual foi escrita, ficou decidido que seria mantido o sistema federativo, e que o poder de tributar seria dividido por *fontes de receita* e também pelo *produto da arrecadação*. Ou seja, foi estabelecido sobre *quais* fatos econômicos cada ente federado poderia cobrar e *quais* os serviços públicos que deveria prestar. Daí porque os três níveis federativos brasileiros possuem competência tributária impositiva.

É bem verdade que essa *amarração constitucional* não foi completa, deixando muita coisa a ser determinada pela legislação ordinária, a cargo do Poder Legislativo de cada ente federativo. Por exemplo: não foi estabelecido *quanto* os entes federados poderiam cobrar, pois isso ficou, como regra, a cargo da lei. O fato é que foram estabelecidas as obrigações (serviços públicos) a serem cumpridas e foram dados os meios (dinheiro/fonte de recursos) para que o Estado brasileiro as cumpra.

Daí vem à mente a conhecida frase de Oliver Wendell Holmes (1841-1935), Juiz da Suprema Corte norte-americana, “*Impostos são o preço que nós pagamos por uma sociedade civilizada*”. É com tristeza que se constata que outra voz, quase 100 anos anterior a de Oliver Holmes, vem se impondo na análise tributária do Brasil em face a tantos desequilíbrios que são verificados. Essa voz é a de John Marshall (1755-1835), também Juiz da Suprema Corte dos EUA, que no caso *McCulloch v. Maryland*, de 1819, declarou: “*O poder de tributar envolve o poder de destruir*”. Fica a impressão que algo está um pouco fora do lugar nos dias que correm, pois, no Brasil se está mais próximo do “*potencial destrutivo do poder de tributar*” do que de considerar que “*a tributação é o preço da civilização*”. Marshall está vencendo Holmes no Brasil atual.

04. Uma das normas mais importantes em qualquer sistema jurídico é a que revela o Princípio da Isonomia, que abrange também o sistema tributário. No Brasil, existem pelo menos duas normas que veiculam esse Princípio, e que se caracterizam como sendo *uma geral*⁸

⁸ Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a

e outra específica no que tange ao direito tributário⁹. Não há uma explicação lógico-formal que demonstre o motivo pelo qual essas duas normas se sobreponham, exceto pela necessidade psicológica de sua afirmação – o que só ocorre quando não se crê no que está escrito, sendo necessária sua reafirmação várias vezes ao longo do texto. O fato é que o Princípio da Isonomia se encontra inserido no texto constitucional brasileiro, incluindo, com especificidade, as questões fiscais.

Robert Alexy¹⁰ disserta com notável propriedade estabelecendo os parâmetros para compreensão do Princípio da Isonomia e em quais hipóteses há de haver uma ação visando a recomposição do equilíbrio violado.

Parte o Autor do preceito de que “todas as pessoas são iguais perante a lei” constante da Constituição Alemã (art. 3º, §1º) e também da brasileira (art. 5º, *caput*), e demonstra que não é suficiente tratar a todos de forma absolutamente igual, pois, nestas hipóteses, se chegaria a verdadeiros absurdos, tais como estabelecer que todos devem prestar o serviço militar, inclusive os recém nascidos, pois todos são iguais perante a lei¹¹. Não é desta forma que se deve interpretar a norma. É necessário que se verifique em quais situações é possível fazer distinções.

Também o amplo preceito de que “se deve tratar igual ao igual e desigual ao desigual” não dá parâmetros para o tratamento da desigualdade, mas apenas da igualdade. Segundo o Autor, a seguir

inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição.

⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

¹⁰ Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 381 a 418.

¹¹ Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 384

este preceito, toda a legislação nazista contra os judeus estaria contemplada¹², pois trataria “os desiguais” de forma desigual.

A solução, segundo Alexy, está no entendimento do Princípio da Isonomia assim formulado para o tratamento *igualitário*:

“Se não há nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento igual¹³”.

Por esta máxima, todos devem ser tratados de forma igual, desde que não haja uma razão suficiente que permita a diferenciação.

E para o tratamento *não-igualitário* o preceito deve ser lido da seguinte forma:

“Se há uma razão suficiente para ordenar um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento desigual¹⁴”.

É imperioso que seja demonstrada a existência de “razão suficiente” para determinar a *quebra da isonomia*. Uma vez tendo sido demonstrada esta razão, é impositivo o tratamento diferenciado (“está ordenado”, diz o Autor).

Neste sentido, haveria um *direito subjetivo* à isonomia, a ser patrocinado por quem estivesse sendo tratado de forma não-isonômica. E isto pode ocorrer das seguintes formas, segundo Alexy:

“Se alguém – devido a uma violação da máxima da igualdade – é afetado por uma proibição, pode ter um direito definitivo concreto baseado na máxima da igualdade, à omissão da intervenção, é dizer, a um direito de *status negativo*. Neste caso, a ‘omissão de um tratamento desigual’ é uma ação negativa¹⁵.”

¹² Robert Alexy, *Teoria de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 386

¹³ Robert Alexy, *Teoria de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 395

¹⁴ Robert Alexy, *Teoria de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 397

¹⁵ Robert Alexy, *Teoria de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 417

Esta hipótese contempla uma hipótese de vedação ao exercício de direitos de tal forma que viole a Isonomia que deve haver entre iguais. O provimento que se deve buscar é a cessação desta vedação.

“Se alguém – como consequência de uma violação da máxima de igualdade – não é favorecido, pode ter um direito definitivo concreto baseado na máxima da igualdade a ser favorecido, é dizer, um direito de *status positivo*. Neste caso, a ‘omissão de um tratamento desigual’ é uma ação positiva.”¹⁶

Seguindo esta linha de raciocínio, há um direito público subjetivo a quem tiver sido prejudicado pela quebra da isonomia a pedir uma equiparação. Desta forma, o pedido deve ser de retorno da isonomia violada, seja através de:

- a) uma ação *negativa*, que *impeça* o tratamento discriminatório adotado e coloque os favorecidos na mesma condição dos prejudicados;
- b) seja através de uma ação *positiva*, que *eleve* o grupo prejudicado à situação dos favorecidos.

05. A Constituição brasileira, assim como a de vários outros países, assegura uma enorme gama de direitos aos cidadãos. É garantido o direito à vida, intimidade, legalidade, isonomia, saúde, educação, e por aí vai.

Observando o que estabelece a Convenção da ONU sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, já internalizada no Brasil, constatam-se vários direitos assegurados, tais como o de serem igualmente reconhecidas perante a lei¹⁷, o de terem padrão de vida e de proteção

¹⁶ Robert Alexy, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, pág. 418

¹⁷ Art. 12: Reconhecimento igual perante a lei: 5. Os Estados Partes, sujeitos ao disposto neste Artigo, tomarão todas as medidas apropriadas e efetivas para assegurar às pessoas com deficiência o igual direito de possuir ou herdar bens, de controlar as próprias finanças e de ter igual acesso a empréstimos bancários, hipotecas e outras formas de crédito financeiro, e assegurarão que as pessoas com deficiência não sejam arbitrariamente destituídas de seus bens.

social adequados¹⁸, bem como a determinação de que os Estados deverão proporcionar, através de cooperação internacional, acesso a tecnologias assistivas e a seu compartilhamento.¹⁹

Destaque nesse rol, quanto aos direitos das pessoas com deficiência, é o “direito de acesso”, entendido como o direito de ter acesso ao efetivo exercício desses direitos. Assim, de nada adianta ter transporte público se as pessoas com deficiência não conseguirem ter efetivo acesso a esse meio de transporte. O mesmo se pode dizer quanto ao direito de ir e vir, pois, havendo barreiras nas calçadas, como tal direito será exercido com efetividade?

Perguntar-se-á: Como o direito tributário brasileiro auxilia as pessoas com deficiência na busca desse tratamento mais igual? O que é feito no direito tributário brasileiro no sentido de impedir tratamento discriminatório ou dar tratamento igualitário para desiguais?

3. INCENTIVOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA

3.1. Aspectos normativos

06. Sem o intuito de esgotar a matéria, aponta-se neste apartado alguns benefícios fiscais reconhecidos pela legislação tributária brasileira.

07. No âmbito federal, a legislação do Imposto sobre a Renda determina que não sejam considerados no cômputo do rendimento bruto (isenção) os valores recebidos por deficiente mental a título de pensão, pecúlio, montepio e auxílio, quando decorrentes de prestações

¹⁸ Art. 28: Padrão de vida e proteção social adequados: c) Assegurar o acesso de pessoas com deficiência e suas famílias em situação de pobreza à assistência do Estado em relação a seus gastos ocasionados pela deficiência, inclusive treinamento adequado, aconselhamento, ajuda financeira e cuidados de repouso;

¹⁹ Art. 32: Cooperação internacional: d) Propiciar, de maneira apropriada, assistência técnica e financeira, inclusive mediante facilitação do acesso a tecnologias assistivas e acessíveis e seu compartilhamento, bem como por meio de transferência de tecnologias.

do regime de previdência social ou de entidades de previdência privada (art. 39, VI, RIR).

Considera-se deficiente mental, para as finalidades dessa isenção, a pessoa que, independentemente da idade, apresenta funcionamento intelectual subnormal com origem durante o período de desenvolvimento e associado à deterioração do comportamento adaptativo, não se comunicando tal vantagem fiscal aos rendimentos originários de outras fontes de receita, ainda que sob a mesma denominação dos benefícios referidos (art. 39, §§ 2º e 3º, RIR).

É interessante observar que, nesse âmbito, estão consideradas apenas as deficiências mentais, e não as demais.

08. A legislação do Imposto sobre a Renda também prevê isenção fiscal sobre os proventos de aposentadoria e pensão quando a pessoa se torna deficiente em razão de acidente em serviço ou se torna portadora das seguintes moléstias profissionais: tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatiagrade, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, estados avançados de doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome de imunodeficiência adquirida, e fibrose cística (mucoviscidose), com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma, conforme prescreve o art. 39, XXXIII do RIR.

Inserir-se nesse contexto a pensão especial recebida em decorrência da deficiência física conhecida como “Síndrome da Talidomida”, quando paga a seu portador, bem como o valor da indenização por dano moral paga aos portadores dessa doença, na forma da Instrução Normativa 1.500/14, da Secretaria da Receita Federal (art. 7º, IX e X)

Poder-se-ia discutir se esse rol de doenças gera, por si só, deficiência. A resposta é positiva, inserindo-se na fronteira entre deficiência e doença. Se a doença gerar deficiência, que estabeleça a criação de *barreiras* haverá a plena inserção no conceito estabelecido na Convenção da ONU. Caso contrário, a doença não gerará deficiência. Tem que haver impedimento incapacitante.

Em ambos os casos, de doença ou de doença que gere deficiência, haverá isenção fiscal dos proventos da aposentadoria obtida e da pensão a ser paga aos familiares após o falecimento, mesmo que a doença tenha sido contraída após a aposentadoria ou reforma.

09. Outra vantagem fiscal é aquela que possibilita que as despesas de instrução de deficiente físico ou mental sejam dedutíveis como despesas de instrução, podendo, alternativamente, serem deduzidas como despesa médica, não sujeita ao limite estabelecido pela legislação, caso a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento for efetuado à entidade de assistência a deficientes físicos ou mentais. (Instrução Normativa SRF nº 1500/14 art. 91, §5º, c/c art. 95)

10. Ainda no âmbito federal, é prevista a isenção de IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (Lei nº 8.989/95), para os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas, quando adquiridos por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente, ou por intermédio de seu representante legal.

Para a concessão do benefício é considerada também pessoa portadora de deficiência física aquela que apresenta alteração completa ou parcial de um ou mais segmentos do corpo humano, acarretando o comprometimento da função física, apresentando-se sob a forma de paraplegia, paraparesia, monoplegia, monoparesia, tetraplegia, tetraparesia, triplegia, triparesia, hemiplegia, hemiparesia, amputação ou ausência de membro, paralisia cerebral, membros com deformidade congênita ou adquirida, exceto as deformidades estéticas e as que não produzam dificuldades para o desempenho de funções. Incumbe à Secretaria Especial dos Direitos Humanos da Presidência da República e ao Ministério da Saúde definir em ato conjunto os conceitos de pessoas portadoras de deficiência mental severa ou profunda, ou autistas, e estabelecer as normas e requisitos para emissão dos laudos de avaliação delas.

É interessante observar que tal benefício é concedido até mesmo para deficientes visuais, considerados como aqueles que apresentam acuidade visual igual ou menor que 20/200 (tabela de Snellen) no

melhor olho, após a melhor correção, ou campo visual inferior a 20°, ou ocorrência simultânea de ambas as situações.

A isenção do IPI somente poderá ser utilizada uma vez, salvo se o veículo tiver sido adquirido há mais de 2 (dois) anos.

11. As operações de financiamento para a aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional acima referidas serão isentas de IOF – Imposto sobre Operações Financeiras (Lei 8.383/91, art. 72) quando os veículos forem adquiridos por pessoas portadoras de deficiência física, atestada pelo Departamento de Trânsito do Estado onde residirem em caráter permanente. Nesse caso, é necessário que o laudo de perícia médica especifique: (i) o tipo de defeito físico e a total incapacidade do requerente para dirigir automóveis convencionais; (ii) a habilitação do requerente para dirigir veículo com adaptações especiais, descritas no referido laudo.

O benefício poderá ser utilizado uma única vez e será reconhecido pelo Departamento da Receita Federal mediante prévia verificação de que o adquirente possui os requisitos necessários.

A alienação do veículo antes de três anos contados da data de sua aquisição, a pessoas que não satisfaçam as condições e os requisitos, acarretará o pagamento, pelo alienante, da importância correspondente à diferença da alíquota aplicável à operação e a de que trata este artigo, calculada sobre o valor do financiamento, sem prejuízo da incidência dos demais encargos previstos na legislação tributária.

12. No âmbito tributário estadual o foco é também a isenção de do ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (e alguns serviços), nas vendas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental, e também a autistas, na forma do Convênio ICMS CONFAZ nº 38 de 2012, que permite que cada Estado conceda tal benefício, de conformidade com a legislação estadual.

O referido Convênio considera deficiência física e deficiência visual com os mesmos conceitos utilizador para fins de IPI, tributo federal, e ainda considera:

- a) Deficiência mental severa ou profunda, aquela que apresenta o funcionamento intelectual significativamente inferior à média, com manifestação anterior aos dezoito anos e

limitações associadas a duas ou mais áreas de habilidades adaptativas;

- b) Autista, aquele que apresenta transtorno autista ou autismo atípico – o que se revela um conceito redundante, transferindo aos médicos o poder de sua caracterização.

O benefício somente se aplica a: (i) veículo automotor novo cujo preço de venda ao consumidor sugerido pelo fabricante, incluídos os tributos incidentes, não seja superior a R\$ 70.000,00 (setenta mil reais); (ii) se o adquirente não tiver débitos para com a Fazenda Pública Estadual ou Distrital.

Como se trata de legislação estadual, cada unidade federada deverá incorporar essas disposições nacionais em sua legislação interna, para que tenha plena validade. Dessa forma, o Estado de São Paulo incorporou as normas do Convênio na sua legislação (artigos 17 e 19 do Anexo I do Regulamento do ICMS – aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000 e Portaria CAT 18/2013).

13. Outra isenção estadual é a que diz respeito ao IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, que o Estado de São Paulo concede para um único veículo adequado para ser conduzido por pessoa com deficiência física (art. 13, III da Lei Estadual nº 13.296/2008).

3.2. Aspectos jurisprudenciais.

14. Alguns debates envolvendo essa matéria já chegaram aos Tribunais Superiores brasileiros. No Superior Tribunal de Justiça – STJ já foi discutido no AgRg no RMS 46778/GO, pela Ministra (convocada) Diva Malerbi, no âmbito da Segunda Turma, um caso deveras interessante. A autoridade administrativa havia negado o benefício fiscal alegando que o adquirente do veículo tinha incapacidade plena para a direção, logo, não podendo dirigir, não teria direito à isenção de ICMS.

Foi afirmado na decisão que *“a isenção do IPVA visa o portador de deficiência. A lei deve ser interpretada teleologicamente e à luz dos princípios da*

isonomia e da razoabilidade, não sendo compreensível a preterição de deficientes físicos com maiores limitações, privando-os da isenção fiscal que é concedida aos que conseguem dirigir. Condutor ou conduzido, busca-se garantir acessibilidade a este grupo de pessoas, contribuindo para a inclusão social”. Com isso, foi desconsiderada pelo STJ a negativa de gozo do benefício fiscal estadual realizada pelo Departamento de Trânsito do Estado de Goiás, embora tenha havido laudos qualificando como “deficiência severa” a do adquirente, conforme atestado por médicos integrantes do Sistema Único de Saúde e aceitos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. O que foi afirmado pela Corte é que o benefício auxilia o deficiente, mesmo que não seja ele o condutor do veículo.

Essa mesma lógica foi afirmada posteriormente em decisão da Primeira Turma do STJ, em acórdão da lavra do Ministro Luiz Fux (REsp 567873/MG).

15. Outra decisão interessante ocorreu no REsp 1013060/RJ, também da Segunda Turma do STJ, tendo por relator o Ministro Mauro Campbell. Nesse caso, houve uma equiparação analógica pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o que é vedado pelo art. 111 do Código Tributário Nacional²⁰. O debate se circunscreve a saber se o rol de moléstias isentivas dos proventos de aposentadoria e pensões é taxativo ou exemplificativo. No caso, a norma não prevê isenção para os casos de “deficiência auditiva sensorial neural bilateral profunda irreversível”, embora o STJ tivesse equiparado, pelo REsp 1.196.500/MT a cegueira binocular à monocular. Entendeu o STJ que, no caso da cegueira teria havido *interpretação extensiva*, o que “é permitido pelo art. 111, II, do CTN, eis que a *literalidade da legislação tributária* não veda a *interpretação extensiva*. Assim, havendo norma isentiva sobre a cegueira, conclui-se que o legislador não a limitou à cegueira binocular. No caso dos autos, contudo, a isenção concedida na origem não se arrimou em *interpretação extensiva* com base na *literalidade da lei*; antes, o Tribunal

²⁰ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

de origem laborou em interpretação analógica, o que não é permitido na legislação tributária para a hipótese. A cegueira é moléstia prevista na norma isentiva; a surdez não.”

Na verdade, o STJ havia registrado anteriormente, no julgamento do REsp n. 1.116.620/BA, que o rol de moléstias passíveis de isenção do Imposto sobre a Renda é taxativo (*numerus clausus*), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas.

Logo, por essa decisão do STJ, não foi estendido aos portadores de deficiências auditivas o benefício fiscal da isenção do Imposto sobre a Renda decorrente da aposentaria por doença, vindo a ser necessária modificação legislativa para tanto.

16. Decisão deveras interessante foi lavrada no âmbito do Supremo Tribunal Federal – STF, por sua composição plena, na ADI 429/CE, em acórdão da lavra do Ministro Luiz Fux. No que tange a incentivos fiscais para deficientes físicos, o debate envolvia a Constituição do Estado do Ceará no §2º do art. 192²¹, que concedia isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência.

Ocorre que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal é manifestamente inconstitucional conforme vários precedentes, tendo sido mencionados os seguintes naquela decisão: ADI 2906/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 2376/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3674/RJ,

²¹ Art. 192: A lei poderá isentar, reduzir ou agravar tributos, com finalidades extrafiscais por incentivo a atividades socialmente úteis ou desestimular práticas inconvenientes ao interesse público, observados os disciplinamentos federais. §2º: Concede-se isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência.

rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3413/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 4457/PR, rel. Min. Marco Aurélio, 1º.6.2011; ADI 3794/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 2688/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, 1º.6.2011; ADI 1247/PA, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 3702/ES, rel. Min. Dias Toffoli, 1º.6.2011; ADI 4152/SP, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3664/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 3803/PR, rel. Min. Cezar Peluso, 1º.6.2011; ADI 2549/DF, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1º.6.2011.

Todavia, mesmo com todas essas decisões contrárias à concessão unilateral desses benefícios, o STF decidiu dar *efeitos prospectivos à pronúncia de inconstitucionalidade*, por um prazo de doze meses a contar da decisão proferida, validando, com isso, todos os benefícios que já haviam sido concedidos e auferidos pelas empresas instaladas naquele Estado, bem como dando prazo de doze meses para manter aqueles benefícios, durante os quais poderia vir a ser firmado o necessário Convênio de ICMS que reconhecesse a referida isenção.

4. CONCLUSÕES

17. Verifica-se que, embora ainda de forma tímida, a legislação tributária brasileira vem reconhecendo alguns benefícios fiscais para as pessoas com deficiência, em especial para a locomoção individual, focada na indústria automobilística. Outros âmbitos de abrangência podem vir a ser melhor explorados nesse contexto, muito mais no intuito da convivência social, do que vinculado à benefícios individuais. Afinal, mesmo com os descontos fiscais, só uma ínfima parcela das pessoas com deficiência podem vir a gozar de tais benefícios.

De outra parte, verifica-se que os Tribunais Superiores começam a se conscientizar dessa problemática, sob várias óticas como se pode ver do relevante caso recentemente julgado, tendo por relator o Ministro Edson Fachin (ADI 5357), que declarou constitucionais as normas do Estatuto da Pessoa com Deficiência (Lei 13.146/2015) que estabelecem a obrigatoriedade de as escolas privadas promoverem a inserção de pessoas com deficiência no ensino regular e prover as

medidas de adaptação necessárias, sem que ônus financeiro seja repassado às mensalidades, anuidades e matrículas.

É necessário que os Tribunais estejam atentos também às questões fiscais envolvendo as pessoas com deficiência.

Enfim, é necessário pensar e agir de forma mais inclusiva no âmbito fiscal, a fim de que as pessoas com deficiência possam afastar barreiras e se igualar no efetivo exercício de direitos a todas as demais pessoas.

BASE DE CÁLCULO DO ITBI NA REGULARIZAÇÃO FUNDIÁRIA PROMOVIDA PELO INCRA

Helenilson Cunha Pontes¹

Para efeito de definição da base de cálculo do ITBI, podem os municípios ignorar o valor constante do título de domínio, com cláusulas resolutivas, expedido pelo Instituto Nacional da Colonização e Reforma Agrária (Incra), obedecidas as regras legais e regulamentares que determinam o Valor da Terra Nua (VTN) federal, no bojo do processo de regularização de terras federais através de legitimação de posses?

A pretexto de atribuir “valor de mercado” para efeito de exigência do ITBI, devido no processo de regularização fundiária promovido pelo órgão federal competente, podem legitimamente os municípios desconsiderar o valor atribuído à terra pública federal (VTN) pelo Incra?

Compete ao Incra a tarefa de promover a regularização jurídica de terras federais, devendo, nos termos do Estatuto da Terra (Lei 6.504/64), promover a discriminação das áreas ocupadas por posseiros, para a progressiva regularização de suas condições de uso e posse da terra, providenciando, nos casos e condições previstos nesta lei, a emissão dos títulos de domínio (artigo 97, I).

Ainda segundo o Estatuto da Terra, a transferência do domínio ao possessor de terras devolutas federais efetivar-se-á no competente

¹ Sócio do Cunha Pontes Advogados, livre-docente (USP) e doutor (USP).

processo administrativo de legitimação de posse (artigo 99); o título de domínio expedido pelo Incra será, dentro do prazo que o Regulamento estabelecer, transcrito no competente Registro Geral de Imóveis (artigo 100) e as taxas devidas pelo legitimante de posse em terras devolutas federais, constarão de tabela a ser periodicamente expedida pelo Incra, atendendo-se à ancianidade da posse, bem como às diversificações das regiões em que se verificar a respectiva discriminação (artigo 101)

Na regularização de terra pública federal através do reconhecimento da legitimação de posse, o Incra adota o Valor da Terra Nua (VTN), conforme critérios estabelecidos pela Lei nº 11.952 de junho de 2009:

Art. 12. Na ocupação de área contínua acima de um módulo fiscal e até o limite previsto no § 1º do art. 6º desta Lei, a alienação e, no caso previsto no § 4º do art. 6º desta Lei, a concessão de direito real de uso dar-se-ão de forma onerosa, dispensada a licitação (Redação dada pela Lei nº 13.465, de 2017).
§ 1º **O preço do imóvel considerará o tamanho da área e será estabelecido entre 10% (dez por cento) e 50% (cinquenta por cento) do valor mínimo da pauta de valores da terra nua para fins de titulação e regularização fundiária elaborada pelo Incra, com base nos valores de imóveis avaliados para a reforma agrária, conforme regulamento.**
2º Na hipótese de inexistirem parâmetros para a definição do valor da terra nua na forma de que trata o 1º deste artigo, a administração pública utilizará como referência avaliações de preços produzidas preferencialmente por entidades públicas, justificadamente.

Vale dizer, a regularização de terras públicas federais obedece a critérios legalmente definidos e o título de domínio conferido pelo órgão federal é o resultado da aplicação destes critérios à realidade fática. O valor do título de domínio expedido pelo Incra em favor do posseiro não constitui ato discricionário, mas ato vinculado às normas legais e regulamentares que estabelecem o preço da terra pública (artigo 12, Lei 12.952/09, supra citada).

Registre-se, desde logo, que o título de domínio é expedido sob um conjunto de condições resolutórias (artigo 15, Lei 11.952/2009), entre os quais o pagamento do valor definido pelo Incra no próprio título. A disciplina legal do tema, notadamente as condições resolutórias impostas pela lei, deixam claro que não se trata venda de terra pública (o que exigiria, entre outras condições, autorização legal expressa e licitação pública), mas de processo de legitimação de posses pelo seu proprietário (União Federal).

No entanto, a plena regularização do domínio junto ao Registro de Imóveis depende do recolhimento do ITBI, de competência dos municípios, nos termos do artigo 156, II da Constituição Federal.

Ocorre que vários municípios, a pretexto de arbitrar o valor de mercado do bem imóvel transferido para efeito de cobrança de ITBI, vêm desconsiderando o valor do negócio jurídico fixado pelo órgão federal (Incra) no título de domínio, equiparando o processo de regularização fundiária federal a uma simples transferência imobiliária entre dois agentes privados. Este procedimento afigura-se claramente inconstitucional e ilegal, por diferentes razões.

Primeira razão: ao desconsiderar o Valor da Terra Nua (VTN) fixado pelo Incra no título de domínio, para efeito de exigência de ITBI, os municípios invadem a competência federal exclusiva para legislar privativamente sobre direito agrário (artigo 22, I), bem como promover a regularização de terras federais. Por determinação constitucional, a destinação de terras públicas deve ser compatível com o plano **nacional** de reforma agrária (artigo 188).

Além da execução da reforma agrária e da colonização, é missão do órgão fundiário federal (Incra) promover o ordenamento e a regularização de terras devolutas federais (Portaria Incra nº 531, de 23 de março de 2020).

Ao desconsiderar o valor do título de domínio definido pelo Incra, com base em critérios legais e regulamentares (Lei 12.952/09), arbitrando a base de cálculo do ITBI em valores muito superiores, os municípios, a claras luzes, invadem a competência federal para promover a regularização jurídica das suas terras e frustram o objetivo maior pretendido pela Constituição que é a promoção de segurança jurídica no campo.

A segurança jurídica almejada pela regularização fundiária pressupõe a regular averbação do título de domínio expedido pelo Incra no Ofício do Registro de Imóveis, o que somente é possível após o recolhimento do ITBI devido na operação de transmissão imobiliária. Ao majorar absurdamente a base de cálculo tributária do ITBI — em valores até dez vezes superiores ao valor do negócio translativo — os Fiscos municipais acabam por comprometer o processo de regularização fundiária promovido pelo Governo Federal, em evidente inconstitucionalidade.

Assim, manifesta a inconstitucionalidade das leis municipais que exigem o ITBI com base de cálculo superior ao VTN constante do título de domínio expedido pelo Incra, no bojo do processo de regularização de terras federais, o qual é resultado de aplicação de regras legais e regulamentares federais.

Segunda razão: a transmissão imobiliária, objeto da incidência do ITBI, pressupõe um negócio jurídico praticado entre alienante e adquirente, onde o preço (elemento essencial) é resultado da liberdade de negociação e da vontade das partes.

Por outro lado, no caso da regularização fundiária promovida pela Incra não ocorre um negócio jurídico *stricto sensu* (como aquele realizado entre dois sujeitos privados), mas um negócio jurídico *sui generis*, na medida em que o elemento essencial do ato translativo (preço) não decorre de uma negociação entre o poder público (emissor do título de legitimação de posse) e o possessor (adquirente); aqui, não há o elemento “vontade das partes”, mas mero ato de aplicação das regras legais e regulamentares. O preço do negócio jurídico (valor do título de domínio) não é resultado de um acordo de vontades entre o governo federal e o adquirente (possessor), mas mero ato de aplicação concreta e obediência aos ditames legais e regulamentares que fixam o VTN federal.

A transferência imobiliária, objeto de incidência do ITBI, resultante do processo de regularização fundiária federal não pode ser juridicamente equiparada aos negócios translativos imobiliários praticados entre dois sujeitos privados, onde o preço (base de cálculo do ITBI) é o resultado de um pacto negocial e podem ser ajustados ao alvedrio da vontade.

Assim, evidente a ilegalidade da cobrança de ITBI com base de cálculo arbitrada pelos municípios em valores superiores ao fixado pelo Incra no título de domínio expedido em consonância com as regras federais de regularização fundiária uma vez que o preço do negócio jurídico de alienação da terra pública não resulta de um ato de vontade das partes, mas de mera aplicação das regras legais e regulamentares que estabelecem o Valor da Terra Nua.

Terceira razão: o Superior Tribunal de Justiça (STJ), quando do Julgamento do Recurso Especial Repetitivo nº 1.937.821/SP, analisado em março de 2022, definiu que os Fiscos municipais não podem fixar previamente a base de cálculo do ITBI com base em valores de referência por eles criados.

Segundo as teses fixadas pelo STJ no Tema 1.113:

- “A base de cálculo do ITBI é o valor do imóvel transmitido em condições normais de mercado, não estando vinculada à base de cálculo do IPTU, que nem sequer pode ser utilizada como piso de tributação;
- O valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, e essa presunção somente pode ser afastada pelo fisco mediante a instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN) e
- O município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente”.

Na dicção do Superior Tribunal de Justiça, os municípios devem obedecer ao valor do negócio jurídico atribuído pelas partes para fins de tributação pelo ITBI, o qual presume-se refletir o valor de mercado do bem imóvel. Presume-se a validade do valor declarado pelas partes no negócio jurídico translativo. Trata-se de presunção *juris tantum* que pode ser afastada pelo Fisco municipal através da instauração de processo administrativo próprio.

Diferentemente, no caso de regularização fundiária, o valor da base de cálculo tributável (valor do título de domínio expedido

pelo Incra) não resulta de uma presunção *juris tantum*, possível de ser afastada pelo Fisco municipal dentro do devido processo legal, mas, ao contrário, trata-se de verdadeira presunção *jure et de jure* já que o preço do negócio jurídico reflete a aplicação das regras legais e regulamentares que fixam o VTN federal.

Em outro dizer, o valor do negócio jurídico de regularização fundiária constitui um ato de aplicação pelo Incra de normas legais e regulamentares que fixam o valor da terra pública federal, autêntica presunção *jure et de jure* insuscetível de ser ignorada pelo Fisco municipal.

O arbitramento da base de cálculo do ITBI pelo Fisco municipal em montante distinto daquele constante do negócio jurídico de regularização fundiária dependeria da obtenção de prévia decisão judicial pelo ente municipal haja vista a natureza jurídica de presunção *jure et de jure* do valor constante do título de domínio emitido pelo órgão federal (dotado de competência legal para a regularização de terras federais) o qual representa a aplicação administrativa de critérios legais e regulamentares que estabelecem o valor da terra pública federal.

Portanto, respondendo diretamente à questão formulada no primeiro parágrafo deste artigo, não pode o município exigir ITBI adotando base de cálculo superior àquela constante do título de domínio expedido pelo Incra no bojo do processo de regularização de terra pública federal, pois:

- Constitucionalmente, compete à União Federal legislar sobre direito agrário (artigo 22, I) bem como a tarefa de promover regularização fundiária em consonância com o plano nacional de reforma agrária (artigo 188). Ao desconsiderar o VTN federal definido pelo Incra e majorar a base de cálculo do ITBI (na busca de um suposto “valor de mercado”), o ente municipal invade a competência da União Federal e frustra os objetivos da política nacional de regularização fundiária e reforma agrária que buscam conferir segurança jurídica no campo;
- O valor constante do título de domínio com cláusulas resolutivas expedido pelo Incra não é fruto de um pacto privado, tal

como corre em uma transferência imobiliária realizada entre dois sujeitos privados; a regularização fundiária tem a natureza de um negócio jurídico *sui generis* na medida em que o preço da terra pública é resultado da aplicação de regras legais e regulamentares, e não produto de um ato discricionário do agente público ou da negociação com o adquirente privado. Equiparar a regularização fundiária promovida pelo Incra a uma transmissão imobiliária realizada entre dois agentes privados para efeito de ITBI representa manifesta ilegalidade;

- O VTN constante do título de domínio expedido pelo Incra consubstancia uma presunção *jure et de jure* que somente pode ser desconsiderada pelo Fisco municipal por meio de decisão judicial, já que representa a simples aplicação de regras legais e regulamentares que fixam o valor da terra federal, diferentemente da presunção *juris tantum* dos demais negócios jurídicos imobiliários translativos realizados entre dois agentes privados, que, na dicção do Superior Tribunal de Justiça, pode ser desfeita, desde que obedecidas às exigências do devido processo legal.



REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: (DES)IGUALDADE DE RENDA E OBSTÁCULOS POLÍTICOS EM DEBATE

Ana Flávia Figueiredo Barbosa¹

Antônio Gomes Moreira Maués²

RESUMO

O presente trabalho busca analisar o atual contexto do sistema tributário brasileiro, com o objetivo de identificar os limites impostos pela Constituição de 1988 às políticas redistributivas. A partir do estudo de suas características regressivas e suas consequências sobre a desigualdade de renda, o artigo desenvolve a análise e discute quais as dificuldades associadas aos princípios e propostas de uma reforma progressiva do sistema tributário e dos obstáculos políticos à aprovação de reformas tributárias. Conclui-se que o impasse às mudanças progressivas está associado à estrutura constitucional complexa dos tributos e no desenho do sistema político brasileiro acerca das decisões tomadas quando se trata de reforma tributária e de políticas redistributivas.

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

² Docente do Instituto de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Pará. E-mail: amaues@ufpa.br.

INTRODUÇÃO

No Brasil, a relação entre crescimento socioeconômico, redução da desigualdade e regime tributário enfrenta uma estrutura de alta complexidade e problemática com relações aos seus tributos. Tratam-se de limites impostos pela própria Constituição de 1988 ao estruturar o regime, principalmente com relação às políticas sociais redistributivas e aos fatores políticos. Em que pese uma maior instrumentalização constitucional de direitos e políticas sociais como fundamentais para a melhoria de índices no país e por iniciar as tentativas de redistribuição, há uma discrepância entre as garantias elencadas às atuais práticas de caráter de manutenção de um sistema regressivo e limitador quanto à captação e redistribuição por meio da tributação. Este trabalho almeja discorrer acerca das principais características do sistema tributário brasileiro, haja vista seu foco no caráter regressivo, qual a influência do cenário político e as consequências sobre a desigualdade de renda. Apresenta-se as problemáticas da composição fragmentada da receita tributária e quais os princípios e propostas elencados dispostos a remediar o contexto de complexidade e desproporcionalidade do sistema tributário nacional. Para a análise do proposto, optou-se pelo método dedutivo, com análise e interpretação de dados, por meio de pesquisa qualitativa, de natureza teórico-bibliográfica. Foi realizada consulta bibliográfica, com recorte temporal de 2017-2021, com o objetivo de buscar artigos em periódicos online nas bases do Portal de Periódicos da CAPES, Portal SciELO e IPEA.

DESENVOLVIMENTO

1. A REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E SUAS CONSEQUÊNCIAS SOBRE A DESIGUALDADE DE RENDA

O sistema tributário é responsável pela arrecadação e pelo financiamento do setor público do país. Dessa forma, possui relação com os

setores sociais e econômicos, de modo que seu objetivo arrecadatório e financiador é, também, potencial instrumento de desenvolvimento (Orair; Gobetti, 2018). O potencial da política fiscal e do gasto social para remediação da desigualdade evidencia a necessidade de uma reforma tributária promotora de desenvolvimento e equidade (Guedes; Passos; Silveira, 2018). Apesar disso, é notório que o atual contexto de atuação do regime tributário brasileiro disposto é inoperante e displicente com relação ao objetivo associado ao funcionamento e garantia dos direitos constitucionalmente assegurados. Essa problemática se deve ao somatório de distintos fatores, o que reproduz um regime tributário preponderantemente regressivo e desproporcional, à medida que onera em demasia as camadas mais baixas e favorece os mais ricos. Isto posto, a presença de uma política tributária regressiva contribui para a manutenção da desigualdade e cria empecilhos para a distribuição de renda.

Diante desse cenário, há a preponderância dos tributos regressivos que são caracterizados pela não consideração da capacidade econômica social com relação a contribuição, o que incide de maneira desproporcional em relação à renda e às possibilidades financeiras (Lazzari; Lécio, 2019 – uniformize com minúsculas). Há na regressividade uma incidência tributária proporcionalmente maior sobre as pessoas de menor capacidade contributiva, seja por meio de tributos pagos de maneira direta ou indiretamente suportados. Dessa forma, o contexto regressivo brasileiro permite que, grande parte dos tributos não acompanhe alíquotas proporcionais à capacidade econômica das camadas sociais, o que gera grande concentração de renda a um topo limitado e de menor quantidade de pessoas, enquanto a grande maioria, de renda inferior, contribui desproporcionalmente diante dos tributos.

Tal aspecto é demonstrado na Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) 2017-2018, em que se conclui que os tributos indiretos representam quase 1/4 da renda total dos 10% mais pobres e menos de 9% da renda total dos 10% mais ricos, enquanto a incidência tributária total alcança 26,4% da renda dos 10% mais pobres e somente 19,2% da renda do 10% mais ricos (SILVEIRA;

PALOMO; CORNELIO; TOLON, 2022, p. 23 e 32). Assim, o sistema tributário brasileiro em seu atual regime contribui para a disparidade de renda do país.

1.1 A regressividade e a influência do cenário político.

Ao longo da história e de diversos governos, o Brasil manteve um sistema de captação tributária imerso em características de não progressividade no que se refere a redistribuição de renda associada ao crescimento de serviços e produtos dos direitos sociais (KERSTENETZKY, 2019). Assim, é perceptível que há uma ausência de perspectiva social democrata no país o que, segundo Celia Kerstenetzy (2019), demonstra uma política tributária congruente com manutenção dos problemas de desigualdade social.

Em uma primeira análise, cabe pontuar um conjunto de características que, adjuntas, contribuem para influência de fatores políticos de gestão determinantes para a escolha e configuração do regime tributário favoráveis a permanência à regressividade. Conforme disposto por Lazzari (2021), a força de coalizões pró-progressividade em democracias com características específicas – democracias competitivas e desiguais – apresenta condições políticas desfavoráveis e uma agenda que não tem incentivos eleitorais para uma transformação progressiva, o que cria uma contradição entre gastos progressivos e tributos regressivos. À exemplo, cita-se a cristalização de uma estrutura com reduzido peso da tributação direta sobre pessoa física, enquanto, contraditoriamente, o país propunha construir uma política de Estado de Bem-estar Social bastante denso para uma economia em desenvolvimento.

Houve um período de maior alcance das tentativas de redistribuição no Brasil, referência a 2003 a 2014, concernente às propostas de ampliação das políticas sociais por meio das medidas redistributivas. Ficou evidente que, apesar da melhoria dos indicadores sociais e econômicos quanto à redução da pobreza, não houve acentuada diminuição da desigualdade e concentração de renda (KERSTENETZKY, 2019). Assim, as próprias tentativas de redistri-

buição de renda contribuíram para a manutenção da regressividade por terem sido insuficientes para diminuição da concentração monetária, de maneira que a pobreza diminuiu, mas as desigualdades persistiram. Tal quadro fica claro com os dados em que 1% dos mais ricos se apropriaram de 25% da renda, e os 0,1% mais ricos, de 10% da renda (MEDEIROS; SOUZA, 2016). Logo, a relação entre índices de desigualdade e pobreza a fim de conduzir a uma associação entre o posicionamento de distribuição de renda e concretização, de fato, demonstram os impactos nas desigualdades e condições sociais da população. No entanto, a persistência de desigualdades muito altas no topo da distribuição aparece justamente ao longo da década marcada pela redistribuição brasileira (KERSTENETZKY, 2019). É manifesto, portanto, que a persistência nos quadros de desigualdade representa uma forte influência de decisões políticas, tendo em vista esse poder econômico desproporcional.

Assim, apesar de o Brasil ter recuado em desigualdade, ele permanece desigual, em que o esforço redistributivo apresenta magnitude e, ao mesmo tempo, mostra-se ineficiente e insuficiente para conduzir a importante relação entre crescimento e desigualdade, além de ratificar a influência de questões políticas para o cenário de manutenção da estrutura regressiva tributária. No mais, atual configuração do sistema tributário gera insegurança jurídica, afasta tendências internacionais e alarma o mercado empresarial brasileiro (FRIEDRICH, 2018).

Outro ponto vinculado às intrincadas tentativas de reforma tributária e seus fatores de regresso quanto às propostas que diminuam a regressividade dos tributos, está a problemática das estratégias adotadas pelos governos. O Sistema Tributário é um dos nós do desenvolvimento econômico e social do país, o que contribui para que os tributos atuem como economicamente ineficientes e socialmente injustos (JUNQUEIRA, 2015). Desta feita, a forma que a política brasileira lida com as problemáticas referentes a regressividade do sistema tributário contribui para sua manutenção e aumento o que, apesar de consensual, não é suficiente para mudanças substanciais.

1.2 Composição fragmentada da receita tributária.

A configuração da composição da receita tributária é fundamental para o entendimento acerca do financiamento do setor público e o repasse para os programas sociais, além de gastos para a prestação positiva de direitos. Em que pese uma estruturação complexa e problemática, inegável é seu potencial como elemento central para o bom funcionamento do sistema tributário.

Nesse cenário, perfaz-se fundamental a relação, diga-se contraditória, da elevada Carga Tributária no Brasil – a qual representa a soma da arrecadação total do país – aos níveis estáveis da ineficiente estrutura regressiva. Diante da análise de Gobetti e Orair (2018) a carga tributária brasileira apresenta-se por níveis relativamente elevados devido a tributação sobre a circulação de bens e serviços, sobre a folha salarial e o lucro das empresas, cuja contrapartida é o baixo peso da tributação direta sobre a renda das pessoas físicas. Dessa maneira, a incidência de tributos sobre, predominantemente, o consumo, em detrimento da renda, constitui a manutenção da tributação regressiva. Dessa forma, a principal função da tributação proposta sobre indivíduos de diferentes estratos econômicos é a capacidade e a postura que será adotada pelo Estado quanto a redistribuição de renda para sociedade, de forma a aumentar a progressividade necessária ao sistema tributário (LAZZARI e LÉCIO, 2019) é distorcida, haja vista que a atual composição da receita possibilita a disposição de benefícios fiscais que atuam como alternativas para um menor pagamento dos impostos dos contribuintes, à medida que há diferentes formas de tratamento a um mesmo tributo, o que, contribui para manutenção da regressividade e, por conseguinte, para a desigualdade.

Para Lazzari (2021), a regressividade encontra-se vinculada três problemáticas evidentes: (i) há uma alta dependência para com tributos incidentes sobre mercadorias e serviços; (ii) existe uma baixa importância da tributação sobre a renda e tratamentos privilegiados dados a rendimentos de capital a fim de transfigurar rendimentos de trabalho para benefícios de menor tributação e há uma baixa tributação sobre a propriedade. Assim sendo, percebe-se que há uma multiplicidade

de tributos que compõe a receita e, principalmente, a adoção de medidas alternativas a fim de proporcionar uma menor tributação o que, conseqüentemente, incide em menor progressividade e redistribuição.

Pode-se destacar como principal imposto indireto arrecadado no país, o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS) de responsabilidade estadual. Sua problemática envolve legislações esparsas e seu contexto compartilhado com as possibilidades de tributos extremamente fragmentados – como a presença do IPI, ISS e PIS/Cofins – tendo em vista sua aplicação diversa a depender do Estado, o que permite o atual contexto de guerra fiscal. Nesse diapasão, a disputa acerca da competência dos tributos gera conflitos acerca da origem e destino dos impostos (GOBETTI; ORAIR, 2018). Isto posto, é possível afirmar que a atual configuração de tributos sobre bens e serviços do país se encontra de maneira inidônea para progressividade necessária. No mais, a valorização brasileira pela arrecadação dos impostos indiretos, aqueles sobre mercadorias e serviços, tendem a manter a regressividade do sistema, haja vista que suas alíquotas independem da renda de quem os paga (LAZZARI, 2021), o que acaba possibilitando que os brasileiros típicos paguem uma altíssima carga tributária invisível sobre seus produtos típicos (JUNQUEIRA, 2010).

Destaca-se que a baixa arrecadação dos tributos diretos ocorre devido às diversas manobras, concessões e brechas postuladas às pessoas físicas e jurídicas para se evadir dos impostos. Essas complexidades advindas das diferentes nuances dos regimes tributários no país, levam a inúmeros problemas como a guerra fiscal entre os governos estaduais, associada a política de concessão de benefícios fiscais do ICMS, como a evasão e elisão fiscal, o que proporciona e possibilita inúmeras brechas – intitulados “benefícios” – aos contribuintes para a manutenção da desigualdade de renda e desproporção do sistema tributário (FRIEDRICH, 2018). De início, é destacado pela autora a alta complexidade do sistema tributário nacional, haja vista sua concentração de renda demasiada de tributação sobre o consumo, o que gera custos administrativos e onera tanto o contribuinte como a administração pública do país. Segundo Gobetti e Orair (2018), o principal imposto arrecadado pelos Estados e Distrito Federal, o

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), passou a gerar uma guerra fiscal devido à concessão de inúmeros benefícios fiscais indevidos. Além disso, há legislações complexas que geram insegurança sobre o custo do país.

Ademais, cabe destacar os diversos tratamentos dados ao principal tributo direto e com maior potencial progressivo, o IRPF. Segundo dados da Receita Federal, ano base de 2022, entende-se que, quanto maior a renda, maior será a alíquota. No entanto, o IRPF não dispõe de um tratamento igualitário aos diferentes estratos de renda. No mais, a preponderância aos tributos indiretos e baixa utilização dos tributos diretos, e que, em sua maioria, atingem as camadas sociais de menor potencial de renda (ORAIR; GOBETTI, 2018), o que mantém a progressividade distante e em associação a um conjunto às possibilidades de diminuição da desigualdade de renda (LAZZARI; LÉCIO, 2019), além de manter uma baixa arrecadação haja vista isenções e deduções a depender da alíquota referente.

Apesar da disposição conferida pela Receita Federal determinando a alíquota correspondente a cada faixa salarial bem como as isenções e deduções respectivas, o IRPF não dispõe de um tratamento igualitário dos diferentes estratos de renda. Para Lazzari (2018), as possibilidades diante da complexidade do IRPF envolvem aspectos legais quanto à tributação, seja pelos rendimentos tributáveis, seja pelas deduções – parcelas abatidas da declaração pois são consideradas despesas óbvias – ou isenções – as quais ocorrem por meio da ausência da tributação devido a determinado fator, à exemplo uma renda que não está na faixa exata de sua tributação respectiva. Ele apresenta que, teoricamente, há uma aparente progressividade disposta em que, conforme a renda aumenta, também a aumenta a parcela paga respectiva a faixa salarial apresentada. No entanto, as possibilidades de deduções, isenções e rendimentos tributáveis – juntos representam os rendimentos totais – protagonizam que não há proporcionalidade suficiente quanto ao IRPF, mas sim uma manutenção de diferentes tratamentos aos estratos de renda e regressividade.

A configuração disposta de diversas maneiras de tratamento acerca da renda tornou as tentativas e disposições de progressividade

remotas. À exemplo, o tratamento diferenciado a pessoas físicas e jurídicas a depender de seu registro, o que ocasiona o fenômeno da pejetização, em que pessoas físicas registradas como jurídicas, torna menor a incidência tributária ou isenção de determinada alíquota do IRPF (GOBETTI; ORAIR, 2015). A infinidade de alternativas para incidência no fisco possibilita que a tributação possa ser auferida distintamente, a depender do estrato e da renda. A combinação entre tributação direta ínfima e eximamente eficiente associada ao grande uso de tributos indiretos, torna a estrutura de captação tributária injusta, desproporcional e contribuinte para ineficácia progressiva e permanência da concentração de renda. Reafirma-se, ao final, que não houve um uso suficiente de uma política tributária que visasse reduzir a desigualdade por meio de determinados impostos, como IRPF e IRPJ.

É tratado por Lazzari e Lécio (2019) que a composição da base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Física aufere diferentes tratamentos para estratos e camadas distintas que compõem seu recolhimento. A partir da soma dos rendimentos citados subtraídas as despesas dedutíveis, é determinada a Receita Tributária Líquida (RTL), a qual faz a base de cálculo do imposto a pagar e de acordo com a tabela progressiva vigente. Diante dessas particularidades práticas, avaliar somente a progressividade do IRPF a partir da tabela progressiva anual pode possibilitar conclusões enganosas. Quanto a relatada progressividade, tem seu caráter ratificado ao considerar que a maioria dos indivíduos brasileiros pertencem a camadas mais pobres, os quais são isentos do pagamento de imposto de renda por não atingirem o mínimo de rendimento necessário, o IRPF afeta um grupo pequeno e relativamente rico. Entretanto, há concentração no topo da distribuição, pois o imposto deixa de ser progressivo tendo em vista que quanto maior a renda, menor o IRPF pago (GOBETTI; ORAIR, 2017). Logo, há uma falsa progressividade relatada a tributação sobre a renda e aos rendimentos, pois, ao final, há tratamentos distintos a depender do estrato socioeconômico, o que gera possibilidades de transfiguração a fim de remediar os impostos necessários.

Desta feita, o sistema tributário brasileiro tem mantido um posicionamento de regressividade estável e que nenhum governo implementou mudanças significativas na política tributária que almejasse a redução da desigualdade por meio da disposição de algum imposto. Assim, a regressividade tem como consequência, por meio da preponderância da tributação de impostos indiretos, a desproporcionalidade e a concentração de renda. A manutenção desse quadro se apresenta em uma democracia que pouco instrumentaliza a tributação para fins redistributivos e mantém a composição de uma receita tributária contraditória e tendente a regressividade.

2 REFORMA PROGRESSIVA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO: PRINCÍPIOS E PROPOSTAS EM DEBATE.

Inicialmente, o sistema tributário é composto por um conjunto de regras legais que disciplinam o exercício do poder impositivo do Estado na forma de tributos cobrados no país. Assim, é responsável por desempenhar um papel central na economia à medida que afeta de diversas maneiras o padrão do cenário econômico e suas variantes, como a competitividade nacional e a distribuição social e regional da renda (ORAIR E GOBETTI, 2018). Dessa forma, fica destacada sua atuação como um elemento de suporte ou um obstáculo ao desenvolvimento, a depender dos fatores externos utilizados em associação a sua disposição interna. Isto posto, é possível concluir que o financiamento do Estado depende da delimitação do regime proveniente da interrelação dos princípios do sistema tributário e sua escolha de funcionamento, o que implica na sua provisão de bens e serviços.

A atuação de um sistema devidamente equilibrado preceitua-se pelo princípio da isonomia e da capacidade contributiva – os quais devem atuar em conjunto. O tributo progressivo não fere o princípio da isonomia, pois tem por finalidade a igualdade material e não apenas a formal. Os impostos devem ser estabelecidos de acordo com a possibilidade e a capacidade dos contribuintes de pagar seus devidos tributos. Assim, a capacidade contributiva é a representação

de proporcionalidade de contribuição e a responsável por distinguir limite as despesas e distribuições. À exemplo, o Estado não pode agir de forma a necessitar de arrecadação maior que a capacidade do contribuinte sem que afete sua dignidade. A constitucionalização do sistema tributário aufere uma perspectiva exímia de garantia de direitos fundamentais diante de impostos, tributos e taxas, os quais têm como fundamento a descrição de uma justiça social pautada no equilíbrio fiscal.

Cabe destacar que as tendências e propostas de reformas esbarram nos conflitos federativos e distributivos, o que gera um impasse e um estado de inércia quanto à decisão de qual seria a melhor proposta e sua forma de aplicação. Desta feita, há uma paralisia do governo federal em empreender mudanças nos diversos tributos federais – PIS/Cofins, IPI, IRPJ e CSLL. Para Guedes et al (2018), há outro caminho fundamental para o combate ao quadro disfuncional do atual sistema tributário. A Teoria da Tributação Ótima preza por um menor efeito distorcivo e possibilita uma melhor arrecadação ao país à medida que considera a especificação dos agentes e, por conseguinte, do bem estar social. A principal contribuição vinculada a essa teoria é seu apego aos princípios de capacidade contributiva, eficiência e equidade tendo em vista que considera particularidades individuais como fato gerador do imposto. Apesar disso, há críticas auferidas à teoria pois seus critérios envolvem aspectos potencialmente distantes de uma realidade palpável.

Nesse cenário, é evidente a complexidade e onerosidade das problemáticas envoltas ao sistema tributário brasileiro. É preciso destacar, também, o seu latente papel na redistribuição de renda e potencialidade para a diminuição da desigualdade (Lazzari e Lécio, 2019). Tal constatação, no entanto, só seria possível diante de uma reformulação dos impostos e regimes por meio das propostas e tentativas de implantação de progressividade apresentadas ao longo dos governos, além da necessidade de coerência com relação aos princípios norteadores que envolvem sua eficiência, o que é contumaz para o funcionamento adequado de um sistema tributário ideal. Em que pese as grandes dificuldades atribuídas às possíveis

soluções para problemática tributária, há princípios e propostas em voga fundamentais para o combate a esse atual quadro.

Defronta-se, como medida inerente ao alcance dos objetivos progressivos, as características necessárias a um sistema tributário ideal que abranja objetivos básicos concernentes ao equilíbrio fiscal. Trata-se de princípios como a (i) equidade vertical, responsável pela promoção de progressividade ao onerar proporcionalmente aqueles com maior capacidade contributiva; (ii) equidade horizontal, que evita arbitrariedades de tratamentos não isonômicos entre os contribuintes e fontes de renda distintas, e a (iii) eficiência que minimiza distorções econômicas relacionadas à arrecadação de tributos, além de fundamental para manutenção de um sistema transparente. No mais, um dos objetivos básicos para o sistema tributário é a arrecadação, tendo em vista a necessidade de governos através do levantamento de receita para gastos e medidas distributivas (GOBETTI; ORAIR, 2018, 213-244). Estes mesmos princípios, a depender da forma em que estão sendo empenhados, são determinantes pois limitam e regulam a prática das competências tributárias, o que, por conseguinte, impacta na efetividade e eficiência do ordenamento jurídico tributário e sua influência na arrecadação, no financiamento e na redistribuição interna.

Neste diapasão, a disposição do regime tributário é permissiva ao grande número de isenções e deduções que tendem a favorecer os estratos superiores da distribuição de renda à medida que aspectos progressivos atinentes à redistribuição continuam reduzidos. De fato, a maior parte da renda dos mais ricos advém de rendimentos não tributáveis, o que permite acúmulo de renda e patrimônio, em que quem está no topo da distribuição de renda tem menos de 35% de sua renda tributada (NASCIMENTO, 2019). Dessa forma, há uma concentração de renda exarada diante da situação de uma tributação problemática das fontes e rendimentos. A necessidade de uma reforma vinculada ao Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) fica evidente, tendo em vista que contribuiria para diminuição da regressividade, aumentaria a arrecadação e desoneraria tributos indiretos que causam injustiça tributária.

Cabe destacar a proposta que visa estabelecer o IGF, em que se é possível afirmar sua viabilidade e arrecadação de maneira arrecadatória

por meio de simulações, segundo Nascimento (2019), com base em dados da Declaração do Imposto de Renda feita através da Receita Federal. Demonstra que a maior parte das declarações está na faixa de 3 a 5 salários mínimos. Em seguida, quem ganha até 2 salários mínimos mensais e depois de 2 a 3 salários. É possível ainda observar que quem recebe mais de 60 salários mínimos têm, no mínimo, metade de sua renda composta por rendimentos não tributáveis. Acima de 320 salários, 70% da renda total não é tributada. Quem ganha 1 salário mínimo, tem 92% de sua renda total como rendimentos tributáveis ou com tributação exclusiva. Assim, fica evidente a desproporção de que há muito concentrado a um estrato de quantitativo menor e pouco para um estrato maior. Dessa forma, há a possibilidade de o IGF atuar como instrumento de justiça fiscal, social e atuante para redistribuição de recursos. Uma tributação proporcional ao patrimônio, renda e rendimentos possibilita alternativas não só para redistribuição, como também para os gastos necessários para provisão de serviços de qualidade e atendimento aos direitos.

As distintas propostas de reformas buscam atuar em diferentes aspectos a fim de remediar a perspectiva sistêmica que integra o sistema tributário. Quanto às propostas de reformas, abarcam-se, diante da problemática do ICMS uma tentativa de criação de um imposto único, disposta em consenso pelos especialistas como primordial haja vista as complexidades de legislações esparsas e conflitos de competência gerados entre os entes acerca dos limites e permissões diante do referido imposto estadual. Discute-se acerca da implantação e proposta de fusão de vários tributos em um único imposto denominado Imposto sobre Valor Agregado - IVA - que, com potencial arrecadatório, seja de base ampla, poucas alíquotas e isenções, pode ter um efeito progressivo sobre a distribuição de renda e, possivelmente, restringir o uso de benefícios tributários distintos de fins de políticas sociais e setoriais (ORAIR E GOBETTI, 2018). O fortalecimento do tributo proposto com a ampliação de uma base de incidência sobre serviços é observado por Guedes et al (2018) como uma tendência em países centrais e positivo ao Brasil caso ocorresse. Essas suposições, caso aplicadas concomitantemente a outras partes do sistema, como

o IRPF, poderiam contribuir massivamente para o desenvolvimento de instrumentos tributários eficientes e uma reestruturação positiva e progressiva do sistema.

É relatado por Friedrich (2018), a proposta apresentada de reforma tributária pelo deputado Luiz Carlos Hauly em 2017. Tal proposta apresenta que nove impostos fossem fundidos e substituídos por um Imposto sobre Valor Agregado (IVA) nacional e pelo Imposto de Renda e a criação de um imposto seletivo para produtos de diversos setores. Além da criação de um novo Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), nos moldes de um IVA, nos moldes de um imposto sobre os gastos.

Haveria também alteração das competências tributárias, em que a União ficaria responsável pelo Imposto de Renda, a qual absorveria a CSLL; pelo Imposto Seletivo; pelo Imposto Territorial Rural; pelo ITCMD, em que a arrecadação destinada seria aos municípios; pela contribuição previdenciária sobre folha de pagamentos; e, por fim, por outros contribuições e taxas de sua competência. Já para o Estado, ficaria a instituição do IBS, com absorção do PIS, Pasep, Cofins, IPI, IOF, Cide-Combustíveis, ICMS e do ISS. Além disso, a responsabilidade pelo IPVA, com a arrecadação destinada aos municípios e pela contribuição previdenciária de seus servidores e taxas de sua competência tributária. Aos municípios, fica proposto a competência tributária do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU); Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e outras competências acessórias e de taxas referentes às suas competências.

Diante disso, é ratificado ser necessário a adequação de uma eventual reforma ao sistema de repartição de competências tributárias, haja vista a importância e destinação constitucional ao município de auto-administração e auto-organização para sua captação e sistematização tributária, assim como aos Estados e à União (FRIEDRICH, 2018).

Dessa forma, a transação do imposto, independentemente da proposta apresentada, deve ser feita de forma gradativa e pontual, além de planejar a redistribuição de valores entre a repartição de competências e entre os entes, afinal é o objetivo principal da readequação do sistema tributário estar vinculado a justiça social. No mais, uma

reforma tributária que deve buscar a simplificação desse sistema, a fim de reduzir as distorções que insistem em prejudicar a produtividade e o potencial arrecadatório e redistributivo do país.

Ademais, fica evidente que há um processo de deterioração que influencia na geração de deformidades no sistema tributário brasileiro, uma vez que esses desequilíbrios de tributação entre diferentes estratos socioeconômicos, conjuntamente associados às isenções e deduções, e aos conflitos entre os entes, gera uma estruturação complexa e propõe dificuldades funcionais que inibem as potenciais propostas acerca da tributação.

Diante dessas possibilidades de propostas extremamente significativas, vale o questionamento de quais os motivos, afinal, que contribuem para que proposições de reforma tributária não alcancem um resultado positivo legislativo e ganhe de fato uma aplicação inovadora para o sistema tributário brasileiro a fim de responder às demandas envoltas a redistribuição de renda, melhora de índices socioeconômicos e auferir uma queda concreta de desigualdade de renda.

3 OS OBSTÁCULOS À APROVAÇÃO DE REFORMAS CONSTITUCIONAIS PROGRESSIVAS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Diante do presente cenário de complexidades e problemáticas para o atual quadro de estruturação do sistema tributário brasileiro, discute-se – além das potencialidades das propostas – quais os motivos de distanciamento e obstáculos enfrentados de sua implantação e aprovação legislativa, tendo em vista a permanente inércia decisória as tentativas de reformas. Aos níveis elevados de desigualdade, os quais são consequências da frágil governança, qualidade institucional e do poder preponderante das elites econômicas, em que as resistências em relação a reforma tributária também perpassam múltiplos atores e setores de interesses distintos (GUEDES; PASSOS; SILVEIRA, 2018). Já para Lazzari (2021), a disputa política tributária tende a influenciar estruturalmente a política à medida que prescinde em torno de um “combate organizado”, em que a discussão acerca dos tributos e

gastos, sob a perspectiva da redistribuição, tende a gerar dualidades. Discute-se, afinal, quais os empecilhos que causam a estagnação das tentativas de reformas tributárias.

É evidente que há um consenso acerca da necessidade de mudanças na tributação brasileira, no entanto, é inegável os inúmeros obstáculos às propostas elencadas ao longo dos governos. Para Junqueira (2015), a resposta para as dificuldades de aprovação de uma reforma tributária não está somente na estrutura política brasileira, mas sim na estratégia adotada pelos governantes e seus respectivos governos. Logo, prescinde-se não apenas a questão estrutural da reforma, mas também as motivações de sua não aprovação.

Outrossim, por abarcar conjuntamente diversos tributos e suas formas, acaba-se por conduzir tentativa e propostas extremamente amplas e que colidem com uma estrutura intrincada constitucionalmente. Coaduna-se a isso o conceito proposto por Junqueira (2010) como a multidimensionalidade das propostas, o que se referente a distintas dimensões em um mesmo aspecto que podem ocasionar o apoio de uns em detrimento de outros. Múltiplas dimensões ocasionam que uma questão política possa deter distintos valores, maiores ou menores, a depender dos interesses em jogo. De fato, 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, 2015). Há, assim, como fator determinante, uma questão política que pode ter maior ou menor valor para determinado partido ou parlamentar, seja pela centralização ou descentralização das competências entre os entes ou pela influência menor ou maior da carga tributária.

Conforme discutido por Murilo Junqueira (2015) em sua teoria e conceito acerca da multidimensionalidade, em que pese a necessidade de acordo da maioria para mudar o status quo, quanto maior a distância entre os pontos ideais de dois partidos, menor a chance de eles fazerem acordo. Deve-se levar em consideração as preferências de cada partido e sua tendência para mudanças ou não, à medida em que é fundamental a concordância entre os partidos precisa para ditar uma mudança ou não.

Uma reforma que contém duas dimensões – à exemplo estão colocados uma alta ou baixa carga tributária e a centralização ou descentralização das competências acerca dos impostos – as chances de haver acordo são muito reduzidas. Todos os partidos, nesse contexto, podem preferir o status quo a qualquer reforma, haja vista que o favorece seus interesses particulares.

A inclusão de uma nova dimensão, pode ser que não diminua as chances de haver acordo entre os partidos, caso eles já fizessem parte de uma coalizão de apoio à mudança do status quo também concordem com essa nova dimensão. O aumento do número de dimensões em uma deliberação política tende a diminuir as chances de alteração do status quo, pois os atores que haviam concordado previamente sobre uma dimensão podem estar em desacordo em outra dimensão. A estratégia adotada pelos políticos das reformas tributárias acabou por gerar mais clivagens do que gerar ampliação para as reformas serem aprovadas, isso torna reformas tributárias amplas mais difíceis de serem aprovadas em que o fator mais importante para determinar o tipo de mobilização política em torno de uma proposta são seus custos e benefícios. E quando mais as clivagens, maior será a multi-dimensionalidade associada a proposta.

A dificuldade associada as reformas tributárias, segundo Junqueira (2010) é a existência de três motivos para o fracasso das reformas: (1) a tendência à paralisia decisória do sistema político, (2) o poder de veto dos governos estaduais e (3) o desinteresse ou falta de consenso interno do Executivo. Os problemas estruturais estariam no próprio ordenamento e nos mecanismos eleitorais, de modo que o sistema presidencialista e seu esquema de lista aberta de representação tenderia a criar um número desproporcional de partidos, o que desincentivaria uma coesão interna de funcionamento dos mesmos. A tendência ao comportamento individual diminuiria as possibilidades de “conexão eleitoral”, o que, conseqüentemente, em atenção as tentativas de reforma tributária diminuiriam as chances de uma coalizão pró-progressividade (JUNQUEIRA, 2010).

Além disto, os próprios políticos temem os efeitos das concessões e reformulações feitas para mudar o regime tributário atuante, haja

vista a incerteza acerca das consequências e possibilidades de ganho ou perda, haja vista o sistema tender ao clientelismo e as políticas individuais de cada parlamentar (JUNQUEIRA, 2010). Logo, há uma tendência as políticas localizadas destinadas a formação de uma base pessoal, o que ratifica a dificuldade de acessar uma reforma tributária ampla, pois esta, em sua maioria, apresentaria discrepâncias as políticas locais de tais parlamentares. Conforme disposto por Junqueira (2010), eleitoralmente, é muito melhor usar políticas de benefícios concentrados do que benefícios difusos, pois benefícios difusos são menos perceptíveis para o eleitorado. Também é melhor prestar as contas de custos difusos, justamente porque assim os custos se tornam menos visíveis.

Por outro lado, há a consubstanciação do sistema federativo descentralizado e o poder dos governadores. O sistema seria também descentralizado, pois sem a intermediação dos partidos, o Executivo tem que negociar com cada parlamentar individualmente (JUNQUEIRA, 2010). Ademais, teríamos um agravante: o sistema federativo. Segundo Fernando Abrúcio (1998), o sistema político brasileiro seria caracterizado como tendo uma estrutura localista, segundo à qual os parlamentares se preocupam mais com os interesses de sua base eleitoral do que com preocupações nacionais e partidárias. Assim, conforme disposto por Murilo Junqueira (2010), o quadro de descentralização e negociação associado ao sistema federativo permite que os governadores se tornem atores com poder de veto sobre o governo federal, de modo que as reformas que prejudicam os governadores – como a reforma tributária – encontrem barreiras no Congresso.

Destaca-se que há problemas, atributos e uma disputa política específicos à tributação e aos gastos, de modo que a soma desses fatores relega o papel redistributivo da política tributária a um segundo plano: existem incentivos eleitorais inócuos para mudanças progressivas em um contexto de disputas políticas intensas. Logo, evidencia-se que um dos obstáculos é a existência de uma atuação deficitária com relação as coalizões à medida que, para mudanças tributárias progressivas, abrangentes ou incrementais, é imprescindível que haja contextos específicos colacionados (LAZZARI, 2021). No mais, para

ele, o problema da tributação é a arrecadação, os incentivos eleitorais para mudanças progressivas não estarem presentes, e a alta atuação de coalizões anti-progressividade, como também a fragilidade de coalizões pró-progressividade, haja vista a fraca minoria de esquerda presentes em comissões temáticas (LAZZARI, 2021).

Em suma, a relação entre desigualdade e as teorias políticas mostra-se consubstanciada à disputa política distante da dinâmica eleitoral, em função dos atributos da política tributária - que o próprio Murilo Junqueira (2010) cita - a amplitude das reformas e como elas são abrangentes - ocasiona multidimensionalidade, e condições políticas adversas para forças como a divergência de interesses dos políticos acerca pró-progressividade, o que contribui para que a regressividade seja mantida nos sistemas tributários das democracias.

Para que uma reforma tributária funcione, segundo Lazzari (2021), é preciso um determinado contexto em que uma disputa política de confronto entre interesses divergentes e uma reforma tributária abrangente e progressiva, a tendência para acontecer os principais expoentes de uma coalização pró-progressividade, seria preciso que uma maioria de partidos de esquerda formassem um quantitativo maior em arenas de voto no sistema político. Outra possibilidade seriam as mudanças incrementais progressivas quando a coalizão pró-progressividade, composta por partidos de esquerda, ver-se fortalecida ou quando as coalizões anti-progressividade, compostas por partidos de centro e de direita e influenciadas pelo topo concentrado da distribuição, se virem acuadas, o que possibilitaria um aumento das forças progressivas. Logo, é evidente que uma associação positiva às reformas tributárias demanda a confluência de contextos específicos e demanda um quantitativo de grupos pró-progressividade.

As propostas de reformas que contém ampla dimensões de um mesmo aspecto tendem a falhar em ocorrência das possibilidades mínimas de acordo. Diferentes partidos, diferentes parlamentares e um jogo de interesse/preferências distante de debates e mudanças coletivas a uma realidade que preza pelo equilíbrio, haja vista a proporção direta das dimensões, menor a possibilidade da formação de uma coalizão favorável à alteração do status quo (JUNQUEIRA, 2018).

Já para Lazzari (2021), surge outra possibilidade: o problema da baixa quantidade de proposições progressivas consiste na constatação pelos parlamentos de benefícios difusos e intangíveis, e custos concentrados. Dessa forma, uma pequena parcela da dinâmica legislativa arriscaria em medidas progressivas. À medida que há maior ampliação das disputas partidárias e suas próprias divergências internas entre os parlamentares, há uma maior dificuldade de consenso independente da reforma objetivada. Por outro lado, a dinâmica eleitoral apresenta-se como suficiente para explicar a trajetória do sistema tributário para qualquer que seja a tomada de decisão legislativa acerca da progressividade ou regressividade.

Diante das problemáticas apresentadas, seja pelo sobrepeso a tributação indireta, seja pela tendência cíclica a regressividade gerada como consequência a variáveis forma de tributação dos impostos em diferentes entes, há resistências em relação a uma reforma tributária perpassa diversos interesses e grupos distintos (GUEDES; SILVEIRA; PASSOS, 2018). Isto posto, o jogo referente à tentativa de reforma tributária é um embate de grupos mais conservadores e que buscam seus próprios interesses e grupos favoráveis a uma mudança positiva a progressividade e redistribuição no que diz respeito ao uso do sistema tributário de forma proporcional e justa ao equilíbrio fiscal em meio a um jogo de perdas e ganhos, custos e benefícios.

CONCLUSÃO

Neste cenário de complexidades tributárias e obstáculos às reformas, conclui-se que há uma evidente associação de fatores externos e internos que associados ao sistema tributário fazem com que haja uma permanência e uma manutenção de uma estrutura negligente a proporção fundamental de impostos e tributação para redistribuição e crescimento de progressividade. Ademais, há uma dissonância as ponderações constitucionais quanto aos direitos e às políticas dependentes dos gastos e investimentos sociais, o que mantém um distanciamento de concretização de uma reforma tributária.

No afã de relacionar de maneira virtuosa o crescimento socioeconômico, redução da desigualdade e regime tributário, destaca-se a importância irrestrita do posicionamento da política tributária para redistribuição, além da institucionalização de instrumentos garantidores das políticas constitucionais consoantes às políticas sociais e as demais de cunho distinto com reflexo direto e indireto nos índices de desigualdade positivos, indicativos determinantes para uma redistribuição qualitativa para diminuição da concentração de renda e pobreza. Nesse passo, constata-se que o funcionamento vinculado as políticas tributárias até então propostas e o atual regime tributário não contribuem para consumir a já citada redução da desigualdade. Dessa forma, é possível concluir como indicativo positivo ou negativo para o cenário socioeconômico do país, o posicionamento da política do governo concomitante ao contexto e subsidiário ao que irá proceder quanto a políticas sociais, redistribuição e captação de recursos na política que é feita, a qual depende dos atores políticos e de seu cunho ideológico-partidário.

A formalização expressa sob a ordem da Constituição de 1988 sobre os direitos fundamentais sociais é cercada por um grande paradoxo à medida que ela se propõe a ser guardiã sobre o funcionamento, a garantia e institucionalização desses direitos, contraintuitivamente, não apresenta como o regime tributário deverá conduzir a captação de recursos para gastos sociais e garantias das políticas redistributivas. Quando apresentado como ausente o investimento necessário por parte do orçamento público para prestação qualitativa, a efetivação dos direitos se faz deficitária e inidônea para diminuição da desigualdade. Apesar disso, positivamente, a CF conduziu uma combinação institucional, que se efetivamente prática, possibilitaria o funcionamento em conjunto de ambas as políticas - a saber, políticas sociais expressas e políticas de valorização de renda que não diretamente são de cunho social - e instrumentos para diminuição potencial da desigualdade histórica e, por conseguinte, da garantia efetiva das proposições constitucionais. A disponibilização desses instrumentos depende massivamente das figuras presentes no poder político, por mais que estejam pressupostos na CF como inerentes a todo o ordenamento jurídico

político brasileiro, medidas redistributivas são encaradas pelos atores políticos como subservientes ao jogo de interesse histórico do “fazer política” brasileiro.

Além disso, há um contraste evidente entre a tentativa de políticas redistributivas e manutenção, por vezes o crescimento a depender do governo, de políticas regressivas e tendenciosas a favorecer menor captação de renda a estratos mais ricos socioeconomicamente.

Conclui-se, ao final, que é impossível debater e tornar efetivo políticas redistributivas associadas a um regime tributário progressivo prescrito pela efetivação e desenvolvimento dos sociais constitucionais – que potencialmente podem contribuir para redução da desigualdade – em políticas feitas por atores políticos que detêm forte poder econômico e que em um jogo de interesses tendem a favorecer a manutenção de seu poder e limitar as tentativas sociais as distribuições sociais que conduzam à maior apoio político e que não necessariamente têm efeito prático concreto sobre a diminuição da concentração de renda.

REFERÊNCIAS

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.

ORAIR; GOBETI, 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.

FRIEDRICH, Larissa. **Reforma Tributária e Justiça Social**. Rio de Janeiro. IPEA, OAB/DF, p. 268, 2018.

NASCIMENTO, N. **O Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil: propostas e simulações**. Revista de Economia Contemporânea. Rio de Janeiro. v25n3. p. 1-25. 2021.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha. **Reforma Tributária no Brasil: por onde começar?**. Rio de Janeiro, v. 42, n. especial 3, p. 212-225, novembro 2018.

JUNQUEIRA, Murilo. **O Nó Tributário: por que não se aprova uma reforma tributária no Brasil**. São Paulo, 2010.

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

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

Abrucio, F. L. (1998). **Os Barões da Federação: os governadores e a redemocratização brasileira**. São Paulo: HUCITEC: Depto. de Ciência Política da USP.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PALOMO, Theo Ribas; CORNELIO Felipe Moraes; TOLON, Marcelo Resende. **Previdência e Assistências sociais, Auxílios Laborais e Tributos: Características redistributivas do Estado Brasileiro no Século XXI**. São Paulo, 2022.



A EFETIVIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: TEMOS UMA SOLUÇÃO COM AS REFORMAS CONSTITUCIONAIS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO?

*João Paulo Mendes Neto*¹

*José Jaime Dourado Junior*²

RESUMO

O presente artigo aborda o tema “A efetividade do crédito tributário: temos uma solução com as reformas constitucionais do sistema tributário?”. Cuidam-se de breves reflexões sobre a usual forma de exigência do crédito tributário, representada pela execução fiscal, e os atuais “meios alternativos” de cobrança realizados pelo Fisco e seus impactos na órbita jurídica do contribuinte, notadamente à luz da Constituição Federal e do princípio do não confisco. Nesse sentido, deve ser aplicado ou não o incidente de desconsideração da personalidade jurídica – IDPJ na esfera tributária? É constitucional a averbação pré-executória introduzida pela Lei 13.606/2018? Há limite de duração para o protesto de CDA? Como deve ser aplicado

¹ Advogado. Ex-Conselheiro do CARF. Doutor em Direito Processual Tributário Constitucional pela PUC/SP. Mestre em Direito. Coordenador de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito do Centro Universitário do Pará (CESUPA). Coordenador dos Cursos de Especialização em Direito Tributário e Processual Tributário e em Direito Público da referida Instituição. Professor de Graduação e Pós-Graduação.

² Advogado. Pós-graduando em Direito Tributário e Processual Tributário pelo Centro Universitário do Pará (CESUPA).

os critérios do arrolamento de bens previstos na IN 1565/2015? O ICMS declarado e não pago enseja responsabilidade criminal? Enquanto isso a experiência estrangeira tem servido de exemplo para a desconstrução do que se entende pela indisponibilidade do crédito tributário, revelando que é possível buscar aplicar a cooperatividade para soluções consensuais de adimplemento do crédito tributário por meio de transações e até arbitragem.

INTRODUÇÃO

O presente artigo é um recorte de um capítulo do livro “Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras – por que, para que, para quem e como?”, organizado pelos professores Fernando Scaff, Misabel Derzi, Onofre Batista Júnior e Heleno Torres, no qual tivemos a honra de participar.

Sabemos que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, assegura aos cidadãos os direitos individuais basilares que compõem a pavimentação do ordenamento jurídico pátrio. O artigo 6º da Magna Carta, por sua vez, estabelece aos tutelados direitos sociais, coletivos, inerentes à sociedade como um todo, razão pela qual afirma-se que essas garantias são responsáveis por organizar o Estado Democrático de Direito.

Assim sendo, é notório que os recursos do Estado são limitados e regrados pela Lei Orçamentária Anual, cuja função precípua é direcionar os recursos financeiros do país que ficam comprometidos a uma destinação específica pelo período nela definido.

Por certo, são os tributos os maiores responsáveis pela arrecadação do Estado, e é por meio desta receita que o Estado deverá garantir os direitos basilares dos cidadãos, contribuintes, havendo, contudo, limites para esta arrecadação, a qual não pode ser desenfreada, com uma suposta justificativa para “garantir direitos”, nem ser considerada indevida se o Estado deixar de garantir tais direitos.

Nos últimos anos, inúmeros são os estudos que visam demonstrar a ineficiência do instituto da Execução Fiscal no Brasil, e, como suposta resposta, várias medidas alternativas foram adotadas pelo

Fisco com a razão última de arrecadar, buscando demonstrar uma maior rigidez aos contribuintes caracterizados como sonegadores ou devedores contumazes.

A pergunta que fica é: E o contribuinte de boa-fé? Aliás, má-fé, dolo, fraude etc, podem ser presumidas a ponto de justificar a mudança de comportamento das autoridades fiscais com o viés de cobrar sem observância dos princípios constitucionais tributários? E o crédito tributário, este pode ser negociado, considerado disponível?

Para que se possa compreender a possibilidade de disponibilidade do crédito tributário, se faz necessário apresentar o atual contexto de cobrança fiscal do crédito tributário e os “modernos meios alternativos” desta cobrança.

Vejamos.

Recentemente, várias questões inerentes aos meios alternativos de cobrança do crédito tributários vieram à tona, como: Deve ser aplicado ou não o incidente de desconsideração da personalidade jurídica – IDPJ na esfera tributária? É constitucional a averbação pré-executória introduzida pela Lei 13.606/2018? Qual a duração do Protesto de CDA há limites? Como deve ser aplicado os critérios do Arrolamento de bens previstos na IN 1565/2015? O ICMS declarado e não pago enseja responsabilidade criminal?

Perceba que se busca demonstrar que estes atos exemplificados, dentre outros, poderão causar em tese, no futuro, uma constrição ao patrimônio do contribuinte de maneira confiscatória ou trazer consequências que afronte a livre iniciativa prevista no artigo 170 da CF. Logo, não é apenas o ato em si de constrição, mas todas as medidas, se forem irregulares, requeridas pelo Fisco que prepararão para um futuro ato confiscatório que devem ser repudiadas, destacando que qualquer ato alternativo de cobrança que não possua amparo legal ou de legitimidade pode representar uma pena capital para o contribuinte (PF ou PJ), algo veementemente inaceitável pelo nosso ordenamento.

A defesa do primado da vedação ao confisco deve ser ampla, geral e irrestrita, desde que demonstrado que houve uma medida desleal no processo ou procedimento tributário. É isto que a Constituição Federal garante.

É isso que defendemos.

Por meio de uma interpretação sistêmica, integrativa, o magistrado perceberá que os limites constitucionais ao poder de tributar do Estado e, conseqüentemente, a caracterização de medidas confiscatórias não estão apenas no pagamento principal de tributos, mas nas multas, na atualização do débito, nas medidas preparatórias tributárias, nas obrigações acessórias, etc., devendo haver ampla proteção ao princípio da vedação ao confisco, podendo ser alegado em tese ou em medida procedimental/processual por ser uma garantia constitucional.

Quanto aos questionamentos hipotéticos acima, a intenção última é promover a reflexão do leitor, mas diante de um recorte metodológico, prudente se faz enfrentar, mesmo que de forma superficial, alguns exemplos ali destacados.

1. DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL POR PRESUNÇÃO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR

Quanto ao redirecionamento por presunção de dissolução irregular, poderá ser caracterizado um confisco, devendo o ordenamento proteger os cidadãos que solidariamente contribuem para a manutenção do sistema tributário.

A Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça e a responsabilização da pessoa física do sócio, se deve ter claro os pontos a seguir.

A súmula sedimenta entendimento do tribunal fundado em interpretação do art. 135 do CTN, que trata da responsabilidade pessoal, entre outros, do diretor ou sócio-gerente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A súmula tem o mérito de fazer referência a “sócio-gerente”, afastando a responsabilização do sócio que não influenciava no desenvolvimento das atividades da empresa ao tempo da dissolução.

Além disso, é imprescindível que se considere, como o próprio STJ vem fazendo, ser incabível, em nosso ordenamento, a figura da

responsabilidade objetiva, isto é, o fato da dissolução irregular acarretar o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente não implica que este necessariamente será condenado ao pagamento. Não! Apenas se, de fato, tiver agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder na forma do art. 135, III, do CTN é que será condenado. A súmula explícita, todavia, que é ônus dele, sócio-gerente, ilidir a presunção que agora pesa contra si. Deverá ele, portanto, fazer a prova (AgRg no REsp 1091371/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 21/10/2010, DJe 5/11/2010). Nesse sentido é que se entende que a própria súmula pode ser invocada por ofender o princípio da vedação ao confisco, em tese.

Em outras palavras, a presunção de que se está tratando e a do caso em tela é relativa – comporta prova em sentido contrário; aliás, apenas isto pode garantir a segurança jurídica tão almejada em âmbito tributário.

Por fim, por mais que esteja implícita a ideia, nunca é demais ressaltar: quanto à possibilidade de “redirecionamento” da execução fiscal, significa dizer, por óbvio, que o Fisco deve sempre tentar obter a satisfação de seu crédito, de início, da própria sociedade, que é a devedora principal.

2. DO ARROLAMENTO DE BENS

Já no que se refere ao arrolamento de bens e responsabilidade tributária, tecemos as seguintes considerações.

O crédito tributário representa juridicamente a expressão nominal do direito de crédito que o Estado dispõe contra o sujeito passivo tributário (contribuinte ou responsável), direito este que revela um interesse público especial na medida em que o tributo constitui o preço que a cidadania paga para que o Estado promova a satisfação das necessidades coletivas.

A obrigação tributária, no bojo da qual nasce o crédito tributário, nada mais é que a estrutura formal desenvolvida no âmbito do Direito Privado, tomada de empréstimo pelo Direito Tributário para

instrumentalizar o dever tributário de pagar tributos atribuído a todos no Estado Democrático de Direito.

Criados para reforçar o cumprimento do dever tributário pelo sujeito passivo, os privilégios e garantias compõem a essência do regime jurídico do crédito tributário, são-lhe ínsitos e dele não se apartam. O crédito qualifica-se como tributário, entre outras razões, porque é dotado de privilégios e garantias que a ordem jurídica lhe assegura. Assumem a natureza de privilégios e garantias do crédito tributário todas as normas jurídicas que tenham o objetivo precípua de reforçar a possibilidade de realização do direito de crédito do Estado em matéria tributária. O arrolamento de bens está inserido neste contexto.

O arrolamento consiste em medida acautelatória dos interesses da Fazenda Pública. Trata-se de procedimento administrativo de acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo que visa garantir o crédito tributário, mediante a identificação de possíveis situações de dilapidação patrimonial.

A finalidade da aludida medida é realmente de conferir maior garantia aos créditos tributários da Fazenda Pública, de valor significativo, com o objetivo declarado de garantir a futura suficiência de bens e direitos do sujeito passivo para a satisfação do débito fiscal.

Contudo, o arrolamento de bens só pode ser utilizado quando atendidos os requisitos legais atinentes a presunção de risco do crédito – crédito tributário igual ou maior que 30% dos bens declarados do sujeito passivo, nos termos na IN 1565/15.

O problema que se apresenta é que, uma vez gravados com o arrolamento os bens do sujeito passivo, a substituição fica condicionada a uma análise da RFB e ainda é necessária a feitura de avaliação oficial do valor do imóvel, o que implica em onerosidade totalmente ilegal. É inegável, portanto, a restrição ao direito de propriedade, pois há embaraço e ônus negocial, pecuniário e procedimental, logo uma possível afronta ao não confisco, sem mencionar nas formalidades exigidas pelos cartórios e departamentos de trânsito para o ato de desarrolamento.

O gravame fica registrado na matrícula do imóvel e exposto na atividade comercial que o contribuinte realiza, havendo, portanto,

sérios reflexos negativos em seu direito de propriedade somente pelo fato de estar sendo considerado como responsável de crédito tributário ainda em discussão administrativa. Não se pode admitir *prejuízo real* ao particular em razão de *garantia virtual* de um crédito tributário potencial, que pela própria dicção legal não está em risco.

Um dos elementos de definição do crédito tributário é a caracterização daqueles que devem compor o polo passivo da obrigação, ou seja, a sujeição passiva é elemento indissociável da definitividade do crédito como um todo, e, bem assim, de sua exigibilidade.

Por esse motivo, na aplicação do princípio da tipicidade tributária e com vistas à maior proteção de quem deve pagar o tributo, o sujeito passivo deve necessariamente ser definido em lei (CTN, art. 97, III).

O sujeito passivo direto é o contribuinte (CTN, art. 121, § único, I), ou seja, aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato típico prescrito na lei, seja vinculado ou não à atividade estatal.

O sujeito passivo indireto – ou responsável na definição legal (CTN, art. 121, § único, II), é aquele que, embora não seja contribuinte, pois não integra a relação contributiva natural, possui obrigação decorrente de disposição expressa de lei calçada em pressuposto fático específico, tendo como consequência responder pelo pagamento de tributo cujo inadimplemento tenha relação com o descumprimento daquele dever.

Nessas hipóteses, havendo ainda uma discussão assegurada constitucionalmente pelo duplo grau, quaisquer ônus, mesmo considerados meras indisponibilidades, já acarreta um confisco ao contribuinte/responsável não compatível com a livre iniciativa e princípios constitucionais.

3. DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA

Quanto ao IDPJ, apresentamos algumas considerações.

O incidente de desconsideração da pessoa jurídica é fruto da construção histórica da *disregard doctrine* e da constitucionalização do direito processual civil promovida pelo Código de Processo Civil de 2015.

É de conhecimento amplo que o Fisco, por intermédio das Procuradorias dos Municípios, Estados, Distrito Federal e União, mediante simples petição nos autos das execuções fiscais, requer o redirecionamento do feito executivo para a figura dos sócios, em muitas ocasiões sem qualquer fundamento legal ou jurisprudencial para tanto.

É bem verdade, por outro lado, a premissa de que a defesa do *executado*, em regra, deve ser exercida por meio de embargos à execução, após a prévia garantia do juízo executivo – art.16 da Lei nº 6.830/80.

Contudo, falsa é a conclusão supostamente decorrente dessa premissa, isto é, de que o IDPJ não poderia ser aplicado aos executivos fiscais, porque, se o fosse, estar-se-ia permitindo que o *executado* obtivesse a suspensão do processo sem a prévia garantia do juízo executivo e sem o manejo de embargos à execução ou de outra ação de conhecimento.

É necessário esclarecer que o equívoco da conclusão está na indevida definição da condição de executado àquele que consta no pedido de redirecionamento da execução. Isto porque, na verdade, esta pessoa, que poderá vir a sofrer os efeitos da despersonalização, por meio da extensão da responsabilidade tributária, é um mero *terceiro*, conforme exposto na primeira parte deste artigo, e, por não integrar a lide executiva na condição de *parte*, não pode ser previamente qualificado e nem equiparado *ao(s) executado(s)*, que estariam indicados no título executivo extrajudicial (CDA).

Em execução fiscal, a qualificação jurídica de *parte*, *formalmente*, só pode ser atribuída a quem conste no título executivo extrajudicial (CDA), na condição de *executado* ou *responsável tributário*. Se a pessoa afetada pela eficácia jurídica e patrimonial da desconsideração da personalidade jurídica não figura na CDA, não há título executivo apto a presumir a sua legitimidade passiva.

Trata-se, portanto, de um *terceiro* na lide executiva, que não pode ser equiparado *ao executado*, sob pena de quebra da isonomia, em

clara inobservância da exigência de tratamento paritário estabelecida pelo art. 7º do CPC, *in verbis*:

Art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.

No mais, ao que aparenta, um incidente claro e eficiente, tal como o IDPJ, evita futuras alegações de nulidades, o que, de resto, corrobora para a maior celeridade na solução do conflito de interesses e maior prestígio daqueles que seriam os macro princípios do processo civil – *Efetividade e Segurança Jurídica* (ÁVILA 2010) –, responsáveis por determinarem a adequada e lógica marcha do processo, tendente a pacificação das relações estremecidas e formação de decisão com o selo do Estado e com interessante caráter prospectivo, protetivo e chancelador dos direitos fundamentais.

Nesse sentido, vale citar recente posição adotada pelo Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que, no julgamento do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas 0017610-97.2016.4.03.0000³, fixou orientação segundo a qual deve ser instaurado o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, como garantia da ampla defesa e do contraditório de quem não figurou no processo administrativo fiscal e vem a responder por débitos de outro sujeito de direito (artigo 133 do CPC⁴). Eis a tese firmada, *in verbis*:

“Não cabe instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses de redirecionamento

³ <https://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/7877737>

⁴ Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

da execução fiscal desde que fundada, exclusivamente, em responsabilidade tributária nas hipóteses dos artigos 132, 133, I e II e 134 do Código Tributário Nacional (CTN), sendo o IDPJ indispensável para a comprovação de responsabilidade em decorrência de confusão patrimonial, dissolução irregular, formação de grupo econômico, abuso de direito, excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social (CTN, artigo 135, incisos I, II e III), e para a inclusão das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, desde que não incluídos na CDA, tudo sem prejuízo do regular andamento da Execução Fiscal em face dos demais coobrigados”.

Em que pese a forte divergência jurisprudencial sobre o tema, inclusive no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a posição do TRF da 3ª Região merece destaque pela compreensão alcançada sobre a necessidade de se garantir, na execução fiscal, a partir do IDPJ, os princípios da ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, efetividade e isonomia, tão caros ao Estado Democrático de Direito. Se esse entendimento, para bem dizer vanguardista, firmado pelo referido Tribunal prevalecerá nas instâncias superiores do Judiciário não é possível dizer. Certo, porém, é que a iniciativa de compatibilizar valores e princípios constitucionais incorporados pelo CPC/15 com a Lei nº 6.830/80 é digna de nota.

A intenção última não é defender ou permitir que o IDPJ sirva de escudo ou blindagem ao adimplemento da obrigação tributária, mas que, por meio deste, possa haver maior proteção e garantia às partes da relação jurídica processual e até economizando ao Fisco honorários sucumbenciais de inclusões indevidas no polo passivo.

Pessoa Jurídica é pessoa jurídica. Pessoas físicas, são pessoas físicas.

Repetimos, a presunção de responsabilidade só existe pela estrita legalidade tributária, o que não é dizer que se possa presumir condutas dolosas, por ofender todo o arcabouço do princípio de boa-fé e inocência existente no ordenamento jurídico brasileiro.

4. DA AVERBAÇÃO PRÉ-EXECUTÓRIA

Continuando, a título de exemplos se traz à discussão a Lei nº 13.606/2018, cujo conteúdo refere-se a um programa de regularização rural – PRR, mas que, isoladamente, no artigo 25 introduz os artigos 20-B, parágrafos 3º, II, e 20-E à Lei 10.522/2002, que prevê a possibilidade de averbar, mesmo antes da execução fiscal, a CDA nos órgãos de registro de bens e direitos, tornando-os indisponíveis para aquele contribuinte.

Quanto a este ponto, verifica-se que esta previsão não só é inconstitucional formalmente por estar inadequada à Lei Complementar e seu conteúdo destoar do objeto da Lei Ordinária em questão, mas também materialmente, pois o que se verifica é uma não observância ao princípio da legalidade de se cobrar tributo por meio de uma execução fiscal, sem utilizar de instrumentos que caracterizem sanções políticas ou medidas coercitivas, já amplamente vedadas pelo STF.

Não se desconhece o entendimento adotado pela Suprema Corte nas ADIs 5.881, 5932, 5.886, 5.890, 5.925 e 5.931, permitindo a averbação e obstando a indisponibilidade de bens diretamente pelo Fisco. Todavia, mesmo naquela Egrégia Corte o julgamento não foi unânime, o que demonstra a controvérsia significativa da matéria. Se, por um lado, ao Supremo Tribunal Federal compete dizer qual o Direito em última instância, por outro, no espaço acadêmico prevalece o debate científico.

Nesse passo, inovações legislativas tendentes a albergar de maneira desarrazoada a pretensão do Fisco ou a permitir que a Fazenda Pública atue ao arrepio da reserva da jurisdição são perigosas. O dispositivo questionado em sede de controle de constitucionalidade fez tábula rasa da Constituição ao diminuir a garantia de acesso ao Poder Judiciário, o contraditório e a ampla defesa, de maneira que, em nosso sentir, a tutela promovida pelo Pretório foi demasiadamente comedida.

A Administração Pública não é infalível, longe disso, tanto que a lei lhe permite fiscalizar a correção de seus próprios atos administrativos (Lei nº 9.784/99, artigo 53), isso quando o controle, não raro, é realizado pelo Estado-juiz, mediante pretensão aforada pelo contribuinte lesado. Ao maximizar o exercício da autotutela pelo

Estado, como o fez com os artigos 20-B, § 3º, II e 20-E, acrescentados à Lei 10.522/2002, o legislador terminou por transferir para o cidadão o ônus de combater a pesada e muitas vezes injusta mão estatal, com todo o ônus daí decorrente, sobretudo de tempo, de dinheiro, em prejuízo do primado da isonomia e do princípio republicano, por isso se afirma que as normas citadas não tratam de interesse público, mas de arbítrio disfarçado, resultante, em última análise, na odiosa e repugnante prática do confisco – tudo com o fito de se promover a primazia do crédito tributário.

É nesta deslealdade legislativa que o contribuinte se encontra, buscando no Poder Judiciário uma salvaguarda de suas garantias e direitos fundamentais.

5. DO ICMS DECLARADO E NÃO RECOLHIDO

Por falar em sanção política, o último ponto a ser destacado é a possibilidade de incriminar sujeito passivo que declare o ICMS e não o recolha.

Se estivéssemos a tratar de contribuição previdenciária de terceiros, onde a fonte pagadora retém dos seus colaboradores a referida contribuição e recolhe em nome destes, o não recolhimento, nesta hipótese, configura apropriação indébita, mas dizer que a mesma sistemática se aplica ao ICMS é desconhecer a forma de apuração como conta corrente, onde em um mês pode haver débito, mas nos seguintes créditos. Como conceber responsabilidade criminal, dolo ou fraude nesta hipótese? Mas de forma bastante incoerente, se houver o pagamento a qualquer tempo, mesmo após a coisa julgada, haverá a extinção de punibilidade (STJ, HC 362.478, Rel. Ministro Jorge Mussi⁵), logo não pode ser outra a conclusão a não ser que este tipo de medida representa uma forma coercitiva de cobrar tributo.

⁵ https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2017/2017-09-27_08-31_Pagamento-a-qualquer-tempo-extingue-punibilidade-do-crime-tributario.aspx

No dia 18.12.2019 o pleno do Supremo Tribunal Federal retomou o julgamento do Recurso nº 163.334 em Habeas Corpus, de relatoria do Min. Luís Roberto Barroso, que trata do ICMS declarado e não pago como hipótese de enquadramento no tipo penal de apropriação indébita – art. 2º, II da Lei 8.137/1990. Desde o início do mês, a mais alta Corte do país já formava maioria de votos no sentido do relator, que criminalizou a conduta “quando houver intenção”, isto é, o elemento doloso.

A tese fixada de criminalizar o ICMS declarado e não pago pelos demais ministros equiparou o ICMS ao empregador que retém um tributo de seu empregado deixando de cumprir com seu dever legal de recolhimento em nome deste. Não houve distinção de qual tipo de ICMS foi vinculado à apropriação indébita. Certo é que para o ICMS – ST, onde há uma substituição tributária do recolhimento deste tributo por um sujeito da cadeia econômica que tem o dever legal de assim agir, há possibilidade de enquadramento no tipo penal do art. 2º, II da Lei 8.137/1990.

E o ICMS próprio? Pode ser tratado com este mesmo entendimento?

Pensamos que não e ousamos discordar com a máxima vênua da decisão proferida neste julgado do STF.

Me reconforto em ver que não estou só e mal acompanhado nesta forma de pensar. Muitos juristas e professores também discordaram do STF neste ponto.

O Professor Fernando Facury Scaff (SCAFF, 2019), em recente manifestação sobre o tema do ICMS próprio, assim destacou: “A apuração do *ICMS próprio* se assemelha a uma *conta corrente* com o fisco. Não existe certeza de que ao final do mês haverá ICMS a pagar – em um mês pode ser ter um débito e no seguinte um crédito que supera o débito do mês anterior”.

E continua, “Acredito nas boas intenções de todos os ministros que votaram pela criminalização da conduta, porém a norma existente desde o remoto ano de 1990 (artigo 2º, inciso II) jamais contemplou esse tipo de interpretação acerca do ICMS próprio, e sua estrutura não permite a análise incriminatória neste regime tributário”.

A bem da verdade, entendo que este julgado do STF formalizará uma medida atípica e coercitiva de cobrar tributo. O inadimplemento pelo contribuinte de ICMS declarado abrirá a possibilidade do Fisco encaminhar a cobrança para um representação penal, onde o contribuinte, para não ser preso, terá a opção de suspender a medida com um parcelamento ou extinguir a punibilidade com o pagamento integral do tributo. Ora, se o pagamento do ICMS extingue a punibilidade, o que temos é um meio arbitrário de se cobrar tributo.

Muito embora o STF tenha destacado a necessidade de comprovar o dolo, nos questionamos se neste caso poderá haver uma presunção da conduta dolosa do contribuinte para enquadramento no referido tipo penal?

Já pensou?

No nosso entender a mera declaração do ICMS e o seu não recolhimento não gera o lançamento do crédito tributário (forma de constituir o valor a ser cobrado), mas, agora, gerará uma pena de detenção de 6 meses a 2 anos e multa.

Fato é que se precisa de maior segurança jurídica, pois a criação, pelo STF, de um tipo penal que inexiste só trará consequências negativas ao “devido processo tributário” e às relações comerciais no país.

Como apresentou o Professor Saul Tourinho Leal, “é necessário preservar o estatuto constitucional de proteção dos contribuintes” (LEAL, 2019) - e a novela parece longe do fim; esta matéria, certamente, será rediscutida no Supremo.

6. DA DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Até aqui se buscou demonstrar os problemas que existem com a cobrança fiscal “tradicional”, por meio da execução fiscal, e a insegurança jurídica que surge com os “meios alternativos” de se cobrar tributo.

Infelizmente a PEC 45 em trâmite na Câmara dos Deputados e a PEC 104, discutida no Senado Federal, ou as mais atuais que estão surgindo não se debruçam sobre estes pontos tão delicados e

importantes. O que se vê são propostas de mudança de competência, simplificação, unificação de tributos com o teórico fundamento de eficiência, mas de quê adianta buscar mudar ao arrepio do federalismo fiscal que deveria ser resguardado no atual sistema tributário brasileiro juntamente com princípios fundamentais?

Reformas infraconstitucionais, pontuais e diretas, direcionadas onde mais se precisa trarão maior eficiência para o Fisco e segurança aos contribuintes.

Nesse sentido, questiona-se sobre a possibilidade da disponibilidade do crédito tributário privilegiar o “bom contribuinte” e tornar a cobrança mais eficaz.

Pensamos que a resposta deva ser positiva e de fundamental importância.

Para que se possa compreender este cenário, importante tecer algumas considerações sobre o ato de se negociar ou transacionar.

No entendimento de Marcelo Polo (POLO, 2017),

Transação é instituto jurídico dito plural, porquanto previsto ou aplicável nos mais diversos ramos ou sistemas (e microssistemas) do Direito, tendo como origem e campo de excelência o Direito Privado, diante dos cânones da autonomia privada e da disponibilidade do direito de crédito. É conceituada, de modo amplo, como o acordo das partes para a resolução de um conflito, conflito esse que pode envolver direitos ou situações jurídicas de qualquer natureza. Deve, pois, haver conflito, ou seja, litígio, direito de uma parte que encontra resistência na observância (direito real), na submissão (direito potestativo) ou no cumprimento da prestação (direito obrigacional) pela outra parte. Não é necessário que o litígio esteja judicializado: a transação pode ser extrajudicial. Se ocorrer no âmbito do processo judicial, será objeto de homologação pelo juiz da causa, provocando a solução da lide com resolução de mérito (art. 487, inciso III, alínea “b”, CPC).

Nesse sentido, a transação tributária nasce com a previsão de norma geral, observada a exigência do artigo 146, inciso III,

alínea “b”, da CF/88, e do artigo 171 do CTN, possibilitando a criação de lei específica para estabelecer requisitos e critérios desta transação.

À título de reflexão (MELLO FILHO, 2016) expõe a realidade federal nos Estados Unidos,

Há estudo estatístico do IRS que demonstra, quanto às ofertas recusadas pelo Fisco norte-americano que, em 44% dos casos, arrecadou-se menos que 50% do valor ofertado; em 31% dos casos, a arrecadação pelos meios ordinários foi inferior a 10% do valor ofertado em transação não concluída; ao passo que nada foi arrecadado em 21% dos casos de recusa de proposta transacional.

Quanto à disponibilidade do crédito tributário, destaca-se a verificação do porquê um bem tutelado se torna “indisponível”. O crédito tributário, isto é, um meio para garantia de direitos fundamentais, conforme exposto acima, pode ser considerado indisponível ou é o direito fundamental que este deve assegurar ao verdadeiro bem jurídico que poderia gozar de uma indisponibilidade?

Não se defende que um agente fiscal possa negociar o crédito tributário como se estivesse em um leilão ou feira de mercado, mas que este possa dispor para transacionar o crédito em si para aperfeiçoar os meios de arrecadação, ao mesmo tempo que o contribuinte-devedor tenha uma forma mais justa e segura de se pagar tributo.

Se poderia, então, pensar em dispor do crédito tributário para conceder descontos para o contribuinte que recolha em dia o tributo. Será que isso não privilegiaria a tão almejada livre concorrência, segurança no valor a ser pago e incentivo à adimplência ou boa-fé na relação Fisco – Contribuinte?

Nossa história desde 2009, em âmbito federal, com os parcelamentos especiais (REFIS) privilegia o contribuinte inadimplente e torna a vida do Fisco mais complicada, pois são inúmeras regras pontuais destes parcelamentos sem o sistema da SRFB ou PGFN que os acompanhem, gerando inúmeros problemas operacionais e de segurança para ambas as partes.

Até quando se privilegiará o conseqüente ao invés do antecedente, isto, é, até quando se dará descontos para o inadimplente pagar o seu atrasado com condições mais benéficas daquele que paga em dia?

Pensamos ser mais interessante beneficiar o pagamento em dia do tributo ou o pagamento antecipado, concedendo descontos do principal. Será melhor ter uma adimplência de 90% do tributo por um eventual desconto de 10% concedido ou uma inadimplência de 75% do tributo, pois apenas 25% dos contribuintes pagam 100% daquilo que era devido?

Este ponto merece maiores reflexões e não é em um breve artigo que se busca exauri-lo, mas um alerta deve ser deixado, pois as Reformas Constitucionais não passam sequer de longe nesta temática.

Apesar de inexistir expressa conceituação legal no ordenamento brasileiro a respeito da locução “direitos indisponíveis”, pode-se dizer que existe uma compreensão generalizada no sentido de se tratar de uma especial categoria de direitos cujo interesse público de efetiva proteção torna irrenunciáveis, inalienáveis e intransmissíveis por parte de seus próprios titulares. A marca da indisponibilidade, assim, revelaria uma legítima opção intervencionista do Estado no campo das liberdades individuais e sociais no sentido de, paradoxalmente, por via de vedações ou restrições do exercício de certos direitos ou interesses, protegê-los contra lesões ou ameaças provenientes de seus próprios titulares ou de terceiros (VENTURI, 2016).

Corroborando a isto, os autores Antônio Américo Junior, Clarice Santos e Matheus Ferreira defendem:

Há entendimento, inclusive, de que mesmo tratando de negócio processual que envolva aspectos de direito material, como, por exemplo, em uma transação envolvendo a Fazenda Pública, esta não estaria dispondo do interesse público, mas, em verdade, da tutela jurisdicional deste, buscando uma via alternativa para protegê-lo (TALAMINI, 2018, p. 293).

Ainda sobre a dicotomia entre direitos que admitam autocomposição e a polêmica indisponibilidade do interesse público, afirma-se que a adoção desta última como parâmetro para limitar as convenções processuais se mostra cada vez mais insuficiente em razão do seu caráter abstrato. Portanto, há uma tendência de superação do antagonismo entre público e privado no modelo de processo cooperativo (CABRAL, 2018, p. 217), de forma que as hipóteses nas quais não cabe autocomposição estão cada vez mais restritas.

Destaca-se, portanto, a conclusão de que a problemática relativa à celebração de negócios processuais pela Fazenda Pública não mais deve ser pautada na possibilidade, mas sim no modo como será exercida a liberdade negocial concedida pelo art. 190 (CIANCI; MEGNA, 2017, p. 672). Tal afirmação se reflete, como visto, na existência de diversos atos normativos editados pela própria Fazenda, disciplinando exatamente o modo como serão confeccionados os negócios processuais pelos seus membros, sequer questionando a possibilidade de realização destes. (AMÉRICO JÚNIOR, 2020).

Para evidenciar a real situação do Brasil, quanto ao tema, a Professora Liliane Cisotto ensina:

De acordo com dados extraídos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Brasil tem R\$ 1,5 trilhão de reais em créditos tributários estacionados na dívida ativa que necessita de respostas às demandas para os contribuintes e, por conta disso, empresas deixam de ter lucros, comprometem suas provisões e, inclusive, travam possíveis vendas para investidores. Fazendo um comparativo, verifica-se que o atual cenário econômico brasileiro é semelhante ao de Portugal quando aquele país instituiu a Arbitragem Tributária, em 2011. Naquela época, Portugal tinha endividamento de 93% do produto interno bruto (PIB), conforme dados apresentados pela professora portuguesa Tania Carvalhais Pereira, no evento Arbitragem tributária – Experiência portuguesa e desafios para implantação no Brasil, ocorrido em 19 de setembro de 2017 na Escola de Direito da Fundação

Getulio Vargas, e detalhado por Thatiane Piscitelli no jornal Valor Econômico. No Brasil, relatam, há endividamento de 74% do PIB. Àquela época, em Portugal havia também a impossibilidade de obtenção de empréstimos internacionais e a necessidade urgente de reduzir despesas e arrecadar receitas. Assim, verificaram que uma forma de contribuir para a melhora desse cenário seria pela flexibilização da relação entre o fisco e os contribuintes por vias alternativas para dirimir problemas; assim, elegeram a Arbitragem por sua celeridade, seriedade e pelo fato de seus árbitros serem técnicos altamente qualificados, observando que não necessariamente deveriam ter formação jurídica.

No Brasil, o administrador não tem a faculdade de concretizar transações com qualquer bem público, e o próprio conceito trazido por Hely Lopes Meireles e por Paulo de Barros Carvalho⁶ inclui nesses bens o crédito. Ademais, diante do princípio da indisponibilidade advindo do Direito Administrativo e nos termos dos artigos 141 e 1717 do Código Tributário Nacional, só haveria flexibilidade de discussão caso existisse lei permissiva, o que ainda não há em nosso ordenamento. Doutrinadores como Heleno Taveira Torres entendem que deve haver disponibilidade do crédito tributário pelo fato de poder haver redução por decisão judicial, e há também os que entendem que seria dispor do crédito o fato de a administração utilizar-se de parcelamentos especiais com grandes descontos em multas e juros; nesse contexto, estariam abrindo mão do crédito? Parece-nos que não. (CISOTTO,2019).

A experiência de outros países é ainda mais interessante e eficaz. Na França e Portugal, por exemplo, se fala em arbitragem tributária como um meio alternativo de se cobrar tributo.

A professora e Conselheira do CARF, Thais Laurentis (LAURENTIS, 2019), defende:

Nesse cenário, embora possa ser interessante, em termos de segurança jurídica dos gestores, a edição de lei ordinária para regular a arbitragem entre contribuintes

e Fazenda Pública, formalmente ela seria desnecessária, uma vez que, não havendo regra específica que proíba a arbitragem para as questões aqui vislumbradas, não pode o Estado ficar impedido de utilizar a arbitragem.⁸¹ Essa, sublinhe-se, é uma dentre as várias formas de solução de controvérsias que podem ser adotadas, não só podendo, mas devendo ser utilizada pela Administração Fiscal para as situações que entender adequadas, mediante a devida motivação para tanto.

Elton Venturi (VENTURI, 2016) corrobora:

De tudo o quanto exposto, concluímos que solução interessante para o entrave acerca a arbitrabilidade objetiva no bojo do direito tributário seria submeter ao juízo arbitral não as questões propriamente tributárias (sujeito passivo, base de cálculo etc.), mas sim questões prejudiciais que sejam determinantes à solução das demandas fiscais, geralmente afetas às outras áreas do conhecimento jurídico (civil, comercial etc.) ou extrajurídico (contábil, econômico etc.). Estas últimas, mais distantes do núcleo da ordem pública, não oferecem empecilho à contratação da arbitragem, como bem observado pela doutrina francesa. Não buscamos com essa proposta solucionar definitivamente a discussão relativa a toda a extensão do “direito público disponível em matéria tributária” que poderia ser objeto de arbitragem, que ainda é passível de ampla evolução doutrinária, jurisprudencial e legislativa. O nosso foco é, isso sim, trazer nova proposta de solução e contribuir com o debate, indo além dos trabalhos que se esgotam na discussão conceitual sobre a possibilidade ou não da utilização da arbitragem no campo fiscal, muitas vezes tendo como mira a experiência bem-sucedida do ordenamento jurídico português.

Assim sendo, é natural que a mudança de paradigma e do próprio sistema tributário forneça fundamentos mais fortes para a consensualidade ou cooperatividade no âmbito processual judicial e administrativo ou até de cobrança sem o efetivo litígio, onde já se

vislumbram inúmeras possibilidades de transação em diversas searas do Direito Público (SCHENATO JUNIOR, 2019).

Continua Schenato Junior,

A consequência lógica é a de que a adaptação do processo em função das peculiaridades dos casos concretos, das condições econômicas do contribuinte, da região e da ponderação de interesses é meio adequado para facilitar a recuperação de créditos inscritos em dívida ativa e promover, por fim, a pluralidade de interesses públicos.

CONCLUSÃO

A finalidade central deste artigo, após demonstrar o atual contexto utilizado pelo Fisco como meios alternativos para a cobrança de tributo, foi buscar apresentar e defender que o crédito tributário não pode ser limitado por uma suposta indisponibilidade deste. É dever do Estado e direito dos contribuintes se buscar aplicar a cooperatividade para soluções consensuais de adimplemento do crédito tributário por meio de transações e até arbitragem, amplamente previstos com o Código de Processo Civil de 2015.

Mesmo havendo uma ineficiência de prestações positivas pelo Estado para garantia dos direitos fundamentais, por uma desorganização arrecadatória tributária, não poderá este mesmo Estado deixar de observar as garantias constitucionais da vedação ao confisco que deve ter ampla extensão e proteção, ainda assim considerando as inovadoras medidas alternativas de cobrança do crédito tributário que podem ser mais eficazes e legítimas com a efetiva participação dos contribuintes, tornando o procedimento e o processo mais leal e de boa-fé para credor e devedor.

Estamos bastante otimistas com o recente cargo (em 24/05/2022) como Presidente da PEC 007, assumido pelo Deputado paraense Joaquim Passarinho, que visa a alteração do Sistema Tributário Nacional, na esperança de que pontos relevantes como estes, dentre outros, serão debatidos e colocados em pauta para o aperfeiçoamento da relação fisco-contribuinte.

Entendemos, contudo, que o sistema tributário, para se tornar eficaz, não precisa de reformas constitucionais abrangentes – seria excelente se conseguíssemos –, mas de reformas pontuais em institutos e processos, como os apontados neste artigo, a fim de se privilegiar, ambos, Fisco e Contribuinte, que devem convergir a um fim de justiça social fiscal comum.

Este cenário já seria promissor.

Qualquer outro olhar que não considere as peculiaridades regionais e a necessidade do país de se desenvolver não passará de uma deforma do sistema tributário como todo.

REFERÊNCIAS

AMÉRICO JÚNIOR, Antônio., SANTOS, Clarice, FERREIRA, Matheus. A Fazenda Pública Diante dos Negócios Jurídicos Processuais. In. BOTINELLY, Luhana e NÓVOA, Victor. (Orgs.) LAJUPA, 5 anos de um novo ensino jurídico: coletânea de artigos de membros da liga acadêmica jurídica do Pará. Rio de Janeiro, RJ. Lumen Juris.

ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 29ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CISOTTO, Liliane A Experiência Portuguesa Na Arbitragem Tributária e a Viabilidade De Replicá-La ao Brasil. Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 18/2019 | p. 89 - 117 | Maio - Jun / 2019 DTR\2019\32091.

LAURENTIIS, Thais. Arbitragem de Questões Prejudiciais aos Litígios Tributários: Uma Solução com base no Direito Brasileiro e Francês. Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 17/2019 | p. 79 - 113 | Mar - Abr / 2019 DTR\2019\26081.

LEAL, Saul Tourinho. Sobre o Julgamento do Recurso nº 163.334 em Habeas Corpus no STF. Disponibilizado no portal eletrônico LinkedIn. https://www.linkedin.com/posts/saul-tourinho-leal-13691393_quarta-feira-1812-a-partir-das-14h-o-activity-6612313396375244801-fDP3. Acessado em 18 dezembro 2019.

MELO FILHO, João Aurino de. Racionalidade legislativa do sistema de resolução de conflitos tributários: desjudicialização e democratização [execução fiscal administrativa, harmonização de instâncias, transação e arbitragem tributária] como fundamentos de um sistema racional [jurídico, lógico, eficiente e ético] de resolução de conflitos tributários. Santo Ângelo, 2016. Dissertação [Mestrado] – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões.

POLO, Marcelo. A transação no contexto da cobrança do crédito tributário: possibilidade e limites. In *Justiça Fiscal*. Revista eletrônica SinproFaz. Agosto 2017.

SCAFF, Fernando Facury. O erro do STF: Inadimplência do ICMS próprio não é apropriação indébita. Disponibilizado no Portal Jurídico Consultor Jurídico. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/justica-tributaria-inadimplencia-icms-proprio-nao-apropriacao-indebita>. Acessado em 18 dezembro 2019.

SCHENATO JUNIOR, Carlos Alberto. Perspectivas sobre a Negociação Jurídica Processual pela Fazenda Pública Nacional: Alternativas pela autocomposição processual na recuperação de créditos inscritos em dívida ativa. Arquivo Virtual do PPGD CESUPA. Acessado em 28 dezembro 2019.

VENTURI, Elton. Transação de direitos indisponíveis? In *Revista de Processo* | vol. 251/2016 | p. 391 - 426 | Jan / 2016 DTR\2016\63.



A TRANSACAO TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO DE EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA TRIBUTÁRIA

*Ives Gandra da Silva Martins*¹

*Rogério Vidal Gandra da Silva Martins*²

*Roberta de Amorim Dutra*³

SUMÁRIO

1. Introdução. 2. O conceito de transação tributário e histórico do instituto no direito brasileiro. 3. A transação e seus objetivos em matéria tributária e o princípio da indisponibilidade do crédito tributário. 4. Os números sobre a dívida ativa tributária no Brasil. 5. A transação tributária e os seus limites no direito tributário. 6. Conclusão.

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. Ex-juiz do TIT-SP. Conselheiro do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO/SP.

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

1. INTRODUÇÃO

O presente escrito tem por escopo revelar o significado e essência do instituto da transação no direito tributário, sua evolução legislativa, seus objetivos e aplicação recente no âmbito dos tributos federais, bem como os limites da relação jurídica transacional junto ao direito tributário.

Destaca-se ainda a importância como denominador comum de forma de solução de conflitos, para fazer valer a autêntica política tributária, como um meio de instrumentalização do princípio da eficiência, a fim de pôr fim a tantas demandas que assolam a máquina judiciária e que impedem a aplicação do princípio da eficiência e transparência tributária, bem como da prestação jurisdicional adequada.

2. O CONCEITO DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E HISTÓRICO DO INSTITUTO NO DIREITO BRASILEIRO

O verbo transigir vem do latim *transigere* que significa concluir um ajuste, findar uma desavença. Desta forma transação pode ser entendida como “pacto, convenção, ajuste, em virtude do qual as pessoas realizam um contrato ou promovem uma negociação”⁴

A essência da transação está no aspecto da “cessão recíproca” de parcelas dos direitos por ambas as partes. Cada qual renúncia, abdica, abre mão de uma parte de seu direito para findar uma demanda, um litígio ou evitá-lo.

A transação, que no direito civil é caracterizada como um contrato⁵, encontra, assim, guarida no Direito Tributário como uma

⁴ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. Atualizado por Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 31 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, pp. 2.145-2.149

⁵ Para Maria Helena Diniz “A transação é um negócio jurídico bilateral, pelo qual as partes interessadas, fazendo-se concessões mútuas, previnem ou extinguem obrigações litigiosas ou duvidosas. (...) A transação seria uma

modalidade de extinção do crédito tributário. À evidência, por manter semelhanças com o instituto de direito privado, a transação tributária possui todo um regramento especial dado pelo direito público, a começar pelo norteamento constitucional e sua conceituação regida pelo Código Tributário Nacional.

A possibilidade de transação em matéria tributária surgiu em nossa ordem jurídica em 1951, com o advento da Lei nº 1.341, a denominada “Lei Orgânica do Ministério Público”. À época era o órgão da Administração que possuía a competência para cobrar as exações tributárias. Com a promulgação da EC 18/65 e depois em 1966 com a edição do Código Tributário Nacional, a transação em matéria tributária passou a ser instrumento de extinção de crédito tributário desde que a lei fosse promulgada determinando condições e limites para que as partes cedessem parte de seus direitos e chegassem ao término do litígio.

Verifica-se que poucos entes federativos aplicaram ou usaram com grande eficiência o instituto da transação como meio alternativo de litígios processuais⁶.

composição amigável entre os interessados sobre seus direitos, em que cada qual abre mão de parte de suas pretensões, fazendo cessar as discórdias.” (Curso de Direito Civil Brasileiro. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, v. 2, p. 324-325)

⁶ Como bem ensina Ana Paula Sabetzki Boeing, em estudo sobre o tema: “Os Municípios, nesse aspecto, estão mais avançados que os Estados. Conforme estudo realizado em 2018 no âmbito da Faculdade de Direito da Faculdade Getúlio Vargas de São Paulo, apenas 22,22% dos Estados haviam editado leis de transação tributária. Nos Municípios com mais de 500 mil habitantes, aquele percentual era de 61,70%. Quanto às leis estaduais, o estudo apontou que a maioria basicamente reproduz o disposto no artigo 171 do CTN. No âmbito municipal, destacaram-se as leis de Campo Grande, Campinas e Rio de Janeiro, nas quais as hipóteses de transação estavam relacionadas a dúvida na interpretação da lei, incerteza na aplicação de penalidades e matérias nas quais era improvável o êxito judicial da Fazenda.2 Ainda nos casos em que existem leis em vigor, o que se percebe é que na prática a transação é pouquíssima utilizada.” (“Enfim, uma esperança para a transação tributária: uma breve análise da Lei n. 13.988/2020”

Trata-se, assim, de forma de extinção do crédito tributário e sua respectiva obrigação em que, mediante autorização de autoridade competente e indicada por lei, celebra-se acordo que preveja concessões mútuas, eliminando-se litígio existente. Esses os elementos essenciais à configuração do instituto, no caso, o litígio, e as concessões de ambas as partes ⁷.

Por ser a matéria de extinção de crédito tributário, é importante ressaltar a necessidade de lei para que a autoridade competente permita a transação, nos casos em que sua política tributária assim aprovar.

Podemos dizer que se trata de acordo entre a Fazenda Pública e contribuintes, intimamente ligado ao conceito de discricionariedade em que a administração pública analisa, no âmbito legalmente circunscrito, a condição, conveniência e oportunidade de seu ato, sob o manto do interesse público⁸.

⁷ A esse respeito Luciano Amaro assevera: “A transação, instituto previsto no art. 1.025 do Código Civil Brasileiro, é, no plano Tributário, regulada no art. 171 do Código Tributário Nacional. O dispositivo prevê a possibilidade de a lei facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, celebrar transação (acordo), que, mediante concessões recíprocas, importe em terminação de litígio e conseqüente extinção da obrigação tributária (ou do “crédito tributário”, como diz o Código); deve a lei indicar a autoridade competente para autorizar a transação (art. 171, parágrafo único), o que também não pode implicar a outorga de poderes discricionários”. (Amaro, Luciano in *Direito Tributário Brasileiro*. Editora Saraiva, 7ª Edição, São Paulo, p. 375).

⁸ A respeito da natureza de acordo José Eduardo Soares de Mello ensina: “Trata-se de autêntico acordo entre a Fazenda Pública e os devedores, em que estas partes renunciam ao questionamento de seus eventuais direitos relativos ao tributo. É o caso de lei dispor que, se o contribuinte recolher o imposto atrasado de uma só vez, ficará dispensado das multas; ou, se o contribuinte desistir de ação judicial impugnando exigibilidade tributária, não serão devidos honorários de sucumbência”. (de Melo, José Eduardo Soares. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, 4ª Edição, 2003, p.261 e 262).

No mesmo sentido Volney Silva: “No Direito Tributário, a transação é nada mais que uma proposta de uma convenção estabelecida no art. 171 do CTN pela Administração Pública com o escopo de por termo a uma demanda

No mesmo sentido, Juliana Furtado Costa Araujo e Paulo Cesar Conrado⁹ bem definiram:

“É, em suma, um instrumento de aproximação entre partes com interesses contrapostos, de modo a viabilizar, no seio de relações jurídico-tributárias conflituosas, o encerramento do litígio, mediante a estipulação de concessões recíprocas, o que, por força de expressa disposição legal, há de culminar com a extinção da obrigação tributária respectiva.”

No direito pátrio, podemos afirmar que a transação tem sua raiz na Constituição Federal, quando o artigo 146, ao estabelecer as funções da Lei Complementar determina em seu inciso III, “b” que:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.”

judicial ou administrativa que tem como o objeto o pagamento de crédito tributário. Através da transação, ou seja, por concessões da Administração Pública visando o interesse público, credor e devedor põem fim a litígio, extinguindo a relação jurídica tributária. (Silva, Volney Zamenhof de Oliveira. Código Tributário Nacional Comentado, Anotado e Atualizado. Campinas, Lex Editora S.A, 3ª edição, 2003, p. 627)

E Hugo de Brito Machado: “Transação é acordo. Diz o Código Civil que é lícito aos interessados prevenirem ou terminarem litígio mediante concessões mútuas (art. 1.025). É da essência da transação a existência de concessões mútuas. Cada interessado cede um pouco do que entende ser o seu direito, para chegarem a um acordo, evitando o litígio, ou pondo fim a este, se já iniciado. (Machado, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário. São Paulo, Editora Malheiros, 23ª Edição, 2003, p. 199).

⁹ Transação como Mecanismo Preparatório para a Extinção da Obrigação Tributária, in ARAUJO. Juliana Furtado Costa, CONRADO. Paulo Cesar (coord.), São Paulo, Thomson Reuters Brasil, RT, 2021, p. 47

Ora, sendo a transação um negócio jurídico que porá fim ao crédito tributário, nascido de uma obrigação tributária, será a lei complementar a responsável por dar as linhas fundamentais deste instituto.

E conforme também visto, tal função é exercida pelo CTN em seu artigo 156, III, quando elenca a transação como uma das espécies extintivas do crédito tributário, insculpidas no artigo 171 trazendo a figura do direito tributário.

Com efeito, reza o artigo 171 do CTN¹⁰ que:

“Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.”

Do artigo constante do Anteprojeto ao disposto no Código vigente verifica-se que o legislador optou por uma linguagem jurídica mais sintética que, em linhas gerais, manteve as diretrizes básicas, deixando ao legislador maior flexibilidade, desde que sempre atrelada ao princípio da legalidade. Percebe-se, contudo, que, embora o Anteprojeto destaque as autoridades competentes, a forma, espécies de transação (total ou parcial) e condições mais restritivas para efetivação (prosseguimento da demanda seja desfavorável, inconveniente ou inútil aos interesses do Fisco), entendemos que a maioria do instituto

¹⁰ Referido artigo teve sua gênese no “Anteprojeto do Código Tributário Nacional” idealizado por Rubens Gomes de Souza no artigo 210, ao disciplinar que: “A lei tributária poderá, por disposição expressa, permitir que seja autorizada a transação total ou parcial quanto ao crédito tributário, no curso de processo administrativo ou judicial”. E em seu parágrafo único que: “A transação será proposta em cada caso, em expediente reservado, pelo representante da Fazenda Pública no processo, à mais alta autoridade administrativa competente para dele conhecer, ou à mais alta autoridade do Ministério Público e será autorizada pela referida autoridade sempre que, a seu juízo, o prosseguimento do processo seja desfavorável, inconveniente ou inútil aos interesses da Fazenda Pública”.

permaneceu com as características intrínsecas do Anteprojeto já que ambas as normas são vinculadas à legalidade e no tocante à sua finalidade passíveis de aplicação visando ao fim e ao cabo o princípio da eficiência da Administração Pública.

De resto, a transação insculpida no CTN abre um maior leque de possibilidades de ajustes na relação Fisco-contribuinte visando o término da demanda com a extinção do crédito tributário, como um instrumento efetivo de viabilidade da solução de inúmeros conflitos tributários que demasiadamente assolam a máquina judiciária, impedindo que os órgãos jurisdicionais se voltem àquelas demandas que realmente demandam uma atenção peculiar.

É justamente esse o espírito do legislador constitucional, que ao impor as limitações ao Poder Impositivo, estabeleceu as formas de coexistente entre particular e Estado, como bem leciona Fátima Fernandes Rodrigues de Souza¹¹:

“O art. 3º, III, da CF estabelece como objetivos do Estado brasileiro constituir uma sociedade livre, justa e solidária. No entanto, nenhum desses objetivos poderá ser alcançado, se a segurança não for garantida, já que a estabilidade, no plano do direito – valor inerente à dignidade da pessoa humana – correspondente a uma sua necessidade básica do homem, de conduzir, planejar, estrutura sua vida de forma autônoma, com um grau mínimo de previsibilidade, de forma a garantir para si mesma uma coexistência pacífica com os demais integrantes da sociedade e com o próprio Estado.

Outrossim, pelo fato de o direito tributário ser pautado pelo alicerce do princípio da legalidade bem como a Administração Pública (art. 150, I e 137, caput da CF) os elementos caracterizadores da transação (vontade das partes, cessão de direitos e busca do fim de um litígio ou demanda pendente) só poderão produzir efeitos caso sigam

¹¹ Apud, MARTINS, Ives Gandra (coord.). *Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica*. São Paulo: CEU e RT, 2005 – Pesquisas Tributárias. Nova Série, 11, p. 492-493

os estritos liames legais, não podendo a Administração Fazendária exercer sua “vontade” para uma transação sem o devido respaldo na lei. Como é cediço, ao particular tudo é permitido menos o que por lei é proibido e ao poder público tudo é proibido menos o que por lei é permitido¹².

Tal princípio visa assegurar que a lei não somente defina todos os aspectos relevantes, mas esgote em todos os sentidos os dados necessários para a identificação da regra matriz do tributo sem que seja necessário à Administração Pública, através de Decretos, redefinir ou esclarecer tal diploma, utilizando-se dos critérios da conveniência e oportunidade, colocando em risco a segurança jurídica do contribuinte¹³.

Sobre o instituto da transação em matéria tributária, tal como redigido no artigo 171 do CTN, assim já se pronunciou o primeiro autor deste opúsculo:

¹² Roque Antonio Carrazza ensina que: “é ponto bem investigado que o fim precípua da Administração é agir debaixo da lei, cumprindo-a e fazendo com que seja bem cumprida, por seus servidores. De fato, o Poder Executivo, para a persecução dos fins públicos, deve procurar na lei (emanada do Poder Legislativo da pessoa política a que pertence) alguma determinação do que deve executar e de como vai executar. Podemos dizer, sem exagero, que a lei é o norte da função administrativa. Qualquer ligeiro desvio da rota legal e o Judiciário pode ser chamado a corrigi-lo.” Curso de Direito Constitucional Tributário, 32ªed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 203.

¹³ Neste sentido, leia-se lição de Luciano Amaro: O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.” (Direito Tributário Brasileiro, 9ª ed., p. 112)

“O artigo 171 abre, indiscutivelmente, perspectiva para que se possa transacionar no campo do direito tributário.

O dispositivo utiliza-se da expressão “mediante concessões mútuas” o que pressupõe uma certa elasticidade na busca de uma solução satisfatória.”¹⁴

E prossegue, mostrando a possibilidade deste meio de solução de controvérsias na seara tributária ser um horizonte visando facilitar as relações entre Fisco e Contribuinte¹⁵, citando Aliomar Baleeiro.

¹⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Transação e Arbitragem no Direito Tributário”. CÂMARA DE COMÉRCIO ARGENTINO BRASILEIRA DE S. PAULO. 25/11/1999. Nota de Roda-Pé No. 6.pp.12-13: “Nada obstante ter posição contrária à transação a que se refere o art. 171, Eduardo Marcial Ferreira Jardim escreve: “O artigo em apreço versa sobre o instituto da transação. Consoante definição inserta no próprio dispositivo, a transação exprime fórmula extintiva da obrigação tributária consubstanciada em término do litígio mediante concessões mútuas. Sob o fulgor da Teoria Geral do Direito, a transação hospeda dois requisitos, quais sejam, a existência de litígio ou controvérsia entre as partes e a presença de ônus ou vantagens recíprocas, em consonância, aliás, com o magistério autorizado de Washington de Barros Monteiro. Álvaro Villaça de Azevedo compartilha desse entendimento ao esclarecer que “é indispensável à transação a existência de uma relação jurídica duvidosa”. Pontes de Miranda, com sua poderosa autoridade, também qualifica a controvérsia e a reciprocidade como elementos essenciais à transação. São suas palavras: “há o caput controversum, sobre o qual se apoia o negócio jurídico, o acordo, e o caput non controversum, sobre o qual se apoia o negócio jurídico e do qual se parte tendo-se como certo porque como tal se houvera”. (Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2, Ed. Saraiva, 1998, p. 402)

¹⁵ Aliomar Baleeiro comenta o artigo 171 da forma que se segue: “O próprio art. 171 conceitua a transação, empregando o vocábulo no sentido jurídico, e não vulgar de negócio qualquer, como, p. ex., a compra e venda, mas como o mesmo conteúdo do art. 1.025 do Cód. Civil, isto é, de ato jurídico específico, no qual um litígio entre os interessados pode ser regulado e extinto mediante ajuste de concessões recíprocas.
Ato jurídico, porque modifica e extingue obrigações preexistentes, e não contrato --apesar de prestigiosas opiniões em contrário-- porque não cria tais obrigações.

Ainda no citado artigo, o primeiro subscritor deste artigo, Ives Gandra da Silva Martins relembra do projeto de Reforma Tributária discutido pela Câmara dos Deputados em 1999, cuja relatoria coube ao então Dep. Mussa Demis, a tentativa de se constitucionalizar o instituto da transação tributária, nos termos seguintes:

“No primeiro relatório do Deputado Mussa Demes para a reforma tributária, fazia ele constar de suas sugestões de alterações o dispositivo seguinte:

“Art. 10 – São acrescentados os seguintes artigos às Disposições Constitucionais Gerais da Constituição Federal:

...

Art. 252 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão, na forma prevista em lei, negociar os créditos tributários inscritos em dívida ativa”.

Embora de indiscutível atualidade, pois tornava princípio constitucional aquele já constante da lei complementar, o dispositivo foi retirado de sua versão final.

Desconheço o nível das pressões que o fizeram abandonar a idéia original, de resto já consagrada desde 1966.

Parece-me equivocada a posição dos que propugnaram por sua supressão, visto que o dispositivo não representava alteração do instituto já admitido e usado no direito brasileiro, embora em nível de legislação complementar.

Pessoalmente, teria mesmo sugestão adicional, qual seja, a de acrescentar ao dispositivo então proposto (art. 252 do projeto original) um parágrafo com a seguinte redação:

A autoridade só pode celebrá-la, com relativo discricionarismo administrativo, na apreciação das condições, conveniências e oportunidades, se a lei lh’o faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados.

Tratando-se de ato, que exige critério elevado e prudência acurada, o CTN determina que a lei designará qual a autoridade competente para celebrar a transação em cada caso” (Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., ed. Forense, 1981, p. 575) apud MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Transação e Arbitragem no Direito Tributário*. CÂMARA DE COMÉRCIO ARGENTINO BRASILEIRA DE S. PAULO. 25/11/1999. Nota de Roda-Pé No. 08, pp.12-13.

“§ único. A lei poderá autorizar para solução rápida de pendências tributárias, que os sujeitos passivo e ativo da relação tributária escolham árbitro capaz de dirimir pendências, com renúncia ao direito de ingressar em juízo.”

Não vejo em que tal princípio poderia ser tido por inconstitucional.

De início, não feriria qualquer cláusula pétrea, no que diz respeito ao direito do contribuinte, pois este pode dispor daqueles direitos que são “disponíveis”.

A objeção maior poderia ocorrer em relação ao poder tributante, sob a alegação de que não poderia dispor livremente do interesse público para obter soluções rápidas nas pendências tributárias.

Creio que, todavia, se a lei permitir que a solução seja adotada, renúncia à discussão judicial se daria nos exatos termos da lei(...).

Aos que entendem que tal flexibilidade da lei não poderia ocorrer, é de se observar que a Constituição oferta a possibilidade de renúncia ao direito de impor ou de cobrar tributos em seu § 6º do artigo 150, cuja dicção, que repito, é a seguinte: “Qualquer subsídio ou isenção, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g”.

(...)

Parece-me nada impedir que a solução proposta possa vir a ser adotada no bojo de uma reforma tributária ou em outra proposta de emenda constitucional a ser apresentada, o que, a meu ver, simplificaria consideravelmente o processo tributário nacional, seja em nível administrativo, seja em nível judicial.”¹⁶

¹⁶ Op. Cit. pp.22-26.

Ao final do estudo, o mesmo Autor destaca:

“Estou convencido de que nas relações entre o Fisco e o Contribuinte, poder-se-ia reduzir a “permanente litigiosidade” em que hoje se encontram, com benefícios evidentes, se adotasse sistema como aquele que proponho neste artigo”¹⁷

A nosso ver, transação pode assim ser conceituada como um procedimento administrativo, previsto em lei, que, implica em mútuas concessões entre os sujeitos da obrigação tributária, de interpretação consensual e definitiva, que resultará na extinção do crédito tributário.

Em 2009, o Poder Executivo encaminhou ao Congresso Nacional projeto de lei buscando regular a transação tributária em âmbito federal. O PL 5.082/2009, que ficou denominado como Lei Geral da Transação Tributária, foi fruto de grandes debates e análises acadêmicas. Interessante notar alguns pontos levantados na Exposição de Motivos do referido projeto que mostram as dificuldades de cobrança da dívida ativa da União, o prejuízo não só para o Poder Judiciário como para a Administração Pública e para a sociedade como um todo caso não se criem soluções alternativas controversas, como destacamos a seguir:

“EM Interministerial nº 00204/2008 – MF

Brasília, 10 de dezembro de 2008.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

1. Submetemos à elevada apreciação de Vossa Excelência a minuta do Anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária, resultado das discussões com vários setores da sociedade, da administração tributária e do Poder Judiciário.

(...)

3. O escopo do anteprojeto é o de constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibi-

¹⁷ Op.Cit. p. 27

litando que as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária.

4. Hoje se estima, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que a fase administrativa do processo tributário tenha, em média, uma duração de 04 anos para ser concluída e a fase judicial, 12 anos. Esse fato, somado à ineficácia da execução fiscal dos créditos tributários, explica, em boa medida, o fato de que menos de 1% do estoque da dívida ativa da União de R\$ 400 bilhões de reais ingressa nos cofres públicos a cada ano por essa via, sendo que o percentual do ingresso não ultrapassa a dois vírgula cinco por cento do estoque (R\$ 9,6 bilhões de reais de arrecadação em 2006), mesmo com as medidas de parcelamento adotadas (REFIS, PAES e PAEX) e com a incorporação dos depósitos judiciais. O estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já alcança a cifra de R\$ 600 bilhões de reais e, uma vez incorporado o que ainda está em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$ 900 bilhões de reais. Esse número representa 1,5 vezes a arrecadação da União de 2006 e, apenas no âmbito da arrecadação federal, cerca de metade do PIB do país.

5. Vale notar, ainda, que a morosidade na resolução dos litígios tributários produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre concorrência. As sociedades empresariais que honram pontualmente suas obrigações fiscais vêem-se, muitas vezes, na contingência de concorrer com outras que protraem no tempo o pagamento de tributos por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias.

6. A concretização das medidas previstas no Anteprojeto em comento aumentará a eficácia do sistema arrecadatório nacional. Com efeito, os conflitos tributários serão resolvidos em menor prazo, no máximo em um ano, o que tornará, para o contribuinte, mais vantajosa a transação do que a aposta em longas discussões judiciais.

7. Assim sendo, a transação traduzir-se-á em uma maior participação do contribuinte na administração tributária, o que implica uma significativa mudança de paradigmas na relação Estado /contribuinte. Para a Fazenda Nacional, a vantagem será a realização imediata de créditos tributários, sem os altos custos do processo judicial, o que, sem dúvida, vem ao encontro do interesse público. Ademais, a adoção desses meios alternativos, a médio prazo, desafogará as instâncias administrativas de julgamento e o Poder Judiciário.

8. Também é certo que a transação tributária importará em maior segurança jurídica para o contribuinte, bem como no aperfeiçoamento e uniformização da interpretação das normas tributárias no âmbito da Administração Fiscal. De fato, o Anteprojeto prevê o julgamento por um órgão técnico especializado, único apto a lidar com a grande complexidade da legislação tributária pátria, garantindo, assim, a resolução eficiente, segura e justa dos litígios tributários. Além disso, terá efeitos significativos para aliviar o Poder Judiciário e as instâncias administrativas de julgamento, diminuir a litigiosidade na aplicação da legislação tributária, permitir a maior eficiência na arrecadação dos tributos e o aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, com a eliminação dos desperdícios públicos decorrentes da sistemática em vigor.”¹⁸

Ainda na Exposição de Motivos do Anteprojeto de Lei é mencionado o instituto da transação e das soluções alternativas de solução de conflitos em outros países foi adotado e como foram positivos seus feitos, como se depreende do excerto assim redigido:

“9. Importante ressaltar que em vários países, como a Alemanha, França, Reino Unido, Itália, Estados Unidos e México adotam o instituto, que tem-se mostrado de grande valia para a efetiva recuperação dos créditos e para a própria

¹⁸ Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichade tramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 03.05. 2021.

realização da justiça fiscal. Na atual conjuntura, a falta de sua regulamentação tem sido sentida pelos operadores do direito tributário no Brasil.”¹⁹

Embora o PL supra citado tenha seguido todos os trâmites legislativos, o mesmo continua à espera de votação, em regime de prioridade pelo Plenário da Câmara dos Deputados desde 2018.

A Transação Tributária voltou a ser apreciada pelo Congresso Nacional quando da edição de Medida Provisória nº 899/2019 (16.01.2019), que passou a ser chamada “MP do Contribuinte Legal”, dando origem, após discussões e modificações no texto original na promulgação da Lei

13.988/2020²⁰, que conferiu parâmetros para a aplicação desta modalidade de extinção do crédito tributário, como sendo um meio

¹⁹ Idem

²⁰ Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

§ 1º A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público.

§ 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

§ 3º A observância do princípio da transparência será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo.

§ 4º Aplica-se o disposto nesta Lei:

I - aos créditos tributários não judicializados sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;

II - à dívida ativa e aos tributos da União, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

alternativo de solução de controvérsias, que se dará de duas formas: preventiva ou repressiva.

Optou o legislador em adotar como critério classificatório de identificação o grau de generalidade da transação, dividindo em seu artigo 2º pela seguinte forma:

“Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:

I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União;

II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e

III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.”

Da leitura acima, destacamos que o legislador atrelou a transação pelos tipos de dívidas existentes, quais sejam, a) dívidas por proposta individual ou por adesão na cobrança da dívida ativa²¹ “b) dívidas por adesão nos casos de contencioso judicial ou administrativo tributário²², c) dívidas por adesão no contencioso administrativo de baixo valor.

Mais adiante, nos artigos 16, 23 e 24 a Lei traz uma subclassificação, para dividir a forma de adesão, pelo impacto econômico que ela gera, classificando-as como dívidas de pequeno valor e dívidas de relevante e disseminada controvérsia.

III - no que couber, à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral Federal, e aos créditos cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União, nos termos de ato do Advogado-Geral da União e sem prejuízo do disposto na Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997 .

²¹ Como sendo aquelas que podem ser despertadas por iniciativa do particular ou da Fazenda Nacional

²² Caracterizadas como aquelas que se darão mediante a publicação de portaria e edital, especificando as condições para sua anuência.

No final de 2019, adveio a Portaria 11.956, disciplinando os requisitos e condições necessárias à realização da transação na cobrança da dívida ativa da União. Referida portaria permite que a cada interesse em composição, o referido órgão abrirá os respectivos editais, com suas normas de procedimento.

Vale destacar que, todos os benefícios que serão veiculados pelas Portarias posteriores editais sempre se darão a critério exclusivo do Fisco, que lançará periodicamente determinados programas de parcelamento, com as regras da transação, créditos que estarão abrangidos, contribuintes que poderão se beneficiar, formas de pagamento, percentual de redução do valor principal, juros e multa, hipóteses de rescisão de outros parcelamentos, dentre outros aspectos.

Após o advento da pandemia da COVID-19, foram editadas as Portarias PGFN ns. 14.402/20, 18.731/20 e 1696/21, que são conhecidas como as Portarias de “Transação da Pandemia”²³

Tanto é assim, que recentemente adveio o Edital 11/21²⁴, no qual se busca estabelecer um novo paradigma entre contribuintes e Fisco, de forma igualitária, com concessões recíprocas, a fim de colocar fim aos litígios que assolam a máquina judiciária, no tocante às contribuições de PLR, que geraram grande discussão e números de ações nos âmbitos administrativo e judicial.

Por fim, imperioso se faz destacar que a adesão do contribuinte a determinada transação tributária não tem o condão de impedir futuro questionamento judicial acerca da legalidade do ato administrativo ou outras discussões, por força do art. 5º XXXV da CF, não se tratando nunca de hipótese de renúncia por eventual acordo entre Fisco e Contribuinte.

²³ Referida portaria prevê a transação por adesão para tributos federais vencidos no período de março a dezembro de 2020 e não pagos, por força dos impactos econômicos decorrentes para toda a sociedade, que se estendeu até junho de 2021.

²⁴ O Edital 11/21 abrange os débitos de pessoas naturais ou jurídicas, oriundos de contribuições previdenciárias destinadas a terceiros, a título de PLR paga a empregados ou a diretores.

Cabe observar que *renunciar a “alegações de direito”* não significa *“renunciar ao direito material”* propriamente dito, e sim, deixar de contestar, de resistir, à pretensão do fisco, submetendo-se à exigência do tributo instituído por lei, presumivelmente legítima, mas que não subsiste quando reconhecida a sua inconstitucionalidade.

Isso porque quando a lei institui Programas Especiais de Parcelamento e condiciona a adesão à desistência das ações que o contribuinte promove para resistir à exigência fiscal, presume-se que o faz para obter, mais celeremente, a arrecadação de quantias que representem verdadeiros tributos, ou seja, créditos tributários escudados em ato legislativo válido²⁵.

A desistência exigida tem, pois, a finalidade de obter, do contribuinte, o compromisso de que não vai celebrar a novação num dia, para voltar a discutir o crédito tributário no outro, uma vez que a extinção prevista no art. 485 do CPC/15 não impede o ajuizamento de nova demanda. Trata-se, assim, de exigência razoável. Cumprindo à autoridade fiscal arrecadar aquilo que a lei lhe outorga como tributo, ao ensejo da celebração de transação/moratória, é legítimo que obtenha do contribuinte compromisso mais consistente que o da mera desistência da ação nos termos do art. 485, VIII do CPC.

Nesse sentido, inclusive, o Eg. Superior Tribunal de Justiça, inclusive, em sede de Recurso Representativo da Controvérsia – Tema

²⁵ Tendo em vista que a obrigação tributária é *ex legis*, ou seja, deriva da ocorrência, em concreto, da situação definida em lei como necessária e suficiente para caracterizar-se a incidência do tributo, não se pode admitir que tal “renúncia às alegações de direito”, exigida nos programas de parcelamento, objetivasse outorgar ao Estado um direito material divorciado daquele que só lhe pode advir da estrita observância do princípio da legalidade. Não pode ter pretendido fazê-lo derivar da vontade do contribuinte, mormente quando viciada pela coação, representada por sanções políticas, impostas para desestimulá-lo de discutir judicialmente a legalidade de exações tributárias; pelo erro a que é levado pela complexidade da legislação tributária e pelas sinalizações da jurisprudência, que corroboravam a presunção de constitucionalidade da lei; e pela impossibilidade de discussão das condições de concessão do parcelamento impostas pela lei.

375, firmou o entendimento de que cabe revisão judicial de confissão da dívida quando esta tem por fundamento a ilegitimidade da norma que instituiu o tributo.

3. A TRANSAÇÃO E SEUS OBJETIVOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Vimos com muito bons olhos a alternativa da transação tributária como meio de atuação pró-ativa da administração pública a ensejar medidas incentivadoras, com medidas que atendem o interesse público de transacionar com o contribuinte, inclusive, a fim de evitar-se o mal maior da perda de arrecadação pela insuficiência de bens para garantir a discussão.

O estímulo fiscal a ser submetido aos severos controles Constitucionais e de lei orçamentária, são os que possam provocar um impacto negativo no orçamento, com possível redução de receitas e não os que não gerem impacto redutor de receitas.²⁶

²⁶ Carlos Maurício Cabral Figueiredo, Cláudio Soares de Oliveira Ferreira, Fernando Raposo Gameiro Torres, Henrique Anselmo Silva Braga e Marcos Antônio Rios da Nóbrega consideram o artigo 14 aplicável apenas aos estímulos onerosos. Escrevem: “Por essa razão é que a renúncia deve ser acompanhada de aumento de receita. Nesse caso, o aumento será advindo da elevação de alíquotas, de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. A lei não menciona uma possível compensação resultante do combate à sonegação, o que para alguns implicaria inconstitucionalidade, posto que determinaria a oneração do contribuinte. Não entendemos dessa forma, até porque a melhoria da arrecadação, de certa forma, já poderá estar contemplada no inciso I. No entanto, a compensação, via aumento de alíquotas ou majoração de tributos, deve ser usada com cautela. Em primeiro lugar, pode ensejar distorções alocativas e iniquidades. Suponhamos que no Piauí sejam dados incentivos para implantação de uma empresa de fibra ótica através do aumento da alíquota do extrativismo de carnaúba. Decerto, haverá distorções que devem ser levadas em conta” (grifamos) (Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal, Ed. Nossa Livraria, Recife, 2001, p. 110).

Entretanto, é preciso indagar se tem o condão de fazer subsumir-se à norma do art. 14 da LRF a mera utilização de institutos próprios de incentivos fiscais, como a anistia e a remissão, contidos no bojo de instituto maior como uma transação que, ao envolver débitos tributários, considera a impossibilidade patrimonial de seu adimplemento.

Entendemos que não. Isto porque, apesar de a renúncia realmente compreender os institutos da anistia, da remissão, do subsídio, da concessão de isenção em caráter não geral etc, não se trata a hipótese de transação de incentivo ou benefício de natureza tributária, pelo contrário, trata-se na verdade de situação de litígio em que não há certeza alguma de que haverá renúncia de receita.

Muito pelo contrário, se estará apenas promovendo, no interesse público, transacionar legitimamente para garantir arrecadação ao invés de inadimplemento ou perda de seu duvidoso direito, em prol do interesse público.

Negativo seria o impacto se a discussão judicial continuasse, com resultado duvidoso futuro e sem entrada qualquer de recursos para os cofres públicos, principalmente em tempos de pandemia, como a que passamos em face da COVID-19. O artigo 14 da LRF, portanto, é de nenhuma aplicação à espécie.

Não se enquadra, portanto, a transação tributária, prevista na Lei 13988/2020, na norma do art. 14 da LRF assim redigido:

“Art. 14 – A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos umas da seguintes condições:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do artigo 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no “caput”, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º. A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º. Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o “caput” deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º. O disposto neste artigo não se aplica:

I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do artigo 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança ²⁷.

Sendo assim, não há que se falar na hipótese de benefício de natureza tributária com renúncia de receita, uma vez que não se sabe quem terá o benefício e a receita pretendida é contestada e poderá nunca entrar, se a discussão continuar.

²⁷ Ricardo Lobo Torres escreve: “A expressão renúncia de receitas, equivalente a gasto tributário (tax expenditure), entrou na linguagem orçamentária americana nas últimas décadas e adquiriu dimensão universal pelos trabalhos de Surrey. Gastos tributários ou renúncias são mecanismos financeiros empregados na vertente da receita pública (isenção fiscal, redução de base de cálculo ou de alíquota de imposto, depreciações para efeito de imposto de renda, etc) que produzem os mesmos resultados econômicos da despesa pública (subvenções, subsídios, restituições de impostos, etc)” (Curso de Direito Financeiro e Tributário, 5ª. ed., Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1998, p. 165).

Em outras palavras, e para concluir, só se renuncia o que se tem certeza de possuir, certeza essa que, na hipótese, inexistente.

4. NÚMEROS SOBRE A DÍVIDA ATIVA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

A transação tributária aparece como uma excelente ferramenta para o gestor administrativo visando diminuir o estoque de dívida pública atualmente existente. Segundo dados publicados pela PGFN em 2019 o volume da dívida perfazia o montante de R\$ 2,4 trilhões

Com um crescimento anual de 14%, faz-se necessário criar inúmeros instrumentos para baixar tais níveis estratosféricos. Com efeito, ao compararmos no mesmo ano de 2019 a dívida pública de R\$ 2,4 trilhões com a receita tributária de R\$ 1,411 trilhões é nítida a constante tendência de alta deste déficit.

Ao analisarmos as principais causas do elevado estoque da dívida podemos elencar, entre outras, a complexidade da legislação e do sistema tributário nacional, que gera uma impossibilidade de o contribuinte acompanhar as constantes mudanças nos inúmeros tributos, acarretando fiscalizações e autuações fiscais em grande volume. Tais autuações conduzem o contribuinte a um procedimento administrativo longo, ineficiente e falho em especial nos quesitos da equanimidade com máculas ao princípio do devido processo legal e da razoável duração do processo, garantias constitucionais fundamentais do contribuinte. Basta lembrar da tão polêmica questão do “voto de qualidade” no CARF ao membro da Fazenda Pública, o que se extinguiu apenas há poucos anos, justamente com o advento da Lei 13.988/20 que trata precipuamente da transação tributária.

Um sistema processual administrativo tributário não contemplando todos os princípios e garantias processuais constitucionais bem como maculando princípios que a própria administração pública deveria seguir necessariamente geram um imenso número de execuções fiscais, “abarrotoando” ainda mais o já “abarrotoado” Poder Judiciário, que não consegue diminuir o número de processos tributários.

Sobre o tema ensina é precisa a lição de Kyoshi Harada:

“Com o ajuizamento das execuções fiscais em massa, sem uso do critério qualitativo do crédito tributário, mas, ao contrário, misturando devedores em lugares incertos e não sabidos, ou devedores insolventes sem bens penhoráveis, tem transformado o Judiciário em órgão de investigação do paradeiro do executado, ou da localização de seus bens penhoráveis, travando a atividade jurisdicional. Isso faz com que cada processo de execução fiscal leve de 12 a 14 anos para findar. Muitos deles permanecem inertes por longos 20 ou mais anos, sem decretação da prescrição intercorrente, apesar da previsão legal. É que a cada dois ou três anos a Fazenda vai protocolando pedido de prazo para diligência que fica somente no imaginário. No Brasil temos a cultura das leis que “pegam” e outras que “não pegam”. Na última categoria estão as leis que são destinadas a combater o ócio dos servidores públicos, tomados por corporativismo sem igual.”²⁸

Não se vê por parte do Fisco uma linha mestra de grande eficiência de gestão do crédito tributário. Em outras palavras, não se vê por parte do poder tributante uma prévia análise que saiba trabalhar com as variantes “**existência de crédito tributário a ser cobrado**”, “**Poder Judiciária altamente moroso**”, “**créditos com maior facilidade de cobrança/retorno**” de forma satisfatória.

Neste cenário, a transação configura-se como excelente instituto jurídico para auxiliar o gestor administrativo na busca de reversão do atual quadro, beneficiando Fisco e contribuintes dentro dos parâmetros constitucionais e legais, trazendo assim mais segurança jurídica e eficiência na Administração Pública.

Prova disto é que a própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tem contribuído para a efetivação do instituto, desde a elaboração

²⁸ *Uma proposta para diminuir o estoque da dívida ativa e reaquecer a economia.* Disponível em <https://haradaadvogados.com.br/3174-2/#:~:text=Com%20o%20ajuizamento%20das%20execu%C3%A7%C3%B5es,paradeiro%20do%20executado%2C%20ou%20da.Último%20acesso:26.05.2021>

de parecer no processo de elaboração da Medida Provisória 899/19 (MP do Contribuinte Legal), assim como participação em audiências públicas durante o processo legislativo que culminou com a conversão da MP na Lei no. 13.988/20 e normativas de regulamentação e aplicação da transação, conforme se constata de seu relatório de atividades, *verbis*:

“Atuação na Medida Provisória nº 899/19 (Transação Tributária): Participação em audiências públicas promovidas pelo Congresso Nacional e seminários para tratar da transação tributária na cobrança da dívida ativa. Estima-se que a regulamentação desta importante modalidade de autocomposição de litígios resulte na arrecadação de R\$ 13,7 bilhões até 2021.”²⁹
(...)

“Coordenação de Consultoria Judicial - COJUD

A COJUD atua nas atividades de assessoramento, consultoria interna e externa. Entre os principais normativos analisados pela Coordenação, destacam-se a **Medida Provisória nº 881/2019**, posteriormente convertida na Lei nº 13.874/2019 (Lei da Liberdade Econômica), que consolida no plano legislativo a política de redução de litigiosidade implantada na PGFN desde a Portaria PGFN nº 502/2016, e a **Medida Provisória nº 899/2019**, que consagrou a Transação Tributária, inclusive no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.”³⁰

5. A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E OS SEUS LIMITES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Em se tratando da matéria tributária, o exame da realidade que cerca as relações fisco/contribuinte, deixa evidente que, embora

²⁹ “PGFN em números – Dados 2019”, Edição de 2020. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Último acesso: 25.05.2021.

³⁰ Op. Cit.

tenhamos uma Constituição semelhante às mais adiantadas do mundo, em termos de respeito e proteção aos direitos e garantias individuais, ela não foi capaz de forjar, no Poder Público, um comportamento compatível com o moderno perfil do Estado Democrático de Direito, cujo fim é justamente dar proteção a esses direitos e garantias.

Na busca de arrecadar cada vez mais o erário público com os recursos necessários ao atendimento das demandas, cada vez mais complexas, da sociedade atual, o Estado reiteradamente sucumbe à tentação mais tacanha. Ao invés de utilizar bem o aparato tecnológico que hoje tem a sua disposição para o aperfeiçoamento dos instrumentos de cobrança do crédito tributário, utiliza-o como instrumento de força, para desconsiderar os direitos e garantias que caracterizam o Estado de Direito.

Nesse sentido, um dos autores do presente artigo, Rogério Vidal Gandra da Silva Martins³¹, assim se manifestou:

“Assim é que, ao elabora uma política tributária, deve o agente impositivo analisar e inter-relacionar os fatores jurídicos, econômicos, sociais, administrativos e político que envolvem o tributo, sob pena de se praticar política reducionistas e dissociadas da realidade nacional, sendo estas, na maioria das vezes, prejudiciais ao desenvolvimento pátrio.

...

A política tributária deve sempre ser focada em dois parâmetros:

Qual será a sua finalidade; e

Qual o modo mais adequado de se atingir tal finalidade.

Em síntese, o agente público analisará o por que, o para que, e o como do fenômeno impositivo.

Mas, para chegar a estas respostas, deverá colher elementos jurídicos, sociais, políticos, econômicos e administrativos,

³¹ MARTINS. Rogério Vidal Gandra da Silva. A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro, in MARTINS. Ives Gandra da Silva. (coord), São Paulo, IOB/Thompson, 2002, p. 39-40

analisando – os como um todo inter-relacionado e, só após esta análise, da qual surgirão inúmeras questões que deverão ser respondidas pelo administrador, é que ele deverá partir para a resposta definitiva da finalidade da tributação e o meio para alcançar o fim.

Pode ocorrer que no processo desta análise chegue-se à conclusão que a imposição fiscal não é necessária, ou que a finalidade a ser alcançada pela tributação pode ser atingida por outro meio mais eficaz, que não necessariamente a imposição, ou, ainda, que a tributação atenderia a uma finalidade, mas prejudicaria muitas outras mais importantes.

Em suma, política tributária se faz inter-relacionando matérias correlatas ao fenômeno fiscal e não apenas analisando o fenômeno da imposição na esfera arrecadatória pura e simplesmente.”

Isto porque, em ambas as hipóteses o que se busca é a simplicidade e menor onerosidade, tanto para a administração quanto para o contribuinte, atendendo-se, dessa forma, o interesse público. Também em ambos os casos o administrador tributário deve submeter-se ao princípio da conveniência, segundo o qual os custos de ambos os lados da relação jurídico-tributária devem ser reduzidos, objetivando a eficiência, bem como atender aos princípios da legalidade, publicidade, moralidade, eficiência e impessoalidade estabelecidos no *caput* do artigo 37 de nossa Lei Maior, sob pena de responsabilização objetiva pelo descumprimento destes preceitos (art. 37, § 6º da CF).

Para se transacionar, portanto, vale ressaltar dentre os princípios e requisitos aduzidos, a necessidade do litígio.

Diante desse cenário, não basta apenas considerar, na reforma da legislação, o objetivo da celeridade. No âmbito do direito público, em que a natureza do vínculo que se estabelece entre o Estado e o particular são de subordinação, a prestação jurisdicional, na execução da dívida ativa, deve, antes de tudo, atentar para o princípio da segurança jurídica, a fim de que o cidadão não tenha seu patrimônio agredido sem oportunidade de demonstrar que o crédito tributário é indevido.

E é justamente neste sentido que a transação tributária busca adequar-se, em sua essência, ao regramento de nosso ordenamento jurídico, como forma de aceitação de um instituto de resoluções alternativas de controvérsias. Assim, ao instituir as exações tributárias, o Estado deve respeitar todos os ditames constitucionais que informam a tributação, especialmente os princípios que resguardam os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Nesse sentido, cumpre destacar as lições da dissertação de mestrado de Marcelo José Luz de Macedo³²:

“(...) a Administração Tributária não mais se sustenta somente na atividade desempenhada pelos agentes administrativos, nem tampouco única e exclusivamente nas informações prestadas unilateralmente pelos administrados. Com efeito, deve haver uma relação intrínseca de cooperação entre Fisco e particular, fundada sobretudo no diálogo entre os direitos fundamentais e os deveres dos contribuintes”.

A figura da transação nos moldes estabelecidos pelo Código Civil não encontra amparo legal para aplicação no direito tributário. Caso aplicada, estaria eivada de inúmeros vícios, dentre os quais a ofensa aos princípios da legalidade (CF. art. 150, I e art. 137, *caput*), da Lei Complementar como estabelecadora de normas gerais concernentes à obrigação e ao crédito tributário (CF. art. 146, II, “b”), bem como todos os mandamentos decorrentes das diretrizes constitucionais.

Isto porque, na transação civil o elemento volitivo de cessão de direitos visando a solução de um litígio parte do princípio da liberdade das partes, que podem dispor da parcela de seus direitos que assim o quiserem para que a transação obtenha êxito e se caracterize.

Já, no âmbito de uma relação de direito público e, especificamente no direito tributário, estamos diante de um sujeito ativo e passivo de uma relação que tem como objeto o crédito tributário. Neste

³² Sobreposição de obrigações acessórias: uma análise sob a ótica dos direitos fundamentais. São Paulo: PUC/SP, 2016, p. 106.

ponto vale frisar duas características inerentes a este liame obrigacional. A primeira diz respeito ao sujeito ativo da relação, que necessariamente é um ente da Administração Pública e, portanto, possui seus atos vinculados estritamente ao que a lei o permite fazer. O que nos permite dizer que sua esfera de atuação volitiva é reflexo não de um “querer”, mas de um “dever”, “poder” ou “decidir” adstrito ao que a lei permitir, não estando legitimado a atos fora dos determinados pela norma jurídica³³.

Nesse sentido, Carlos Augusto Daniel e Diego Diniz Ribeiro ensinam que:

“a supremacia do interesse público possui fundamento axiológico em duas teorias morais distintas, ainda que detentoras de traços comuns – o organicismo e o utilitarismo. O organicismo se baseia na idéia que o individuo é parte de um todo social – orgânico – e que o bem de cada um somente pode ser alcançado por intermédio de um bem comum, de modo que os interesses do grupo social gozariam de supremacia sobre os interesses de suas partes, por estarem diretamente relacionados à finalidade do Estado de promoção deste bem comum. Por outro lado, o utilitarismo sustenta que o melhor curso de escolhas sociopolíticas é aquele que promova, em maior escala, os interesses dos membros da sociedade – o interesse público passa a ser uma fórmula de maximização racional do bem-estar do maior número de pessoas.” (Meios alternativos de composição de conflitos e sua incidência no âmbito de persecução do crédito tributário. In ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. CONRADO, Paulo Cesar (coord.) Inovações na cobrança do crédito tributário. São Paulo: Thomsoun Reuters Brasil, 2019, p. 169)

³³ Nesse sentido, HELY LOPES MEIRELES: “*Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza*” (Direito Administrativo Brasileiro. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005)

Este dever de vinculação à lei restringe qualquer ato do sujeito ativo da relação jurídica tributária na transação. Corolário desta afirmação está expresso no próprio artigo 171 do Código Tributário Nacional que ao estabelecer a possibilidade de transação, amolda todas as características desta espécie extintiva do crédito tributário à lei (criação, condições, modo, autoridade para autorizar a efetivação, etc.).

Tal dispositivo, que não tem limitações senão de natureza legislativa —a transação só é possível, se a lei assim o determinar— permite que, no interesse da Administração Pública e para encerramento de processo administrativo tributário com o recebimento de tributo devido e não pago, que o ente público, detentor da competência impositiva específica, acorde com o devedor forma de pagamento em serviços, obras ou bens para regularização de seu débito

Não por acaso que o art. 142 do CTN, ao dispor sobre o lançamento que consubstanciará o crédito tributário, determina que a constituição deste está totalmente vinculada aos ditames legais e somente com fundamento na norma jurídica pode o mesmo ser efetivado e legitimado.

Podemos afirmar, ainda que, sendo a transação de instituto mais abrangente, por permitir concessões mútuas, pode a lei autorizativa inclusive admitir a compensação de qualquer crédito do contribuinte de natureza tributária ou não no bojo de um acordo maior transacionado.

A segunda característica essencial que merece detida análise na relação jurídica transacional tributária reside no grau de “cessão de parcela do direito” a que a Administração Pública pode abrir mão para findar ou evitar um litígio com o contribuinte³⁴ visto que a atividade estatal no campo fiscal é atrelada ao princípio da legalidade e a margem de flexibilidade é extremamente restrita³⁵.

³⁴ Nesta esteira, o saudoso Ricardo Lobo Torres bem ensinava que: “renúncia ao litígio fiscal sem a correspondente concessão é mera desistência, e, não, transação” (2008, p. 298).

³⁵ Nesse sentido, já se manifestou o STF, nos autos da ADI 2405: “Com essas premissas, da mesma forma como delineado no julgamento cautelar da presente ação, entendo que a Constituição Federal não reservou à lei

Vale dizer, quando se fala em transação na relação tributária está se tratando diretamente com o crédito tributário bem como com o agente público que no exercício de suas atividades, deve seguir os parâmetros estabelecidos pelo caput do artigo 37 da CF, estando a “vontade” do gestor público vinculada pelo vetor da discricionariedade, estando o arbítrio totalmente fora de qualquer de seus atos.

Para o Prof. Ricardo Lobo Torres³⁶ “o que distingue uma autêntica política tributária de uma singela política de arrecadação, pelo prisma da eficiência, é a adesão por parte da legislação, da jurisprudência e da administração, à pluralidade dos princípios de legitimação do ordenamento jurídico.”

A discricionariedade do gestor público no campo da transação tributária deve seguir rígidos critérios estabelecidos em lei, pautados nos princípios da proporcionalidade, da correta e justa adequação dos meios utilizados aos fins colimados à luz da razoabilidade, ausência de preceitos e regras subjetivos, enfim, entendemos que a transação no direito tributário não suprime a discricionariedade do gestor público contanto que os parâmetros desta sejam extremamente rígidos, técnicos, objetivos e coadunados com os princípios gerais da Administração Pública bem como com os princípios gerais do Direito Tributário e acima de tudo dos Princípios Constitucionais.

Em nossa concepção, a praticabilidade é um princípio jurídico que constitui limitações objetivas e, portanto, realiza indiretamente, o valor da justiça, uma vez que está presente no exercício de todas

complementar o tratamento das modalidades de extinção e suspensão dos créditos tributários, à exceção da prescrição e decadência, previstos no art. 146, III, b, da CF. Como bem lembrado pelo Min. MOREIRA ALVES, entendendo também aplicável ao presente caso a teoria dos poderes implícitos, segundo a qual “quem pode o mais, pode o menos”. Dessa forma, se o Estado pode até remir um valor que teria direito, com maior razão pode estabelecer a forma de recebimento do crédito tributário devido pelo contribuinte.

³⁶ TORRES. Ricardo Lobo. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. Pesquisas Tributárias nova série 12. coord. MARTINS. Ives Gandra da Silva. São Paulo, RT, p.73

as funções estatais (leis e atos administrativos) para ser executado em massa. Possui elevado grau de generalidade e abstração, pois irradia seus efeitos sobre múltiplas normas e contempla a viabilização do atingimento do interesse público objetivado nos atos estatais, no campo tributário. Tem por finalidade garantir a própria validade e eficácia da lei, por meio de presunções, tetos e somatórios na legislação³⁷.

Não há que se falar em eficiência se não temos uma política tributária técnica, que busque a justiça fiscal, voltada ao crescimento econômico e a otimização da arrecadação, permitindo a coordenação fiscal, a fim de se alcançar a praticabilidade fiscal, que envolve transparência, simplificação e eficiência.

A garantia da transparência da Administração Pública origina-se nas garantias de liberdade de acesso às informações e de publicidade de seus atos aos cidadãos, com fundamento no art. 5º, IV, XIV, XXXIII, XXXIV, “b” e LX da CF e também no art. 37, §§1º e 3º da CF, servindo como base do Estado Democrático de Direito³⁸

Por simplificação podemos entender a facilitação do sistema tributário brasileiro, seja no tocante às inúmeras regras e quantidade de tributos e obrigações, caminhando, assim, para a implementação de

³⁷ Nas palavras de Heleno Taveira Torres: “O princípio jurídico e técnico da praticabilidade da tributação impõe um verdadeiro dever ao Legislador de busca dos caminhos de maior economia, eficiência e celeridade para viabilizar a imposição tributária, o que poderá ser alcançado com intensificação da participação dos administrados na gestão tributária e possibilidade de solução extrajudicial de conflitos entre a Administração e Contribuintes.” (Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 299-300).

³⁸ Nesse sentido, sugerimos a leitura de Joseph E. Stiglitz. *On liberty, the right to know, and public discourse: the role of transparency in public life*. Oxford: Oxford Amnesty Lecture, jan. 1999. Disponível <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.594.93&rep=rep1&type=pdf> Acesso em 25 março 2021.

medidas simplificadoras que vem sendo adotadas em diversos países, a fim de facilitar a arrecadação tributária.

Já, o princípio da eficiência pode ser definido como a obrigação da Administração Pública de utilizar os recursos públicos do Estado com a maior pertinência e adequação possível em prol da sociedade, devendo ser examinado sob 03 aspectos: a) capacidade dispenditiva do Estado, que deve estar vinculada à correta utilização dos tributos arrecadados para o bem da comunidade; b) justiça da tributação e geração de desenvolvimento econômico e social, pela exata detecção dos limites da capacidade contributiva e das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; c) justo combate à sonegação. Deve ser obedecido por todos os Poderes da Federação, inclusive pelo MP³⁹.

Roque Antonio Carrazza ensina que:

O princípio da eficiência exige a adoção de uma política tributária capaz de promover a justiça fiscal, ou seja, de fazer com que (i) os tributos atendam ao primado da capacidade contributiva, não assumam feições confiscatórias, atinjam os contribuintes de modo isonômico e respeitem os direitos e garantias individuais, e (ii) as obrigações acessórias, caminhando na mesma direção, se restrinjam ao mínimo indispensável para que a tributação se desenvolva de modo adequado, sem, no entanto, pôr em risco as fontes produtivas da nação, que, como se sabe, geram empregos e bem estar social.” (**Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. São Paulo: Noeses, 2010, p.225)

Ao elaborar política tributária deve o agente analisar todos os fatores jurídicos (econômicos, sociais, administrativos e políticos) que envolvam o tributo, devendo focar em dois parâmetros: a) qual será a sua finalidade; b) qual o modo mais adequado para se atingir

³⁹ Neste sentido, um dos autores deste artigo, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS escreveu artigo em livro de sua coordenação intitulado de EFICIENCIA EM MATERIA TRIBUTARIA.

tal finalidade. Traz, ainda, a distinção, pelo prisma da eficiência, de uma política de arrecadação com a política tributária é que a primeira gera pouco desenvolvimento econômico e social, além de injustiça tributária e, a segunda, propicia o crescimento econômico e social e a justiça fiscal.

A Tributação ganha níveis elevados para compensar a receita não arrecadada dos sonegadores, com o que aqueles que pagam têm a certeza de estar pagando mais do que deveriam para cobrir a parte dos que não pagam⁴⁰.

O prof. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho⁴¹ assim ensina:

“Numa verdadeira política de tributação, devem os entes da Federação vivenciar, cada vez mais, a Justiça Fiscal, com a observância, cada vez maior, dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e do não confisco, esforçando-se para que as leis de tributação favoreçam ao crescimento tanto econômico quanto social do País.”

Podemos concluir, portanto, que o instituto da transação traz inequívocos benefícios à administração pública, sobre não inviabilizar o pagador de tributos, sendo o principal deles a imediatez na recuperação de recursos, o que, de outra forma, seria de difícil obtenção, em razão do exercício do direito de defesa pelo contribuinte, na esfera administrativa e judicial.

Considerando que a eficácia da norma, também pode ser usada como critério de controle material, a fim de legitimar a utilização da norma indutora, pois a norma⁴² deve produzir seus efeitos sociais e

⁴⁰ Nesse sentido, um dos autores do presente artigo, IVES GANDRA MARTINS assim escreveu ao longo de toda a sua obra “Uma Teoria do Tributo, São Paulo: Quartier Latin, 2006.

⁴¹ Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. Pesquisas Tributárias nova série 12. coord. MARTINS. Ives Gandra da Silva. São Paulo, RT, p.303-304

⁴² Ives Gandra da Silva Martins, um dos patronos do presente artigo ensina que: “A Ciência Jurídica, não diferentemente das demais ciências, tem como finalidade a apreensão das leis naturais de convivência social, para otimizá-

econômicos, a fim de se alcançar o seu meio, podemos concluir que a transação tributária veio para figurar como um desses instrumentos.

Portanto, a transação tributária deve considerar os pros e contras aos direitos fundamentais envolvidos, a fim de se manter uma busca pelo equilíbrio entre os benefícios concedidos aos contribuintes e o princípio da indisponibilidade do interesse público, sempre considerando como parâmetros de fundamentação os princípios da legalidade, isonomia, proporcionalidade e justiça fiscal.

6. CONCLUSÃO

O Instituto, portanto, num país em que ainda não superou o mal maior da aplicação pouco eficaz da receita, com uma carga tributária excessiva para a qualidade do serviço público prestado, faz-se necessário para que empreendimentos capazes de gerar o desenvolvimento do país não sejam inviabilizados por uma política inadequada.

Encerramos lembrando o alerta de Roberto Campos, no prefácio do livro do primeiro subscritor deste artigo (*Desenvolvimento Econômico e Segurança Nacional – Teoria do Limite Crítico*), de que “a melhor forma de se evitar a fatalidade é conhecer os fatos”⁴³.

las a favor da sociedade, que por suas leis será conduzida.” (in *Teoria da Imposição Tributária*, 2ª ed., São Paulo: LTR, p. 403)

⁴³ O livro de Ives Gandra Martins é uma contribuição útil aos debates destes problemas, que devem ser discutidos com coragem para enfrentar tabus, objetividade para evitar preconceitos e serenidade para interpretar os fatos. Pois que a boa regra do planejamento é sempre “aceitar os fatos, para resistir à fatalidade” (Roberto de Oliveira Campos, São Paulo: Ed. Bushastky – junho de 1971).

CONSIDERAÇÕES SOBRE NULIDADE DE INTIMAÇÕES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

*Alexandre Coutinho da Silveira*¹

*Gabriela de Souza Mendes*²

*Luísa Mendes Francês*³

RESUMO

O objetivo deste artigo é refletir, a partir de três casos concretos, sobre a efetivação dos princípios da ampla defesa e do contraditório no âmbito do processo administrativo fiscal. Especificamente, quer-se investigar parâmetros para a aceitação de formas meramente fictas de intimação na relação exacional. Diante da vocação advocatícia desta Revista, busca-se partir de situações práticas para tentar ampliar a avaliação para lições mais gerais. Essa investigação acaba trazendo ao debate questões relevantes como a possibilidade ou não de a Lei relegar as intimações reais a segundo plano, privilegiando as intimações fictas; a interpretação das normas que regem as intimações administrativas e permitem intimações fictas quando existem elementos de concretude indicando que o administrado

¹ Doutor pela Universidade de São Paulo. Mestre pela Universidade de São Paulo. Professor de Direito Tributário e Financeiro da Universidade Federal do Pará – UFPA.

² Advogada. Pós-graduada em Direito Processual Civil pela Universidade Pitágoras Unopar Anhanguera – UNOPAR. Pós-graduada em Direito Tributário pelo Centro Universitário do Estado do Pará – CESUPA.

³ Advogada. Pós-graduada em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC/MG.

não recebeu a intimação; as consequências do descumprimento do dever de informar mudança de endereço; a possibilidade de cadastramento de ofício no DEC ou assemelhado; dentre outras.

INTRODUÇÃO

Pretendemos nestas breves linhas propor reflexões sobre o Processo Administrativo Fiscal e seus princípios informadores, comparando com o processo judicial. Mais especificamente, quer-se direcionar a atenção para a validade das intimações havidas no Processo Administrativo Fiscal.

Nada obstante essa aspiração, tentaremos subverter a ordem tradicional da reflexão – da teoria à prática, do abstrato ao concreto. Em homenagem à proposta desta Revista (afinal, formada por e para advogados, atuantes nos diversos âmbitos do Direito Tributário), foram escolhidas três diferentes hipóteses concretas de debate para conduzir a observação.

Em comum: todas tratam de possíveis nulidades no Processo Administrativo Fiscal e são recorrentes na prática advocatícia.

São, contudo, situações diversas entre si, buscando abarcar realidades diferentes; são distintas em nível federativo (um caso federal; um caso estadual; um caso municipal); evocam, no mais, axiomas díspares em sua resolução.

Após esta breve introdução, apresentaremos os três casos e seus debates constitutivos em três diferentes tópicos. Após, tentaremos obter lições comuns. Ao final, serão apresentadas considerações finais.

1. PRIMEIRO CASO: INTIMAÇÃO POSSÍVEL APESAR DA FRUSTRAÇÃO DO ENDEREÇO DE CADASTRO. VALIDADE DA INTIMAÇÃO POR EDITAL

O primeiro caso concreto a ser debatido tramitou na esfera federal. A Receita Federal do Brasil lavrou Auto de Infração contra pessoa jurídica que, diante da proximidade do esgotamento de seu

objeto social, já não funcionava de maneira constante. Os AFRFBs, na tentativa de intimar a empresa do Termo de Início, estiveram presencialmente na sede e, uma vez que o imóvel foi encontrado fechado, lavraram Termo de Constatação afirmando essa circunstância. Assim, a intimação do Termo de Início se deu por Edital. Silente a empresa, foi lavrado o AINF e a intimação deste, também, se deu automaticamente pela via editalícia. Mas uma questão controvertida se destaca: a RFB conduzia, naquele mesmo momento, outro Processo Administrativo Fiscal, onde o sócio-administrador havia sido intimado e comparecido, mantendo endereço válido; havia advogado constituído naquele outro PAF, com endereço válido.

Afastando os elementos específicos daquela situação, a questão que nos pareceu relevante é: havendo prova de que a Administração Tributária tem conhecimento de outros endereços aptos a concretizar a intimação (especialmente do representante legal), é juridicamente válido que os ignore, passando a se valer apenas do endereço de cadastro da empresa – e passando à via editalícia caso reste frustrada a intimação no endereço de cadastro?

Nos parece que não.

O Dec. 70.235/72 estabelece no art. 23 que a intimação ocorrerá ordinariamente (1) pela forma pessoal, (2) pela via postal ou (3) por meio eletrônico, com prova de recebimento. Não há preferência entre estas formas (§3º). Contudo, o §1º estabelece (redação desde 2009) que é válida a forma editalícia “*quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta*”.

O CARF tem entendido que basta a frustração de um dos meios referidos no *caput*, qualquer deles, para imediatamente autorizar o uso do Edital de intimação⁴; que a frustração da intimação no endereço de cadastro é resultado de desídia do contribuinte, que dela não pode

⁴ Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Exercício: 2006

CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE. TENTATIVA IMPROFÍCUA POR VIA POSTAL. INTIMAÇÃO POR EDITAL. VALIDADE.

se beneficiar⁵; que não é de se exigir a exaustão dos meios ordinários de intimação⁶⁻⁷.

Com base no art. art. 23, § 1º, do Decreto nº 70.235/1972, uma única tentativa frustrada de intimação pessoal ou por via postal autoriza a intimação por edital.

(Acórdão n. 9202-007.254 no processo 13768.000663/2008-60. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA. Julgado em 26/09/2018. Publicado em 22/10/2018.)

⁵ ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/11/2001 a 22/04/2002

CIÊNCIA DO CONTRIBUINTE. VIA POSTAL. AUSÊNCIA DE ATUALIZAÇÃO DO DOMICÍLIO FISCAL. VALIDADE DA NOTIFICAÇÃO POR EDITAL.

O processo administrativo fiscal possibilita que a intimação seja feita, tanto pessoalmente, quanto pela via postal, inexistindo qualquer preferência entre os meios de ciência. Assim, não é inquinada de nulidade a intimação por edital, quando resultarem improficuos os meios de intimação pessoal e/ou via postal. É repensabilidade do contribuinte manter seu endereço atualizado na base da Receita Federal, de sua desídia não pode advir vantagem para si. (...)

(3302-009.296 | 10831.007183/2005-88. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. Não informado. Julgado em 22/09/2020. Publicado em 06/11/2020.)

⁶ ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006, 2007

EDITAL. EXAURIMENTO DAS HIPÓTESES DE NOTIFICAÇÃO. DESNECESSIDADE. RECURSO VOLUNTÁRIO INTEMPESTIVO.

A norma legal que regula as intimações no processo administrativo fiscal não exige o exaurimento das possibilidades de intimação listadas nos incisos I a III do artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 para que se lance mão da via editalícia.

No caso, configurou-se a tentativa improficua de intimação pela via postal da decisão de primeira instância. Legítima, portanto, a intimação por edital. (...)

(Acórdão n. 1401-003.604 no processo 10935.007033/2009-30. Órgão: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Rel. Carlos André Soares Nogueira. Julgado em 17/07/2019. Publicado em 19/08/2019.)

⁷ **Súmula CARF nº 173 (Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021):** A intimação por edital realizada a partir da vigência da Lei nº 11.196, de 2005, é válida quando houver demonstração de que foi improficua a intimação por qualquer um dos meios ordinários

Porém o tema não pode passar sem algumas considerações necessárias. Primeiro no plano constitucional, onde resta assegurado, inclusive ao processo administrativo, o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (CF, art. 5º, LV). O mesmo Dec. 70.235/72, por sua vez, afirma que são nulos os despachos e decisões que envolvam preterição do direito de defesa (art. 59). E é sabido que, voltando seus olhos exclusivamente ao processo judicial, o STJ afirma que a validade do uso do Edital de citação está atrelado à prova da exaustão/frustração de outros meios⁸.

Não se há de admitir, portanto, que este tema (validade da intimação) é de mero cunho procedimental. Reconheçamos nele seu caráter material e fundamental, porque envolvido com o próprio direito de defesa – afinal, exige-se ciência clara e comprovada para garantir que ao interessado foi ofertado o contraditório em sua plenitude.

(pessoal, postal ou eletrônico) ou quando, após a vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal. Acórdãos Precedentes: 9101-003.049, 9202-007.271, 1201-004.597, 1301-001.583, 1401-004.683, 1402-001.411, 2102-002.849, 2201-007.470, 2202-005.871, 2401-007.678, 2402-006.154, 2802-002.228, 3102-00.685, 3301-001.062, 3302-005.469, 3402-007.061, 1402-002.466, 3402-003.871, 1402-002.269, 2202-003.586, 1401-001.981 e 1302-000.713.

⁸ PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. CITAÇÃO. POR EDITAL. IMPOSSIBILIDADE. NÃO ESGOTAMENTO DE OUTROS MEIOS DE CITAÇÃO. RESP 1.103.050/BA. ART. 543-C DO CPC. 1. Ambas as turmas da Seção de Direito Público preconizam que a citação por edital, na execução fiscal, exige a prévia frustração das tentativas de comunicação por correio e oficial de justiça, conforme pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, consolidada no julgamento do REsp 1.103.050/BA, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe 6.4.09, na forma do art. 543-C do CPC. Precedentes: AgRg no REsp 1307558/RJ, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 22/05/2013; AgRg nos EDcl no REsp 1330064/AM, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19/12/2012. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp n. 705.463/RS, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 20/8/2015, DJe de 1/9/2015.)

A modalidade editalícia, diferente das demais, tem natureza ficta, não fornecendo segurança do oferecimento do contraditório (valor tão relevante e tão protegido pelo ordenamento), de forma que sua utilização só pode ser excepcional e subsidiária, cabível apenas quando não houver qualquer outro meio capaz de levar a demanda ao conhecimento efetivo do interessado.

O chamamento para apresentação de defesa é “*pressuposto de eficácia de formação do processo em relação ao réu, bem como requisito de validade dos atos processuais que lhe seguirem*”, de forma que fazê-lo pelo edital, que é forma de mera presunção, “*só cabe em hipóteses excepcionais, expressamente enumeradas no art. 231 do CPC e, ainda assim, após criteriosa análise, pelo julgador, dos fatos que levam à convicção do desconhecimento do paradeiro dos réus e da impossibilidade de serem encontrados por outras diligências*” (REsp 1280855/SP, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 06/03/2012, DJe 09/10/2012). O uso do Edital “*é medida excepcional, razão pela qual só é admitida após esgotados todos os meios reais de localização da parte demandada*” (AgInt no AREsp n. 1.789.536/DF, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 22/3/2021, DJe de 25/3/2021).

O CPC/2015, ao tratar da citação por edital, estipula (art. 256, §3º) que “*o réu será considerado em local ignorado ou incerto se infrutíferas as tentativas de sua localização, inclusive mediante requisição pelo juízo de informações sobre seu endereço nos cadastros de órgãos públicos ou de concessionárias de serviços públicos*”. Desta forma, aumentou ainda um pouco mais a exigência – não basta que os meios ordinários tenham falhado; é preciso que o Juízo também tenha buscado a informação sobre o endereço correto em todos os meios disponíveis.

Por isso mesmo andou bem no STF o Min. Fachin quando colocou: “*Difícilmente, lê-se jornais de grande circulação ou o Diário Oficial para se certificar da constância de nome em citação editalícia. Por isso mesmo que se diz ser a citação por edital uma ficção jurídica, que, dessa maneira, não pode implicar sanção processual*”⁹.

⁹ Trecho do voto proferido em: RE 600851, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 07/12/2020, PROCESSO ELETRÔNICO

Tudo indicando no mesmo sentido: é imperativo que seja privilegiada a ampla defesa. E por ampla defesa, por evidente, exige-se a oferta *real*, e não meramente *ficta* (ou presuntiva) dos meios de impugnação.

E isso conduz a outra conclusão necessária: a de que devem ser explorados os meios de intimação *real* existentes e possíveis antes de se aceitar a forma editalícia.

Sendo assim, a pergunta feita mais acima parece responder a si própria: se há outros meios disponíveis, parece logicamente natural e juridicamente necessário que esses outros meios sejam explorados; que não se permita à Administração que se valha de fórmulas meramente formais para ultrapassar o conteúdo material buscado – a efetiva intimação para o exercício da ampla defesa e do contraditório.

E essa resposta não necessariamente se exaure em colocação binária. Sim, a Administração Tributária tem o dever de explorar as possíveis formas de intimação antes de passar à intimação por edital. Sim, a Administração Tributária tem o dever, nessa mesma toada, de buscar a intimação do representante legal da empresa caso a intimação do endereço de cadastro restar frustrada. Mas há mais. A intimação *ficta* será tão mais reprovável (e nula) quanto mais claro estiver que o órgão fiscal possui interlocução com o representante legal, que está presente e atuante e mantém seus endereços e contatos ativos e atualizados (como no caso concreto relatado acima).

Parece ser essa a jurisprudência que vem sendo construída em alguns Tribunais Regionais, como muita razão.

Por exemplo, quando o TRF3 coloca que “*na impossibilidade da intimação se dar por meio postal ou por telegrama, a Autoridade Administrativa deveria ter providenciado a sua realização por outro meio que assegurasse a certeza da ciência do interessado*”¹⁰; ou quando coloca que “*mostra-se*

REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-033 DIVULG 22-02-2021
PUBLIC 23-02-2021.

¹⁰ ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL / SP | 0002458-35.2009.4.03.6117. Órgão: Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Rel. Desembargador Federal MARLI MARQUES FERREIRA. Julgado em 23/09/2021. Publicado em 28/09/2021.

eivado de ilegalidade e ilegitimidade o ato administrativo impugnado - Auto de Infração -, diante da irregular intimação editalícia do contribuinte, vez que não procedida a anterior e regular intimação do autor (sócio gerente) no seu novo domicílio (conhecido do Fisco), impossibilitando-lhe o exercício de defesa, em manifesta violação às garantias constitucionais de defesa (princípio do contraditório e da ampla defesa) e ao disposto no art. 23 do Decreto nº 70.235/72 (premissas de cunho procedimental)”¹¹.

Ou quando o TRF5 coloca que “*É razoável entender que a Receita Federal já conhecia o novo endereço da empresa e, da mesma maneira que intimou o contribuinte no início do PAF, deveria intimá-lo do julgamento do auto de infração. Não se mostra razoável, de outra parte, a Receita Federal do Brasil, diante da informação do novo endereço do contribuinte obtido pelo próprio Auditor Fiscal, ignorá-lo, enviando a intimação para endereços antigos e, em seguida, intimar a empresa por edital”*¹².

Ou ainda que o TRF1 coloca que “*O Procedimento Administrativo é informado pelo princípio do due process of law. Se o ato eivado de ilegalidade não cumpriu sua finalidade, ocasionando prejuízo à parte, deve ser anulado, como anulados devem ser os atos subsequentes a ele. A garantia da plena defesa implica a observância do rito, as cientificações necessárias, a oportunidade de objetar a acusação desde o seu nascedouro, a produção de provas, o acompanhamento do iter procedimental, bem como a utilização dos recursos cabíveis”*¹³.

O TRF4, por sua vez, tem julgados mais antigos sobre o assunto, já tendo inclusive afirmado de forma mais direta que: “*a Administração*

¹¹ ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 1161356 / SP | 0031141-12.2004.4.03.6100. Órgão: Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL MARCELO SARAIVA. Julgado em 01/08/2019. Publicado em 13/08/2019.

¹² Classe: AC - Apelação Cível - 452707 | 0808013-46.2016.4.05.8300. Órgão: Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Rel. Desembargador Federal Roberto Machado. Julgado em 04/07/2018. Publicado em 04/07/2018.

¹³ APELAÇÃO CIVEL (AC) | 0044394-53.2016.4.01.3400. Órgão: Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL HERCULES FAJOSSES. Julgado em 26/04/2022. Publicado em 04/05/2022.

dispunha de todos os dados do embargante e deveria, assim, ter providenciado a sua intimação pessoal, no seu endereço ou pelo seu representante”¹⁴ ou ainda que “tendo o Fisco plena ciência do endereço dos representantes legais do contribuinte, deverá para esse endereço dirigir a intimação postal, ou mesmo pessoal, relegando a via do edital como último recurso”¹⁵⁻¹⁶.

Por fim, vale destacar o julgado do TRF4 no proc. 5006614-35.2020.4.04.7000¹⁷. Nele, o tema é deveras semelhante mas a ementa

¹⁴ APELREEX - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO | 5001517-88.2010.4.04.7005. Órgão: Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Rel. JORGE ANTONIO MAURIQUE. Julgado em 30/08/2011. Publicado em 30/08/2011.

¹⁵ APELREEX - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO | 5002461-68.2011.4.04.7001. Órgão: Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Rel. OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA. Julgado em 25/10/2011. Publicado em 25/10/2011.

¹⁶ É possível encontrar registros também em Tribunais Estaduais, por exemplo: (...) A intimação por edital do contribuinte deverá ser efetivada por edital tão somente nas situações em que não for encontrado o local declarado, quando não oferecer endereço alcançado pelo serviço de correio ou quando o contribuinte encontrar-se no exterior, sem representante ou preposto conhecido no País, consoante artigo 14 da Lei Estadual nº 16.469/2009 (...) (03/04/2019 | 0295071-12.2013.8.09.0051. Órgão: Tribunal de Justiça de Goiás. Rel. ROMÉRIO DO CARMO CORDEIRO. Julgado em 03/04/2019. Publicado em 03/04/2019.)

¹⁷ EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DÍVIDA ATIVA NÃO TRIBUTÁRIA. CREA/PR. RESOLUÇÃO CONFEA Nº 1.008/2004. DECRETO Nº 70.235/72. NOTIFICAÇÃO POR EDITAL. NÃO ESGOTADAS POSSIBILIDADES DE INTIMAÇÃO REAL. NULIDADE. DESPROVIMENTO. 1. De acordo com o Decreto nº 70235/72, a regra é que as notificações e intimações sejam feitas pessoalmente, via postal com aviso de recebimento ou outro meio que assegure a certeza de ciência do autuado. A notificação por edital constitui exceção à regra de notificação pessoal, cabível quando infrutíferas as tentativas de localização no endereço. 2. Especificamente quanto a procedimentos para apuração e julgamento de infrações administrativas e aplicação de penalidades no âmbito dos CREAs, a Resolução CONFEA nº 1.008/2004 estabelece que a notificação ficta somente se legitimará quando também infrutífera a tentativa de notificação

acusa: “a Resolução CONFEA nº 1.008/2004 estabelece que a notificação ficta somente se legitimará quando também infrutífera a tentativa de notificação pessoal do representante legal do autuado”¹⁸.

O exemplo é ilustrativo para questionar: a intimação na pessoa do representante legal, quando frustrada a tentativa no próprio endereço da empresa, é exigível apenas quando a norma procedimental assim expressamente exigir?

Também aqui a resposta parece negativa.

Ainda que se entenda (e assim nos parece) elogiável a colocação explícita, na norma, de que é cabível a intimação do representante legal, esta colocação não é indispensável. Trata-se de comando extraível diretamente dos direitos e garantias básicos do Processo Administrativo em processo simples de interpretação.

E, em verdade, devem ser consideradas inválidas as eventuais normas em contrário. Afinal, o ordenamento jurídico repudia os institutos meramente formais ou procedimentais que, a título de regulamentar, ignoram, dificultam e por vezes até contrariam, os direitos materiais e centrais.

pessoal do representante legal do autuado. 3. Não tendo havido tentativa de notificação pessoal do representante legal da autuada, não foram esgotadas as tentativas exigidas pela legislação, não se legitimando a notificação por edital realizada no processo administrativo. Mantida a sentença que reconheceu a nulidade da CDA e, em consequência, determinou a extinção da execução fiscal. 4. Recurso de apelação desprovido. (AC – APELAÇÃO CIVEL | 5006614-35.2020.4.04.7000. Órgão: Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Rel. ROGER RAUPP RIOS. Julgado em 17/03/2021. Publicado em 17/03/2021.)

¹⁸ Art. 54. Em qualquer fase do processo, não sendo encontrado o autuado ou seu representante legal, ou no caso de recusa do recebimento de notificação ou do auto de infração, o extrato destes atos processuais será divulgado em publicação do Crea, ou em jornal de circulação na jurisdição, ou no Diário Oficial do Estado ou em outro meio que amplie as possibilidades de conhecimento por parte do autuado, em linguagem que não fira os preceitos constitucionais de inviolabilidade da sua intimidade, da honra, da vida privada e da imagem.

2. SEGUNDO CASO: PRESUNÇÃO DE INTIMAÇÃO NO ENDEREÇO DO CADASTRO

O segundo caso concreto trazido à análise é semelhante em alguns pontos ao primeiro, embora apresente questão jurídica bem diversa a solucionar.

Diz respeito a contribuinte, pessoa física, que foi regularmente intimado, em seu endereço cadastrado, da lavratura de Auto de Infração. Apresentou Impugnação. Contudo, anos depois, quando proferida a decisão de 1ª instância, enviou-se a respectiva intimação para o mesmo endereço, onde já não mais atuava profissionalmente. Outro estabelecimento ali estava, o que está tranquilamente provado. A intimação foi recebida por este outro estabelecimento, cujo titular assinou o Aviso de Recebimento e nunca repassou ao sujeito passivo da obrigação tributária. Quando finalmente ciente, o contribuinte suscitou a invalidade da intimação. A Administração Tributária, contudo, rejeitou o pedido. Apesar da prova de que já não ocupava aquele imóvel, considerou-se que há, na Lei, o dever de informar a mudança de endereço. E que o descumprimento desse dever gera ao particular o ônus de ter-se como intimado.

Afastando os elementos específicos daquela situação, a questão que nos pareceu relevante é: o descumprimento do dever de informar mudança (deixar desatualizado o endereço de cadastro) importa em tomar como verdadeira a intimação enviada? Esta consequência é automática ou depende de expressa previsão? Esta consequência se mantém diante de prova de que o sujeito passivo da obrigação não recebeu a intimação?

Reflitamos.

Para que fiquem em condição regular perante a Administração Fazendária, os contribuintes necessitam cumprir, rotineiramente, uma série de obrigações tributárias. Isto é, há inúmeros deveres, de cunho pecuniário ou não, cuja observância é indispensável para o prosseguimento das atividades das pessoas físicas ou jurídicas.

As obrigações tributárias podem ser principais ou acessórias, segundo regulamenta o Código Tributário Nacional. As principais

surgem com a ocorrência do fato gerador, têm por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extinguem-se juntamente com o crédito dela decorrente (artigo 113, §1º). São obrigações, portanto, diretamente relacionadas à satisfação do crédito tributário por meio do pagamento.

As obrigações acessórias, por sua vez, decorrem da legislação tributária e têm por objeto as prestações positivas ou negativas nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (artigo 113, §2º). Significa que estão relacionadas à realização de deveres instrumentais por parte dos contribuintes e que auxiliam, direta ou indiretamente, no controle e na fiscalização por parte da Administração Fazendária.

Sobre o assunto, Paulo de Barros Carvalho ensina que (2019, p. 374):

É dever de todos prestar informações ao Poder Público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas.

Regina Helena Costa (2019, p. 209), por sua vez, entende que:

As obrigações acessórias constituem, portanto, condutas comissivas ou omissivas exigíveis dos contribuintes no intuito de assegurar o cumprimento da obrigação principal. Compreendem, sempre, um “fazer” ou um “não fazer”, voltados às atividades de controle e arrecadação tributária.

Muitas vezes, estas podem ser cumpridas com a emissão de declarações de informações econômico-fiscais, escrituração de livros contábeis, emissão de notas fiscais e, até mesmo, com o auxílio ao Fisco durante as inspeções que se façam necessárias.

Fixe-se, então, desde já, que o caso em debate envolve uma obrigação acessória (dever de informar a alteração dos dados cadastrais junto aos órgãos fazendários) e as consequências do seu descumprimento.

Todo contribuinte tem o dever instrumental de repassar ao Fisco as modificações que porventura ocorram com seus dados,

como a alteração de endereço e/ou cessação de suas atividades, de modo a manter sempre atualizados os cadastros nas repartições fazendárias. Em outras palavras, em caso de mudança do domicílio tributário inicialmente eleito pelo contribuinte ou responsável nos termos do artigo 127 do Código Tributário Nacional, surge o dever de informar ao Fisco.

No âmbito federal, o Decreto n. 70.235/1972 (que serve de inspiração ou referência material para as normas estaduais e municipais), estipula em seu artigo 23, II e §4º que:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento **no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;**

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:

I - o **endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária.**

Em caso de cessação de atividades, o Código Tributário e de Rendas do Município de Belém (Lei n. 7.056/1977) ainda prevê em seu **artigo 62, que o contribuinte é obrigado a comunicar a cessação da atividade à repartição fiscal competente, no prazo de trinta dias, contados da data do fato.**

Tal necessidade de informar a Administração Fazendária é não apenas uma imposição legal, como também, uma demonstração de como a relação entre fisco e contribuinte, a qual por longo período foi marcada essencialmente pelo conflito e desconfiança, cede espaço a um ambiente cooperativo e colaborativo.

Contudo, cumpre questionar: o fato de o contribuinte não informar a alteração do seu endereço ou deixar de comunicar a cessação de suas atividades, deve tornar imediatamente válida eventual intimação feita ao longo do contencioso administrativo?

De modo a facilitar a compreensão, tomemos como exemplo a situação apresentada no início deste tópico.

Primeiramente, convém mencionar que a Constituição Federal prevê expressamente, quanto aos direitos individuais, que será assegurado aos litigantes, tanto na esfera judicial como na administrativa, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes (artigo 5º, LV).

Assim como o processo judicial, o processo administrativo pressupõe a existência de uma lide, por meio do qual o sujeito passivo/contribuinte tem a oportunidade para manifestar sua inconformidade em relação às balizas do lançamento, refutando a pretensão fiscal e exercendo seu direito de defesa. Para tal finalidade, pode valer-se de todos os meios pertinentes, que jamais podem ser cerceados, em observância aos ditames constitucionais.

A disciplina do processo administrativo segue o princípio da legalidade que rege a Administração Pública, conforme previsto no artigo 37 da Constituição Federal.

Nesse sentido, considerando que a Administração Pública eficiente é um direito do cidadão, seus limites estão expressamente previstos no dispositivo constitucional citado, obedecendo aos princípios de impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

A garantia de publicidade dos atos processuais decorre da garantia do contraditório, se inserindo no contexto do princípio do devido processo legal. Assim, no processo administrativo, por exemplo, deve-se preferir a ciência pessoal, em atenção ao que dispõe o artigo 23 do Decreto n. 70.235, acima referido.

Isto porque, evidentemente, os principais interessados no resultado dos atos processuais são as próprias partes. É imprescindível, portanto, que tenham acesso à informação de modo inequívoco e eficaz, pois assim, outorga efetividade real ao princípio do contraditório e garante o devido processo legal. Em outras palavras, nenhum procedimento ou processo, administrativo ou judicial, pode iniciar e terminar à revelia da parte interessada, e isso explica a abrangência do princípio da bilateralidade de comunicação.

Estatui o artigo 59 do Decreto n. 70.235/72 (o artigo 214, III do Código Tributário e de Rendas do Município de Belém também dispõe no mesmo sentido):

Art. 59. São nulos:

- I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

De todo modo, os recursos são essenciais para a afirmação do processo administrativo, como meio de efetivação de princípios e garantias constitucionais democráticas. A supressão da segunda instância administrativa provoca a clara violação dos ditames constitucionais.

No próprio Código Tributário e de Rendas do Município de Belém há a previsão de que *“os interessados deverão ter ciência do ato que determinar o início do processo administrativo fiscal, bem como de todos os demais de natureza decisória ou que lhe imponham a prática de qualquer ato, através de intimação”* (artigo 205) e, na sequência, é dito que *“a intimação será feita pelo servidor competente e comprovada com a assinatura do intimado ou de preposto seu ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem fizer a intimação”* (artigo 206).

Assim, em observância ao princípio do formalismo moderado – norma fundante dos processos administrativos em todas as esferas – todos os atos processuais se revestirão de formas simples, sem que se perca a segurança e certeza dos fundamentos para as decisões. Há regulamentação nesse exato sentido no artigo 2º, inciso IX, parágrafo único da Lei n. 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

Em outras palavras, é esperado que a administração não imponha medidas burocráticas que inviabilizem o exercício do direito de defesa. O mesmo formalismo moderado permite que a Administração promova as correções de rota que se mostrem necessárias, o que inclui o poder de refazer os atos realizados com alguma incorreção jurídica ou factual que lhe retire a eficácia. Também por isso, não se mostra razoável que a conduta de não informar a atualização do endereço e/ou a cessação de atividades implique, automaticamente, em tornar válida a intimação na situação fática narrada.

Fato é que, embora o Código de Processo Civil regulamente o tema¹⁹, o Código Tributário e de Rendas do Município de Belém apenas estabelece um dever, mas não estabelece que a sanção pelo seu descumprimento é a validade das intimações enviadas para aquele endereço, especialmente se comprovado que foram recebidas por terceiro alheio ao litígio. Assim, embora o ilícito administrativo seja passível de sanção (multa), certamente não valida o cerceamento de direitos processuais fundamentais dos contribuintes.

As presunções são legais. O Código Tributário e de Rendas do Município de Belém não traz a presunção de validade da intimação como consequência legalmente prevista da ausência de comunicação da mudança de endereço (ao contrário, quando o contribuinte não é encontrado, o mesmo Código sinaliza para a possibilidade de citação por edital²⁰).

Contudo, mesmo se houvesse uma presunção, seria relativa, admitindo prova em contrário, sobretudo se comprovado que a intimação foi entregue, sem resistência, a terceiro não vinculado ao processo. Caso contrário, seria aceitável que a Administração Municipal se apegue a formas radicais (intimação postal a endereço antigo é sempre válida, se não informado outro domicílio fiscal), com a penalização máxima do contribuinte (ter violado o seu direito ao contraditório e à ampla defesa).

O espírito – a razão de ser – das intimações em processos administrativos não é a comodidade da administração pública, mas

¹⁹ Art. 274. Não dispondo a lei de outro modo, as intimações serão feitas às partes, aos seus representantes legais, aos advogados e aos demais sujeitos do processo pelo correio ou, se presentes em cartório, diretamente pelo escrivão ou chefe de secretaria.

Parágrafo único. Presumem-se válidas as intimações dirigidas ao endereço constante dos autos, ainda que não recebidas pessoalmente pelo interessado, se a modificação temporária ou definitiva não tiver sido devidamente comunicada ao juízo, fluindo os prazos a partir da juntada aos autos do comprovante de entrega da correspondência no primitivo endereço.

²⁰ Artigo 207. A intimação poderá ser feita por edital, quando a pessoa a ser intimada, ou seu preposto, não for encontrada.

a efetiva garantia dos administrados. A lógica deve ser a do esforço para efetivar e concretizar a certeza dos atos. Quem diz isto é o STJ, ao julgar o MS 27.227/DF (DJe 09/11/2021):

O STJ, em julgamento da 1ª Seção, entendeu que a intimação por edital em processo administrativo apenas é possível nas hipóteses em que o interessado for indeterminado, desconhecido ou com domicílio indefinido. Nas demais situações, a administração deve buscar a notificação do interessado por outros meios de comunicação, garantindo-lhe o exercício da ampla defesa. Nos termos do acórdão publicado, a validade do processo administrativo é constitucionalmente vinculada à rigorosa observação do princípio da ampla defesa “com os meios e recursos a ela inerentes”, conforme dispõe a CF/88, art. 5º, LV. Ao disciplinar, no âmbito do processo administrativo, a incidência do princípio da ampla defesa e “dos meios e recursos a ela inerentes”, o legislador ordinário positivou parâmetros mais precisos, cuidadosamente descritos na Lei 9.784/1999, art. 2º, parágrafo único (Lei do Processo Administrativo Federal – LPA), os quais não foram fixados para conveniência, ou comodidade, da Administração. Antes, privilegiaram a garantia dos direitos dos administrados, razão pela qual a notificação que não chega ao conhecimento do cidadão intimado não cumpre, em linha de princípio, a sua função constitucionalmente prevista. Assim, a intimação por via postal só pode ser tida como meio idôneo se alcançar o fim a que se destina: dar, ao interessado, inequívoca ciência da decisão ou da efetivação de diligências (Lei 9.784/1999, art. 26). O entendimento foi estabelecido em ação que anulou processo administrativo que resultou na revogação de anistia concedida a um militar, por considerar que não lhe foi garantida a plena defesa, uma vez que não houve o esgotamento das tentativas de intimação no seu atual endereço residencial.

Merece destaque o fato de que, quando o contribuinte envolvido é pessoa física, elevam-se as chances de a intimação recebida por

terceiro alheio à lide ser considerada nula. É que a Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial 1.840.466/SP decidiu, à unanimidade, que a citação de pessoa física pelo correio acontece por meio da entrega da carta citatória diretamente ao citando, devendo constar obrigatoriamente sua assinatura no respectivo aviso de recebimento, sob pena de nulidade do ato:

RECURSO ESPECIAL. AÇÃO MONITÓRIA. REVELIA. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. CITAÇÃO POSTAL. MANDADO CITATÓRIO RECEBIDO POR TERCEIRO. IMPOSSIBILIDADE. RÉU PESSOA FÍSICA. NECESSIDADE DE RECEBIMENTO E ASSINATURA PELO PRÓPRIO CITANDO, SOB PENA DE NULIDADE DO ATO, NOS TERMOS DO QUE DISPÕEM OS ARTS. 248, § 1º, E 280 DO CPC/2015. TEORIA DA APARÊNCIA QUE NÃO SE APLICA AO CASO. NULIDADE DA CITAÇÃO RECONHECIDA. RECURSO PROVIDO. 1. A citação de pessoa física pelo correio se dá com a entrega da carta citatória diretamente ao citando, cuja assinatura deverá constar no respectivo aviso de recebimento, sob pena de nulidade do ato, nos termos do que dispõem os arts. 248, § 1º, e 280 do CPC/2015. 2. Na hipótese, a carta citatória não foi entregue ao citando, ora recorrente, mas sim à pessoa estranha ao feito, em clara violação aos referidos dispositivos legais. 3. Vale ressaltar que o fato de a citação postal ter sido enviada ao estabelecimento comercial onde o recorrente exerce suas atividades como sócio administrador não é suficiente para afastar norma processual expressa, sobretudo porque não há como se ter certeza de que o réu tenha efetivamente tomado ciência da ação monitória contra si ajuizada, não se podendo olvidar que o feito correu à sua revelia. 4. A possibilidade da carta de citação ser recebida por terceira pessoa somente ocorre quando o citando for pessoa jurídica, nos termos do disposto no § 2º do art. 248 do CPC/2015, ou nos casos em que, nos condomínios edifícios ou loteamentos com controle de acesso, a entrega do mandado for feita a funcionário da

portaria responsável pelo recebimento da correspondência, conforme estabelece o § 4º do referido dispositivo legal, hipóteses, contudo, que não se subsumem ao presente caso. 5. Recurso especial provido. (RECURSO ESPECIAL Nº 1.840.466 - SP (2019/0032450-9), RELATOR MINISTRO MARCO AURÉLIO BELLIZZE, j. 16/06/2020, Dje 22/06/2020).

Outras decisões já foram proferidas com a aplicação do entendimento firmado no Recurso Especial 1.840.466/SP, salvaguardando o direito à defesa dos interessados:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RECONSIDERAÇÃO DA DECISÃO DA PRESIDÊNCIA. CITAÇÃO POSTAL. PESSOA FÍSICA. RECEBIMENTO POR TERCEIRO. VALIDADE DO ATO CITATÓRIO RECONHECIDO NA ORIGEM. CONFRONTO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. AGRAVO INTERNO PROVIDO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. “A citação de pessoa física pelo correio se dá com a entrega da carta citatória diretamente ao citando, cuja assinatura deverá constar no respectivo aviso de recebimento, sob pena de nulidade do ato, nos termos do que dispõem os arts. 248, § 1º, e 280 do CPC/2015” (REsp 1.840.466/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, j. em 16/06/2020, Dje de 22/06/2020).

2. Na hipótese, o aviso de recebimento da citação postal de pessoa física foi assinado por terceira pessoa, estranha à lide, tendo o processo sido julgado à revelia e o Tribunal de origem reconhecido a validade do ato citatório, com base em entendimento jurisprudencial aplicável a pessoas jurídicas.

3. Dessa forma, estando o acórdão em confronto com a jurisprudência desta Corte no que tange à citação postal de pessoa física, deve ser reformado para se reconhecer a nulidade da citação e dos demais atos subsequentes, devendo o feito retornar ao primeiro grau, reabrindo-se o prazo para a defesa da recorrente.

4. Agravo interno provido para, em nova análise, dar provimento ao recurso especial.

(AgInt no AREsp n. 2.023.670/SP, relator Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 16/5/2022, DJe de 20/6/2022.)

Em resumo, restou sedimentado que a possibilidade da carta de citação ser recebida por terceira pessoa somente ocorre quando o citando for pessoa jurídica, ou nos casos em que, nos condomínios edilícios ou loteamentos com controle de acesso, a entrega do mandado for feita a funcionário da portaria responsável pelo recebimento da correspondência.

Feitas estas considerações, cumpre retornar à reflexão lançada: o fato de o contribuinte pessoa física não informar a alteração do seu endereço ou deixar de comunicar a cessação de suas atividades, deve tornar imediatamente válida eventual intimação feita ao longo do contencioso administrativo?

Essa não parece ser a solução mais razoável.

Se a intimação expedida pelo órgão fazendário foi entregue, com a ciência de que o terceiro em nada guardava relação com o caso, a sua finalidade precípua (levar a conhecimento do cidadão o conteúdo da notificação e garantir o seu direito à defesa), não foi alcançada.

Esta resposta se torna mais clara quando envolver pessoa física já que, como visto, o STJ afastou qualquer banalização tendente a validar comunicações processuais para pessoas físicas que são recebidas por terceiros, entendendo pela inaplicabilidade da teoria da aparência nestes casos.

É verdade que a existência previsão legal expressa que suporte essa previsão tende a juridicamente referendar a possibilidade de considerar válida a intimação. Mas aqui também impõe-se não agir de forma binária: quanto mais contundente for a prova de que a pessoa a ser intimada não mais estava lá domiciliada; quanto mais fortes forem as evidências de que a Administração Pública sabia dessa situação; então mais fácil será ultrapassar essa presunção. Em se tratando de situação em que é possível provar, até mesmo por registros públicos, que a nova ocupante do imóvel, que assinou o recebimento da intimação,

é diversa e não relacionada à pessoa que se buscava intimar, então a manutenção da validade dessa intimação indica um formalismo oco, desapegado da própria razão de ser da comunicação processual.

3. TERCEIRO CASO: DOMICÍLIO ELETRÔNICO REGISTRADO DE OFÍCIO

O terceiro caso a ser explorado envolve validade dos atos de comunicação por meio do Domicílio Eletrônico do Contribuinte – DEC, quando realizado o cadastro de ofício pelo órgão fazendário.

Afastando os elementos específicos daquela situação, a questão que nos pareceu relevante é perguntar: pode a Administração Tributária promover cadastramento de ofício no sistema de Domicílio Eletrônico? Caso positivo, é válida a intimação havida por meio do DEC antes mesmo de a Administração comunicar o contribuinte de que esse cadastramento de ofício ocorreu?

Para iniciar a explanação, necessário se faz o breve histórico do avanço da virtualização dos processos judiciais e administrativos.

Uma das inovações trazidas a partir do Código de Processo Civil de 2015 foi regra da prática de atos de comunicação por meio eletrônico. Diz o art. 246:

Art. 246. A citação será feita preferencialmente por meio eletrônico, no prazo de até 2 (dois) dias úteis, contado da decisão que a determinar, por meio dos endereços eletrônicos indicados pelo citando no banco de dados do Poder Judiciário, conforme regulamento do Conselho Nacional de Justiça.

A virtualização dos procedimentos é reflexo da modernização e avanço das ferramentas tecnológicas, o que tende a trazer agilidade na tramitação das citações e intimações, especialmente naqueles casos em que o ato de comunicação precise ser realizada fora da extensão territorial do juízo do processo.

Porém, a celeridade proposta jamais deve ser confundida com a efetivação e cumprimento da finalidade que é a ciência das partes

envolvidas. Em outras palavras: o sistema virtual para a realização de atos de comunicação deve ser um meio eficaz para sua razão de ser, que é dar conhecimento aos sujeitos litigantes de qualquer informação ou manifestação no processo que seja de seu interesse.

Por isso é que as partes envolvidas na lide têm que manter seus dados cadastrais atualizados perante o órgão em que litigam. Assim manda o Código de Processo Civil, quando traz os requisitos da petição inicial, sendo um deles o de informar “*os nomes, os prenomes, o estado civil, a existência de união estável, a profissão, o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas ou no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, o endereço eletrônico, o domicílio e a residência do autor e do réu*” (art. 319, inciso II). Além disso, também é dever informar a mudança de endereço – ainda que eletrônico –, no curso do processo, conforme arts. 77, inciso V e 274, parágrafo único do CPC.²¹

Pois bem. A modernização e/ou virtualização de processos também chegou na esfera dos processos administrativos. Surge, com o advento da Lei nº 11.196/2005, o processo digital, como forma de levar mais rapidez na realização de atos e comunicações feitos por meio eletrônico.

No Estado do Pará, os atos de comunicação estão ocorrendo pelo Domicílio Eletrônico do Contribuinte – DEC, aprovado pelo Decreto n. 554, de 17 de fevereiro de 2020.

O DEC é a comunicação eletrônica entre a SEFA e o contribuinte, garantindo a informação de atos e termos do procedimento administrativo, encaminha as notificações e intimações e exped

²¹ Art. 77. (...) V – declinar, no primeiro momento que lhes couber falar nos autos, o endereço residencial ou profissional onde receberão intimações, atualizando essa informação sempre que ocorrer qualquer modificação temporária ou definitiva;

Art. 274. (...) Parágrafo único. Presumem-se válidas as intimações dirigidas ao endereço constante dos autos, ainda que não recebidas pessoalmente pelo interessado, se a modificação temporária ou definitiva não tiver sido devidamente comunicada ao juízo, fluindo os prazos a partir da juntada aos autos do comprovante de entrega da correspondência no primitivo endereço.

avisos em geral, tornando mais clara e menos burocrática a relação com os contribuintes, os quais terão, ou pelo menos deveriam ter, fácil acesso às informações, dando celeridade/presteza no processo administrativo.

O uso do sistema é obrigatório por todos os contribuintes, salvo para microempreendedores individuais, pessoas físicas e produtores rurais. Para isso, se tem uma espécie de caixa postal virtual para a qual o Fisco envia comunicados e documentos, dispensando o envio das notificações por via postal, bem como a publicação no Diário Oficial do Estado.

A comunicação eletrônica por meio do DEC será considerada pessoal para todos os efeitos legais e efetivada no dia em que o sujeito passivo acessar eletronicamente o seu teor, ou seja, na data em que fizer a leitura do ato. Caso esta não ocorra, considera-se lida a comunicação eletrônica no décimo dia contado da data de expedição, certificando-se eletronicamente a sua realização em qualquer caso (literalidade do art. 3º do Decreto 554/2020).

Assim, com a disponibilização da mensagem na caixa virtual, o que vai determinar o dia do início da contagem de prazo é a leitura, ou seja, a efetiva e voluntária ciência no DEC. Somente não havendo a leitura é que se espera o decurso do prazo de 10 dias para iniciar a contagem do prazo.

Pela própria natureza e finalidade do DEC, não restam dúvidas que as comunicações das decisões são os instrumentos de materialização da ampla defesa.

Para o acesso ao DEC, é necessário o cadastramento da empresa por meio do Portal da SEFA, disponível no *site* da Secretaria. Isto é: o próprio contribuinte realiza seu cadastro e, deste modo, apresenta seu consentimento para fins de adesão as comunicações eletrônicas.

Ao estabelecer esse procedimento, assegura-se que a comunicação realizada por meio do DEC será eficaz e eficiente, já que é o próprio contribuinte quem fornece e valida as informações ali constantes. Portanto, pode-se concluir que, indiretamente a intimação eletrônica presume duas condições:

Consentimento do contribuinte;

Segurança da efetivação do recebimento de intimações por meio do DEC.

Contudo, a presunção de tal regularidade é relativa, ou seja, ela pode e deve ser afastada quando o contribuinte demonstrar que não teve conhecimento do ato praticado pelo DEC ou que o foi feito com vício, o qual deve ser imediatamente anulado, sanando a irregularidade e sendo aberta nova oportunidade para que o contribuinte possa manifestar-se.

Deste modo, o que fazer quando o órgão fazendário cadastra de ofício o endereço eletrônico do contribuinte? São válidas as intimações realizadas quando o cadastramento é feito desta maneira?

Considerando a fundamentação acima, resta evidente que há o dever de notificação do contribuinte de que o cadastro foi feito de ofício pelo Fisco, permitindo a ciência inequívoca. Do contrário, há claro cerceamento de defesa, uma vez que violado os princípios do contraditório e da ampla defesa, afastando a garantia do devido processo legal.

Em observância a esses preceitos, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, reconheceu a nulidade da intimação feita por meio do DEC, quando o cadastro no sistema foi feito de ofício pelo órgão fazendário.

APELAÇÃO – MANDADO DE SEGURANÇA – Município de São Paulo – controvérsia sobre a validade da intimação realizada apenas por meio do endereço eletrônico que consta no cadastro de Domicílio Eletrônico do Contribuinte DEC – Transcurso do prazo para cadastramento, considerado realizado de ofício – Ausência de ciência ao contribuinte acerca do cadastramento cerceamento de defesa caracterizado – Devolução do prazo para recurso administrativo – Decisão mantida – Recursos – voluntário e oficial – desprovidos. (TJSP, Apelação / Remessa Necessária nº 10722542820198260053, Relator Silva Russo, Julgado em 04/03/2021, DJe 04/03/2021)

MANDADO DE SEGURANÇA – PROCESSO ADMINISTRATIVO – DOMICÍLIO ELETRÔNICO DO

CONTRIBUINTE(DEC). Impetração objetivando reabertura do prazo para impugnação administrativa dos AIIM lavrados, uma vez que não cientificada do cadastramento de ofício no DEC. COMUNICAÇÃO ELETRÔNICA – FACULTATIVIDADE DA ADESÃO – Lei no 13.918/2009 que permitiu intimações por meio eletrônico de quaisquer atos, mas que em nenhum momento dispôs acerca da obrigatoriedade da adesão pelo contribuinte e utilização pelo Fisco da comunicação eletrônica, facultando à Administração a sua utilização condicionada ao credenciamento voluntário do contribuinte, após o qual as comunicações far-se-ão preferencialmente eletronicamente, dispensando-se a publicação no DOE e comunicação postal. Decreto 56.104/2010 e Portaria CAT 140/2010 – Normatização infralegal que estabeleceu a obrigatoriedade do credenciamento e o credenciamento de ofício que de forma alguma poderia prescindir da obrigatória cientificação do cadastramento não voluntário, em observância aos princípios da ampla defesa e do contraditório com acesso devido a informações pertinentes a eventuais impugnações, bem como a boafé, norte dos processos administrativos. CERCEAMENTO DE DEFESA – Cadastramento de ofício no DEC sem ciência inequívoca ao contribuinte – Não se pode admitir que a aplicação de regramento infralegal implique violação ao princípio constitucional do contraditório e ampla defesa. Sentença que restabeleceu o prazo de defesa administrativa no processo administrativo mantida. Recurso voluntário e reexame necessário não providos. (TJ-SP, Apelação / Remessa Necessária nº 10167573320168260506, Relator Leonel Costa, Julgado em 24/04/2019, DJe 30/05/2019)

AÇÃO ORDINÁRIA/NULIDADE DA INTIMAÇÃO ELETRÔNICA – Pretensão da autora de reabertura de prazo para recorrer no processo administrativo do AIIM, ante a nulidade da intimação efetuada – Cabimento – Processo administrativo tributário – Notificação eletrônica de AIIM enviada no Domicílio Eletrônico do Contribuinte (DEC) – Credenciamento de ofício – Ausência de prova de notificação do credenciamento de ofício, conforme o

previsto no artigo 3º, caput, da Portaria CAT nº 140/2010 – Aplicação das regras da Lei Estadual nº 13.918/09 – Nulidade da intimação eletrônica – Cerceamento de defesa caracterizado – Sentença de improcedência reformada – Precedentes deste E. Tribunal de Justiça. Recurso da autora provido e recurso fazendário prejudicado. (Acórdão n. 15831875 | 1007655-12.2021.8.26.0053. Órgão: Tribunal de Justiça de São Paulo. Rel. Relator(a): Oscild de Lima Júnior. Julgado em 07/07/2022. Publicado em 07/07/2022.)

PROCESSO CIVIL – EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – DOMICÍLIO ELETRÔNICO DO CONTRIBUINTE (DEC) – CADASTRAMENTO DE OFÍCIO – Notificação lavratura do AIIM por meio do Domicílio Eletrônico do Contribuinte (DEC) – Fazenda estadual realizou, de ofício, o cadastramento da embargante no Domicílio Eletrônico do Contribuinte (DEC) – Ausência de comprovação de prévia e efetiva cientificação do contribuinte acerca do credenciamento de ofício – Inteligência do art. 3º da Portaria CAT 140/2010 – Nulidade configurada – Precedentes desta C. Corte – Sentença mantida – Recurso desprovido. (Acórdão n. 16343831 | 1000155-46.2020.8.26.0014. Órgão: Tribunal de Justiça de São Paulo. Rel. Relator(a): Carlos von Adamek. Julgado em 16/12/2022. Publicado em 16/12/2022.)

APELAÇÃO – Ação anulatória – ITBI – Sentença de procedência. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. Autos de infração – Intimação via eletrônica (DEC) – Arguição de nulidade de intimação eletrônica de decisão proferida em processo administrativo. Cadastramento de ofício no Domicílio Eletrônico do Cidadão – DEC. Intimação no Diário Oficial que menciona apenas o número do cadastro de contribuinte, dificultando a identificação do sujeito passivo. Desrespeito aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Presunção de legitimidade dos atos administrativos ilidida. Sentença mantida. Recurso desprovido. (Acórdão n. 16157042 | 1076394-37.2021.8.26.0053. Órgão: Tribunal de Justiça de São Paulo. Rel. Relator(a): João Alberto Pezarini. Julgado em 18/10/2022. Publicado em 18/10/2022.)

A mudança na forma de comunicação deve ser previamente levada ao conhecimento do contribuinte, para que, assim, tenha asseguradas as garantias processuais. O credenciamento de ofício, ainda que válido, não prescinde da cientificação de sua própria realização.

Sendo assim, para responder às questões acima colocadas, tem-se que: sim, com a evolução da tecnologia e dos meios de comunicação e tecnologia, inclusive visando maior eficácia na comunicação, é viável que a Administração Tributária promova o cadastramento de ofício de contribuintes no sistema de Domicílio Eletrônico. Contudo, apenas depois de este cadastramento ser concreta e materialmente comunicado ao contribuinte (é claro, por outros meios que não o próprio DEC), para que tenha ciência e possa, sem sombra de dúvidas, exercer o contraditório e a ampla defesa, é que as intimações podem passar a ser validamente registradas no DEC.

4. DEBATE: LIÇÕES COMUNS. CONCLUSÕES

Os três casos acima referidos são semelhantes, embora tenham distinções marcantes. No primeiro, questionou-se (1) se, havendo prova de que a Administração Tributária tem conhecimento de outros endereços aptos a concretizar a intimação, é juridicamente válido que os ignore; no segundo, perguntou-se (2) se o descumprimento do dever de informar mudança de endereço importa em tomar como verdadeira a intimação enviada ao endereço onde o contribuinte comprovadamente já não está domiciliado; no terceiro, indagou-se (3) sobre a validade do cadastramento de ofício no sistema de Domicílio Eletrônico e seu uso para promover intimações.

Há um fio condutor entre eles: a necessidade, ou não, de que os contribuintes sejam efetivamente (materialmente, realmente) intimados para que o princípio da ampla defesa seja respeitado. Ou ainda: trata dos limites estabelecidos no ordenamento para que a Administração Tributária se valha de presunções e ficções contra os contribuintes, para lhes ter como intimados mesmo quando os dados de realidade indicam em sentido oposto – que a comunicação não se completou.

Ora, como coloca Sérgio André Rocha (ROCHA, 2018, p. 138), “é possível falar que os processos e procedimentos administrativos são regidos por um formalismo finalístico, em função do qual se deve atender à finalidade das formas e não à forma em si”; é de se lembrar que as formalidades devem ser interpretadas como *garantias* em favor dos contribuintes²², e não como instrumentos de fragilização de seus direitos. Por sua vez, o devido processo legal demanda “que o processo seja externado por intermédio de um procedimento que possibilite às partes envolvidas a demonstração da procedência de suas razões” (Idem, p. 159). No mais, Rocha indica a relevância do princípio do contraditório, colocando que a *ampla defesa* “não se faz possível caso não tenham as partes conhecimento acerca dos atos relevantes praticados no âmbito do processo. Contudo, não basta que a parte tenha conhecimento quanto à prática de um ato, sendo também necessário que se disponibilize àquela a possibilidade de se manifestar sobre o mesmo” (Idem, p. 160). É exatamente disto que as hipóteses referidas tratam: da aceitação ou não, no ordenamento jurídico, de situações em que a parte não toma conhecimento do ato processual ou não tenha como se manifestar.

Com razão, então, Paulsen (2010, pg. 70) quando coloca que as intimações fictas são subsidiárias, excepcionais, cabendo à Autoridade Administrativa o ônus de provar, nos autos, que restou frustrada e impossível a intimação real – sob pena de nulidade. E onde cabe o mais, cabe o menos: se o contribuinte merece proteção o contribuinte contra intimações fictas, deve ser protegido, em grau

²² Lei 9.784/1999:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...)

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

muito superior, das não-intimações graciosamente tidas por válidas (como é o segundo caso, que envolve prova ou indícios fortes de que a intimação não chegou ao interessado, mesmo que tenha deixado de cumprir a regra que lhe demanda a informação de mudança de endereço).

Então, ainda que seja verdadeiro, com Nunes (2020, pg. 93) que existe um princípio de cientificação, válido para atividades administrativas tributárias não-contenciosas (em oposição ao contraditório, válido para a fase contenciosa), o fato é que a comunicação deve ser efetivamente estabelecida. Afinal, o princípio da cientificação demanda “que o particular não seja surpreendido com injunções do Poder Público, que possam constranger seu patrimônio, garante transparência na condução dos procedimentos fiscais” (idem, pg. 95).

Acerta Machado Segundo (2020, pg. 64) ao afirmar que o contraditório exige ofertar a efetiva possibilidade de “cooperar e contrariar”. É por meio do contraditório que “se estabelece a bilateralidade do processo, com a necessária oportunidade das partes de participarem em seu resultado final”. E prossegue: “a única maneira de fazer com que não prevaleça uma acusação equivocada, uma autuação infundada, uma demanda improcedente etc., é assegurando às partes interessadas o direito ao contraditório e à ampla defesa”.

Ao ordenamento jurídico é muito mais ofensivo que se cristalize uma acusação equivocada do que se atrase a exigência. Por isso é inadmissível que as formas fictas de intimação prevaleçam sobre os elementos de realidade, especialmente quando isso importar em constituição de crédito tributário desprovido da necessária abertura de oportunidade de defesa.

Então, o privilégio deve ser da real e efetiva intimação. Não se deve admitir facilmente a forma editalícia quando existem outros endereços passíveis de concretização da intimação real; não se deve admitir a validade da intimação quando houver elementos de convicção indicando que a intimação não chegou ao destinatário; não se deve admitir intimações no DEC quando houver dúvidas de que o contribuinte está devidamente notificado da própria existência e funcionamento desse âmbito virtual.

REFERÊNCIAS

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário – Constituição e Código Tributário Nacional / Regina Helena Costa. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo tributário. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

NUNES, Cleucio Santos. Curso completo de direito processual tributário. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergman; SLIWKA, Ingrid Schroder. Direito processual tributário. 6. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

ROCHA, Sérgio André. Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário. São Paulo, Almedina, 2018.

A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MATÉRIA DE DEFESA EM EXECUÇÃO FISCAL: IMPLICAÇÕES PRÁTICAS EM TORNO DA MUDANÇA DE ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*Tomaz Maneschy Segatto*¹

*Max Vinicius Marialva Ribeiro*²

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo analisar a possibilidade de arguir a compensação não homologada na esfera administrativa como matéria de defesa à execução fiscal, em razão da recente mudança de posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema. Busca-se, também, apresentar alternativas para os contribuintes frente a recente decisão da Corte Superior que vedou a possibilidade de arguir a compensação não homologada em embargos à execução fiscal. Para tanto, apresenta-se o instituto da compensação quanto causa extintiva do crédito tributário, além disso, foram analisados os julgamentos do Superior Tribunal de Justiça que versam sobre o tema e apresentam entendimentos antagônicos e, ainda, apresentou-se possíveis soluções a serem adotadas ante o posicionamento mais recente da Corte.

¹ Advogado. Especialista em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudo Tributários.

² Advogado. Especialista em direito tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudo Tributários. Especialista em direito empresarial pela Fundação Getúlio Vargas.

Palavras-chave: Ação anulatória. Compensação administrativa. Embargos à execução fiscal.

INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional, em seu art. 156, elencou as causas extintivas do crédito tributário, dentre essas causas, está a compensação.

Desse modo, muitos contribuintes buscam satisfazer seus débitos fiscais com os créditos que entende ter em razão de determinada previsão legal. Para tanto, se faz necessário que o contribuinte realize declaração perante a autoridade tributária, indicando o crédito que entende ter direito e indicando com qual débitos pretende compensá-lo. Esse pedido é submetido ao controle administrativo, pelo qual o fisco dirá se reconhece a compensação efetuada pela contribuinte – a homologando –, ou deixa de reconhecê-la – não a homologando e gerando um saldo devedor.

Não sendo homologado o pedido de compensação, o contribuinte tem direito a discuti-lo administrativamente, através dos meios de impugnação. Caso a autoridade fiscal venha a decidir definitivamente pela rejeição do pedido de compensação, o saldo devedor ficará sujeito às medidas executórias ordinárias, como inscrição em dívida ativa e consequente ajuizamento de execução fiscal.

Pela regra, a decisão administrativa pode ser revista pelo Poder Judiciário. Assim, quando oportunizada a oposição de embargos à execução fiscal, o contribuinte, agora executado, busca no judiciário reconhecer a inexigibilidade do crédito tributário em razão da sua compensação administrativa. O cerne deste debate é contrapor as razões que levaram a autoridade fiscal a não homologar o pedido de compensação, visando assim, a extinção da obrigação tributária.

Durante algum tempo se discutiu a possibilidade de essa compensação ser ventilada como matéria de defesa nos embargos à execução fiscal, em razão de suposta vedação legal contida no §3º do art. 16 da LEF.

Visando dar fim à controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça, em 2009, no julgamento do REsp 1.008.343, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos (Tema 294/STJ), fixou entendimento de que *“A compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA (...)”*.

Esse é o entendimento que vinha prevalecendo desde então. Até que, no final de 2021, por meio do julgamento do EREsp 1.795.347/RJ, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça revisitou o tema, alterando o entendimento anteriormente fixado.

Agora, segundo o acórdão exarado e já transitado em julgado, a Corte Superior entende que é vedado ao contribuinte a arguição, em sede de embargos à execução fiscal, de extinção do crédito tributário mediante compensação não homologada na via administrativa.

A reviravolta no entendimento do Tribunal Superior causou não só surpresa no mundo jurídico, uma vez que já havia entendimento contrário fixado em sede de repetitivo, como também trouxe grande insegurança jurídica às relações processuais já instauradas. Ainda, deixou uma série de implicações práticas a serem resolvidas pelos operadores do direito.

Desta forma, o presente artigo objetiva analisar as implicações diretas e indiretas em torno do novo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, bem como, apontar possíveis soluções práticas para a problemática apresentada.

Dentre essas soluções, está a possibilidade de conversão dos embargos à execução em ação anulatória de débito fiscal, para que então possa ser discutida a compensação não homologada na esfera administrativa, possibilitando ao contribuinte o livre acesso ao judiciário e o amplo exercício ao seu direito de defesa.

Conforme se verá adiante, a possibilidade já vem sendo aventada em decisões judiciais de primeira instância, porém, ainda há muito que se caminhar para chegar à uma uniformização do tema, retomando o cenário de segurança e certeza que se espera do Poder Judiciário.

1. A COMPENSAÇÃO COMO CAUSA EXTINTIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O crédito tributário decorre de uma relação obrigacional entre fisco (sujeito ativo) e contribuinte (sujeito passivo). Como leciona Luís Eduardo Schoueri, a um, se tem o direito de receber o tributo; a outro, o direito de pagar tão somente aquele tributo, e nada mais. Tal obrigação prevalece até o momento em que surja um evento que a dê por extinta.

O Código Tributário Nacional prevê os eventos que ocasionarão a extinção da obrigação tributária. A lista é extensa, mas, para este estudo, nos interessa apenas o instituto da *compensação*, arrolado no inciso II do artigo 156 e regulado pelos artigos 170 e 170-A, do mesmo diploma legal.

Conceitualmente, no direito privado, tem-se a compensação “*se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem*” (art. 368 do Código Civil), e que esta se efetua “*entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis*” (art. 369 do Código Civil).

Nessa linha, ensina Paulo de Barros Carvalho (2019), que os requisitos necessários à compensação são: “*a) reciprocidade das obrigações; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade das prestações; e d) fungibilidade das coisas devidas*”.

Nas palavras de Regina Helena Costa (2019), trata-se de um verdadeiro “*encontro de contas*”, que proporciona a extinção de vínculo obrigacional entre os mesmos sujeitos.

No âmbito fiscal, a compensação, em essência, se aproxima àquela prevista na lei civil. É de se destacar, no entanto, que a compensação tributária pode abarcar também débitos vincendos, como dispõe expressamente o art. 170 do Código Tributário Nacional.

Outra peculiaridade, de suma importância, é que no direito tributário somente se dará a compensação se, e nos termos em que, a lei autorizar. Para Luís Eduardo Schoueri (2019), o direito à compensação não pode ser amplo e irrestrito, caberá à lei que institui o tributo “*dispor sobre a forma como a obrigação será extinta*”. Diz, ainda, o

autor que se não houver previsão legal, não há como exigir a compensação. De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2019), isso dá homenagem ao *princípio da indisponibilidade dos bens públicos*.

Nessa linha, Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi (2018), resumem a compensação tributária como hipótese em que o contribuinte “*não recebe em espécie, ou moeda corrente, mas sim em moeda escritural, com que quita seus débitos*”.

O que se vê, então, é que a compensação tributária será uma espécie de *quitação do crédito tributário*, que se dará através de uma *moeda escritural*, pelo *encontro de dívidas recíprocas* entre Fisco e contribuinte, desde que esteja previamente *autorizada em lei*.

No campo prático, as compensações são realizadas mediante ato do contribuinte. Assim determina a legislação federal (Lei n. 9.430/96). Caberá ao particular apurar os créditos compensáveis (que poderão decorrer de um indébito tributário, norma incentivadora, norma que concede direito à crédito, entre outros) e entregar ao fisco declaração em que conste informações sobre aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Vale dizer que, conforme destaca Luís Eduardo Schoueri (2019), “*a mera declaração do contribuinte já implica a extinção do crédito tributário, posto que sob condição resolutória de homologação*”. Neste caso, a autoridade administrativa tem prazo de cinco anos para homologar ou não a compensação declarada pelo contribuinte, sob pena fazê-la tacitamente.

Decerto é que a compensação realizada pelo contribuinte pode ser indeferida. Neste caso, como apontam Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi (2018), por se tratar de ato vinculado, não há margem para arbítrio ou discricionariedade do ente fazendário. A administração deverá obedecer a um procedimento administrativo fiscal e a legitimidade da rejeição da compensação só se dará mediante ato administrativo fundamentado, nunca por alvedrio, ou, no dizer dos autores, por “*querer qualquer não justificado na lei*”.

Deste modo, como bem esclarecem Freddie Didier Jr. e Júlia Lipiani (2019), é determinante que o ato administrativo que nega a compensação seja motivado e este ato pode ser submetida à autoridade

judicial, cabendo ao contribuinte demonstrar o equívoco na aplicação do Direito ao caso concreto.

Diante da ótica processual administrativa, a rejeição ou não homologação da compensação gera um crédito tributário em favor do ente fazendário. Seja essa rejeição integral ou parcial, o saldo negativo decorrente do encontro de contas entre fisco e contribuinte acarretará uma autuação, que, após encerrada fase administrativa, poderá ser executada judicialmente.

Justamente nessa esteira que surge a problemática abordada por este estudo. Não se tem dúvidas que o ato administrativo que rejeita a compensação tributária pode ser submetido ao Poder Judiciário. A questão é: por qual instrumento processual o contribuinte poderá fazê-lo?

2. TEMA 294 DO STJ E A POSSIBILIDADE DE ARGUIR A COMPENSAÇÃO EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL

Reputando a compensação como causa extintiva do crédito tributário, por muito tempo, era aceito na jurisprudência a possibilidade de o contribuinte alegar, como matéria de defesa em embargos à execução fiscal, a extinção do crédito tributário por compensação administrativa.

Esse foi o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça em sede do regime de recursos repetitivos (Tema 294/STJ), na ocasião do julgamento do R.Esp nº 1.008.343/SP. Na oportunidade, foi fixado entendimento de que seria possível a alegação, em sede de embargos à execução fiscal, de compensação administrativa do crédito tributário, desde que o pedido de compensação tenha sido realizado anteriormente ao ajuizamento da ação executiva. Assim restou fixada a tese do Tema 294/STJ:

A compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA, máxime quando, à época da compensação, restaram atendidos os

requisitos da existência de crédito tributário compensável, da configuração do indébito tributário, e da existência de lei específica autorizativa da citada modalidade extintiva do crédito tributário.

Conforme se extrai do acórdão proferido quando do julgamento do repetitivo, um dos fundamentos que levou a esse entendimento é o advento da Lei 8.383/91, que permitiu ao contribuinte a compensação entre tributos da mesma espécie, sem a necessidade de prévia autorização da Receita Federal.

Outro ponto suscitado no acórdão é a expressa previsão legal (Lei 8.397/92) da possibilidade de o contribuinte arguir a compensação como matéria de defesa em sede de medida cautelar fiscal, que, caso acolhida, tem o condão de impedir o ajuizamento de execução fiscal.

Nada obstante, ainda que decidido sob a sistemática dos recursos repetitivos, o assunto não deixou de gerar controvérsia. A tese firmada colocou que deveriam estar “*atendidos os requisitos da existência de crédito tributário compensável*” à época da compensação. Ao aplicar a tese em situações específicas, esse trecho gerou entendimento divergente entre as turmas do Superior Tribunal de Justiça.

A primeira turma entendia que a compensação realizada anteriormente à execução poderia ser objeto de discussão nos embargos à execução fiscal, independentemente de ter sido deferida ou não na esfera administrativamente. Já a segunda turma entendia que somente se admitiria o debate quanto às compensações homologadas pela Receita Federal.

Tal situação fez com que, anos depois, o STJ voltasse a se debruçar sobre o tema, importando em grande reviravolta no entendimento jurisprudencial.

3. OS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RESP 1.795.347/RJ E A MUDANÇA NA JURISPRUDÊNCIA

A divergência de entendimento continuou latente no judiciário, até que em outubro de 2021. A possibilidade de aduzir a compensação

como matéria de defesa em embargos à execução fiscal voltou a ser objeto de julgamento pelo Tribunal Superior, nos embargos de divergência opostos no REsp 1.795.347/RJ.

Nesta oportunidade, a primeira seção da Corte Superior firmou entendimento de que apenas as compensações deferidas administrativamente poderiam ser alegadas em embargos à execução fiscal. Àquelas que foram rejeitadas pela Receita Federal, não poderiam mais ser discutidas através deste instrumento processual.

No entender do Ministro Relator, acompanhado à unanimidade, não haveria divergência em relação ao entendimento posteriormente fixado em sede de repetitivo, uma vez que àquela tese se refere somente às compensações devidamente homologadas administrativa ou judicialmente, anteriormente à propositura da execução fiscal.

Conforme se verifica no acórdão, que transitou em julgado em 2022, a vedação à possibilidade de arguição da compensação como defesa em execução fiscal faz menção expressa às compensações não homologadas na esfera administrativa.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. COMPENSAÇÃO. INDEFERIMENTO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA DE DEFESA. INVIABILIDADE. DISSENSO ATUAL. INEXISTÊNCIA.

1. Ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça entendem que não pode ser deduzida em embargos à execução fiscal, à luz do art. 16, § 3º, da Lei n. 6.830/1980, a compensação indeferida na esfera administrativa, não havendo mais que se falar em divergência atual a ser solucionada.

2. Incide, na hipótese, o óbice da Súmula 168 do STJ, in verbis: “Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado.”

3. Embargos de divergência não conhecidos.

(REsp n. 1.795.347/RJ, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 27/10/2021, DJe de 25/11/2021.)

O entendimento decorre da norma expressa no artigo 16, § 3º da Lei 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais) que, pelo entender do Superior Tribunal de Justiça, vedaria a alegação de compensação em sede de embargos à execução, vejamos.

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

(...)

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Nos termos do voto do Ministro Relator Gurgel de Farias, não há direito concedido ao contribuinte que lhe outorgue autorização para confrontar a certeza e liquidez da Certidão de Dívida Ativa em razão da compensação, justamente em razão da vedação legal do § 3º.

O voto vencedor traz ainda o argumento de que o entendimento defendido não implica em ofensa ao princípio da inafastabilidade da jurisdição. Ressalta, ainda, que o Tema 294 não tratou de forma individual da hipótese de compensação indeferida na seara administrativa, conforme trecho do voto abaixo.

(...)

O controle da legalidade do ato administrativo que indeferiu pedido de compensação tributária deve ser, portanto, realizado em via judicial própria. O contribuinte não tem o direito de demonstrar, em sua defesa, nos embargos à execução fiscal, a ausência de liquidez e certeza da CDA por esse motivo, segundo interpretação conferida por esta Corte Superior ao disposto no art. 16, § 3º, da Lei n. 6.830/1980.

Outrossim, não há que se falar em ofensa ao princípio da inafastabilidade de jurisdição, porquanto não se pode confundir negativa de acesso à Justiça com necessidade de observância dos meios processuais válidos.

Ressalte-se que a Primeira Seção, nos autos do REsp repetitivo 1.008.343/SP, embora tenha julgado favoravelmente

ao contribuinte, não tratou especificamente de hipótese em que teria ocorrido indeferimento da compensação na esfera administrativa. (...)

Após o trânsito em julgado do acórdão mencionado, muitas questões começaram a ser suscitadas, muito pelo fato de que, embora o voto do relator tente afirmar o contrário, a tese que se sagrou vencedora implica em uma virada na jurisprudência da Corte Superior.

Ainda que se considere que não seja uma mudança por completo, pois as compensações homologadas administrativamente podem continuar servindo como matéria de defesa em execução fiscal, houve, no mínimo, uma limitação da aplicação da tese outrora firmada em sede de repetitivo.

Com a devida *vênia*, em que pese esse não seja o ponto focal deste artigo, tecem-se breves considerações em relação ao julgado em análise.

Primeiramente, conforme visto, o novo entendimento é fundamentado no § 3º do art. 16 da Lei de Execuções Fiscais, que supostamente veda a alegação de compensação em sede de embargos.

Contudo, para interpretar corretamente a norma contida nesse dispositivo, deve-se considerar o contexto histórico em que a Lei de Execuções Fiscais foi promulgada. Naquele momento, não havia legislação sobre a compensação administrativa de créditos tributários. O art. 170 do Código Tributário Nacional previa expressamente a necessidade de lei para regulamentar a matéria, e que, até então, inexistia:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Neste caso, a vedação imposta no art. 16, § 3º da Lei de Execuções Fiscais decorre propriamente da então ausência de lei regulamentadora sobre as compensações. É o que se extrai, da própria Exposição de Motivos da Lei 6.830/80:

65. Vale considerar mais detidamente a matéria de que trata o § 3º do art. 16. Das causas impeditivas, modificativas ou extintivas da obrigação de pagar, exigível através do processo de execução fiscal, e respeitadas as leis especiais que dispõem em outro sentido, exclui-se a compensação, assim como a reconvenção.

66. *Observa-se que, no campo tributário, a compensação é admissível quando a lei, taxativamente, prevê aquela forma de extinção de crédito, como admite o art. 170 do Código Tributário Nacional.*

67. Mas, ainda que, em casos expressamente previstos em lei, a compensação pudesse vir a ser arguida como matéria de defesa, o devedor somente poderia fazê-lo depois de ter tornado líquido e certo o seu crédito, como impõe o citado art. 170 do Código Tributário Nacional. *Isso, sem dúvida, em processo outro que não o da própria execução proposta pela Fazenda Pública, salvo se a lei especial vier a permitir a compensação.* (grifos apostos)

Assim, fica clara a intenção do legislador, em vedar a alegação de compensação como matéria de defesa dentro daquele contexto, considerando a inexistência de lei especial regulando a matéria. Nesse sentido, Fredie Didier Júnior e Júlia Lipiani (2019) explicam:

O art. 16, § 3º, da Lei de Execução Fiscal deve, portanto, ser interpretado de acordo com essas premissas, principalmente após a edição de leis posteriores disciplinando a compensação tributária prevista no art. 170 do CTN (...), a partir das quais evoluíram a legislação e os próprios meios de fiscalização e controle das Administrações Fazendárias.

Ressaltam ainda que a defesa à execução fiscal por meio de compensação é vedada somente àqueles casos em que o contribuinte nunca submeteu seus créditos perante a autoridade administrativa. Seria uma hipótese de “compensação judicial”, que, no dizer dos autores, caracterizaria espécie de reconvenção à execução fiscal, o que não seria permitido:

Explica-se: continua vedada a hipótese de defesa por meio de compensação com créditos vincendos, ou mesmo vencidos, mas que não tenham sido objeto de anterior pedido de compensação na forma prevista em lei – alegados, portanto, como contradireito (nesse caso, o contribuinte está reconhecendo a justiça da demanda executiva, mas requerendo que a satisfação de crédito se dê por meio alternativo, conforme explicado anteriormente). Afinal, a compensação depende de processo administrativo vinculado, e não ocorre da maneira como deseja o contribuinte ou o Fisco, mas do modo estabelecido em lei. A compensação, como defesa, tem lugar, no entanto, em casos em que o contribuinte apresentou regularmente requerimento de compensação e, ainda assim, houve equivocada inscrição em Dívida Ativa por parte da Fazenda Pública⁹⁴; nesse caso, ela é apresentada como fato extintivo do direito afirmado pela Fazenda Pública (hipótese em que a demanda é injusta, pois a dívida não mais existe); compensação, nesse caso, é *objeção substancial*, como visto anteriormente.

Nesse sentido, ampliar a vedação também às compensações administrativas, legalmente previstas, seria extrapolar os limites impostos pelo próprio legislador federal. Além disso, haveria violação a própria Constituição Federal e aos direitos fundamentais de ampla defesa e acesso à jurisdição.

E diga-se, os embargos à execução fiscal são o instrumento de defesa do devedor em face do processo executivo que lhe é imposto, e é por meio deste instrumento que lhe é autorizado aduzir toda e qualquer matéria útil e necessária à sua defesa.

Sobre o tema, Rodrigo Della Pria (2020) assim leciona:

A relativa autonomia que se verifica entre os sobreditos processos, todavia, não é suficiente para negar o fato de os embargos consubstanciarem instrumento de defesa do devedor em face da pretensão expropriatória do exequente, cujo fundamento constitucional, não há dúvidas, é o art. 5º, inciso LV, da CF/88.

Essa condição fica ainda mais evidente no âmbito da legislação processual que disciplina as condições de oposição de embargos à execução fiscal, onde está expresso que, no prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria “útil à defesa” (...)

Assim, o contribuinte que tem execução fiscal ajuizada contra si, por força do princípio do contraditório e ampla defesa, direito que lhe foi outorgado constitucionalmente (o art. 5º, inciso LV, da CF/88), deve poder alegar toda e qualquer matéria de defesa que lhe seja útil. Não parece razoável a limitação da defesa em sede de embargos, em especial à compensação, que se trata de clara causa extintiva do crédito tributário.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo (2019) nos ensina o seguinte:

Em se tratando de compensação, porém, não é acertada a vedação legalmente estabelecida, que somente se explica em face de haver sido elaborada por Procuradores da Fazenda Nacional durante os “anos de chumbo”. No momento atual, é imprescindível considerar que a compensação é amplamente autorizada por lei (o que não ocorria em 1980, e talvez explica haver-se pensado, à época, em positivar a vedação), e que a Constituição ora em vigor, promulgada em 1988, tem feição incomparavelmente mais democrática. Não nos parece haver amparo jurídico, nem moral, para que o ente público, reconhecidamente devedor, postergue o adimplemento de suas dívidas, e, paralelamente, exija coercitivamente os valores que esse mesmo credor lhe deve. Coexistindo débitos e créditos compensáveis, o encontro de contas é medida que se impõe, não apenas – no caso de tributos federais – por conta do disposto no art. 74 da Lei nº 9.430/96, mas também como decorrência lógica da própria razoabilidade. Nem se alegue que o crédito que o executado afirma possuir pode não existir, ou não ser suficiente para extinguir por compensação toda a quantia executada: essas questões são “de mérito”, e devem ser

discutidas no âmbito dos embargos à execução. O que não é possível afastar – sem exame – toda e qualquer questão relacionada à compensação, apenas porque o art. 16, §3º, da LEF o determina.

O mesmo autor aponta que proibir a alegação da compensação em sede de embargos *viola*: “i) o direito a uma tutela jurisdicional efetiva; ii) o princípio da isonomia; iii) o princípio da moralidade; iv) o princípio da economia processual”.

Por fim, diferente do que o voto vencedor e o acórdão do EREsp nº 1.795.347/RJ tentam fazer crer, há sim uma clara superação da tese firmada no Tema 294 do repetitivo, a qual não impõe qualquer limitação ao direito de defesa do contribuinte, não fazendo distinção entre compensação homologada e não homologada, justamente porque não há essa distinção, a compensação, homologada ou não, é matéria útil à defesa do contribuinte e deve ser amplamente aduzida em embargos.

Nesse sentido são os dizeres de Onofre Batista (2021), em entrevista veiculada sobre o tema³:

(...) É natural que haja diversidade na interpretação do Fisco e das empresas, dos aspectos fáticos e jurídicos da compensação, cabendo ao magistrado sanar esse conflito. É grave que o Poder Judiciário se negue a revisitar o ato administrativo no momento da Execução Fiscal, especialmente pelo fato de a compensação ser uma questão prejudicial à exigência do débito fiscal.

Para além da violação material, se fala em uma violação de natureza processual. É que um precedente vinculante, firmado sob a sistemática dos recursos repetitivos, somente pode ser superado quando demonstrada de maneira adequada e específica que sua *ratio decidendi*,

³ Acessado em 28/01/2023: <https://coimbrachaves.com.br/stj-afirma-a-impossibilidade-de-rediscussao-da-compensacao-em-embargos-a-execucao/>

anteriormente vigente, causaria risco de decisões arbitrárias. Trata-se do instituto processual denominado de *overruling*, que seria justamente a possibilidade de superação de precedente baseado em alteração no ordenamento jurídico ou evolução fática histórica. Esses pontos sequer foram suscitados pela decisão proferida no EREsp.

Por todas essas razões, o tema foi alvo de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF), proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, no final do ano passado. Almeja-se dar interpretação conforme à Constituição Federal ao art. 16, §3º, da Lei nº 6.830/1980, no sentido de que *é possível a alegação da compensação tributária em sede de embargos à execução fiscal, cuja declaração já tenha sido previamente apresentada em âmbito administrativo, tenha sido ela homologada ou não*.

Em que pese a decisão do Superior Tribunal de Justiça seja controversa, este artigo não pretende ir à exaustão sobre este ponto. O intuito aqui é entender quais implicações práticas a mudança de jurisprudência gera aos contribuintes e às suas defesas em execuções fiscais.

4. IMPLICAÇÕES PRÁTICAS EM TORNO DA MUDANÇA DE ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.

Nada obstante as discordâncias postas, o acórdão proferido no EREsp nº 1.795.347/RJ transitou em julgado e já está produzindo efeitos, pelo que cabe aos atores do processo tributário encontrarem saídas diante do cenário de insegurança jurídica que foi criado.

É certo que, enquanto prevalecer o novo entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça, os jurisdicionados que pleiteiam a compensação de tributos em sede de embargos à execução fiscal terão seu direito negado. Hoje, grande parte dos processos estão sendo decididos desfavoravelmente aos contribuintes⁴, com a extinção prematura, sem exame de mérito.

⁴ Conforme notícias veiculadas nas revistas *Jota* (<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-possibilidade-de-acao->

Muitas vezes, esse óbice surge quando já ultrapassado eventual prazo prescricional para o ajuizamento de ações anulatórias. Tal situação fragiliza o regular direito à ampla defesa destes jurisdicionados, que, após rejeição do pedido de compensação na via administrativa, se vêm sem acesso ao judiciário.

Assim, a intenção do presente estudo é justamente analisar quais possibilidades restaram aos contribuintes que pretendem debater judicialmente a compensação não homologada administrativamente.

Diante desse cenário, duas premissas são importantes. A primeira é que, por óbvio, a rejeição administrativa do pedido de compensação pode ser discutida judicialmente. Isso decorre diretamente do controle judicial dos atos administrativos, conforme bem explicam Fredie Didier e Júlia Lipiani (2019):

O débito que se origina em razão de uma negativa do Fisco de homologar a compensação realizada pelo contribuinte só pode ter sua validade questionada por meio da avaliação do procedimento adotado. Entender que a decisão administrativa que não homologa a compensação não pode ser objeto da análise em embargos à execução é ignorar que o ato de homologação é um ato administrativo, plenamente vinculado, que deve estar sujeito ao controle judicial, sob pena de violação ao art. 5º, XXV da Constituição Federal. Não há que se falar em coisa julgada administrativa em desfavor do contribuinte.

Se é certo que o tema pode ser enfrentado no Judiciário, diante da atual posição do Superior Tribunal de Justiça, a pergunta é qual seria o instrumento processual cabível. Aqui surge a segunda premissa. Pelo novo entendimento, certo é que a compensação não homologada só poderá ser discutida através de ação anulatória de débito fiscal, prevista no art. 169 do Código Tributário Nacional e art. 38 da Lei

anulatória-na-hipotese-em-que-ja-apresentados-embargos-a-execucao-fiscal-29012023) e *Valor Econômico* (<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/01/31/contribuinte-vence-discussao-sobre-compensacao-tributaria.ghml>), acessadas em 23/01/2023.

de Execuções Fiscais. Assim, para que o contribuinte leve sua pretensão ao judiciário, de ver reconhecida compensação rejeitada pela autoridade fiscal, deve fazê-la por meio da ação anulatória.

Estabelecidas as premissas, pensa-se, inicialmente, em duas situações distintas. Primeiro, em um panorama *futuro*, nos casos em que o ente fazendário ainda não ajuizou execução fiscal.

Neste cenário, a solução parece mais simples. Em que pese os embargos, na forma legal, sejam o instrumento processual adequado para defesa do feito executivo, a medida a ser adotada pelos contribuintes nestes casos é o ajuizamento de ação anulatória de débito fiscal. Considerando a possibilidade de ampla produção probatória, esse caminho se adequa ao recente entendimento da Corte Superior, sem gerar prejuízos à defesa dos contribuintes.

A questão que parece mais complexa, no entanto, é em relação aos casos em que os contribuintes já apresentaram os embargos à execução fiscal. Nestes casos, a mudança de entendimento do Superior Tribunal de Justiça gera enorme insegurança jurídica, fazendo com que advogados e operadores do direito precisem inovar na busca de soluções que possibilitem o pleno exercício de defesa dos executados.

Nesta linha, destaca-se a possibilidade de conversão dos embargos à execução fiscal em ação anulatória de débito fiscal. Trata-se de uma medida que já é utilizada em outras situações, em uma espécie de aplicação análoga ao princípio da fungibilidade recursal. Surgem, a cada dia, importantes decisões que autorizam a conversão entre os instrumentos⁵.

A seguir, analisam-se os aspectos processuais e materiais sobre essa medida.

4.1. Natureza dos instrumentos processuais

Quanto à natureza, podemos conceber os embargos à execução fiscal como espécie de instrumento de defesa do devedor em face da

⁵ A exemplo, citam-se as decisões proferidas nos Embargos à Execução Fiscal nº 5003298-07.2019.4.03.6182, 5077984-68.2021.4.02.5101 e 5015945-06.2019.4.02.5101.

pretensão executiva do credor. Nada obstante, vale destacar que os embargos comportam uma abrangência atípica dos instrumentos de defesa ordinários, o que, nos dizeres de Rodrigo Dalla Pria (2020), lhe conferem um caráter de “contrapretensão”. Seria uma “defesa” formulada sob a “forma de ação”. Tal condição é reconhecida pela jurisprudência, que, pelo entendimento majoritário, gera, inclusive, vínculos de conexão, continência e litispendência entre embargos e a ação anulatória de débito fiscal.

Isso se dá pela própria eficácia que se pretende da tutela jurisdicional prestada em embargos à execução, que, muitas vezes, supera a eficácia declaratória negativa de exequibilidade do feito executivo, causando verdadeira eficácia desconstitutiva da própria obrigação tributária. Assim, ensina o autor:

(...) o conteúdo e a eficácia que emanam da tutela jurisdicional que acolhe os embargos à execução não têm a natureza exclusivamente declaratória negativa peculiar às decisões que acolhem as razões de defesa e julgam improcedentes as demandas ordinárias em geral. Diversamente, nas sentenças que acolhem os embargos à execução, para além da eficácia declaratória negativa da exequibilidade do título que aparelha a pretensão executiva, agregar-se-ão, por vezes, eficácias outras, tais como a eficácia desconstitutiva do ato jurídico que deu origem ao crédito exequendo.

Assim, o acolhimento dos embargos à execução fiscal que, eventualmente, opuseram-se à exequibilidade do crédito tributário em razão da ilegalidade do lançamento que lhe dera origem, para além da eficácia declaratória negativa da exequibilidade, produzirá verdadeira eficácia desconstitutiva da obrigação tributária, o que é possível tão somente pelo fato de os embargos serem ajuizados sob a forma “forma de ação”, onde a contrapretensão deduzida não está absolutamente voltada à pura e simples negação do direito do exequente (...)

De tal maneira, os embargos assumem forma de instrumento capaz de desconstituir a obrigação tributária, tal qual a ação anulatória.

A proximidade de identidade entre os embargos e anulatória se releva ainda mais naquelas hipóteses em que a ação anulatória é ajuizada posteriormente ao feito executivo. Tem-se uma verdadeira relação de “equivalência” entre os instrumentos, utilizados para o mesmo fim – infirmar o feito executivo fiscal.

A doutrina e jurisprudência já reconhecem hipóteses em que a ação anulatória pode “substituir” os embargos. O caso mais clássico, e comum, decorre em virtude da regra contida no § 1º do art. 16 da Lei de Execuções Fiscais, que condiciona os embargos à execução fiscal a apresentação de garantia.

Nestes casos, quando o executado quer se defender do feito executivo, mas não tem condições de apresentar garantia ao juízo, lhe é facultada a opção de ajuizar ação anulatória contra a pretensão executiva do credor. Nessa hipótese, a ação anulatória toma forma de “ação acessória” à execução fiscal, assim como são os embargos, fazendo as vezes da defesa do devedor.

Essa possibilidade é plenamente reconhecida pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que aceita, inclusive, a possibilidade de recebimento dos embargos à execução como ação anulatória quando ambos têm a mesma finalidade, declarar a ilegalidade da exigência firmada em execução fiscal, vide abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL EM CURSO. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA DO DÉBITO. POSSIBILIDADE. CONEXÃO. NÃO-OBRIGATORIEDADE DE OFERTA DE GARANTIA, NECESSÁRIA APENAS À OBTENÇÃO DO ESPECIAL EFEITO DE SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO DÉBITO.

1. Se é certo que a propositura de qualquer ação relativa ao débito constante do título não inibe o direito do credor de promover-lhe a execução (CPC, art. 585, § 1º), o inverso também é verdadeiro: *o ajuizamento da ação executiva não impede que o devedor exerça o direito constitucional de ação para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação, seja por meio de embargos (CPC, art. 736), seja por outra ação*

declaratória ou desconstitutiva. Nada impede, outrossim, que o devedor se antecipe à execução e promova, em caráter preventivo, pedido de nulidade do título ou a declaração de inexistência da relação obrigacional.

2. Ações dessa espécie têm natureza idêntica à dos embargos do devedor, e quando os antecedem, podem até substituir tais embargos, já que repetir seus fundamentos e causa de pedir importaria litispendência.

3. O exercício do direito constitucional de ação, para ver declarada a nulidade do título ou a inexistência da obrigação, independe da oferta de garantia, indispensável apenas na hipótese de o devedor pretender obter a suspensão da exigibilidade do débito impugnado.

4. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 574.357/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/4/06, REPDJ 12/6/06, p. 439, DJ 4/5/06). (grifos apostos)

4.2. Prejudicialidade e preclusão

Conforme visto, a apresentação prévia dos embargos à execução não obsta a propositura da ação anulatória, tampouco a conversão entre os ritos. Quanto à prejudicialidade, Rodrigo Dalla Pria (2020) expõe que o esgotamento do interesse processual para propositura da ação anulatória só se dá com a “*prolação de sentença de mérito sobre a qual incida a imutabilidade própria à noção de coisa julgada*”. Neste ponto, surgem quatro hipóteses distintas, que merecem melhor análise.

Na primeira hipótese, e de resolução mais simples, são os casos em que os embargos à execução fiscal ainda não foram sentenciados. Nestes, como já visto, a conversão poderá ser feita, sem qualquer prejuízo às partes. Não há qualquer relação de prejudicialidade, considerando que a mera apresentação dos embargos não prejudica o ajuizamento da anulatória.

A segunda hipótese seriam dos casos em que os embargos foram sentenciados sem exame de mérito. São, especialmente, os casos em

que os magistrados de primeira instância vêm aplicando o entendimento do ER.Esp nº 1.795.347/RJ de maneira desarrazoada, extinguindo os embargos que discutem a compensação administrativa do crédito tributário. Ainda nestas hipóteses, não haveria óbice à conversão, já que apenas a prolação de sentença de mérito seria apta a prejudicar o debate por meio da ação anulatória.

A terceira hipótese seriam os casos em que os embargos tenham sido sentenciados com julgamento de mérito, contudo, foram reformados por tribunal para extingui-los sem exame de mérito, também aplicando o novo entendimento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Nestes casos, em que pese inicialmente o mérito tenha sido apreciado na instância ordinária, a decisão proferida pelo tribunal *ad quem* reforma aquela *ratio* para extinguir o feito sem exame de mérito. Logo, qualquer efeito imutável relacionado ao mérito da discussão sobre a compensação administrativa, que eventualmente poderia prejudicar a discussão via ação anulatória, fica afastado, permanecendo assim a possibilidade de conversão.

Por fim, caso se tenha o mérito efetivamente apreciado, entende-se que a conversão entre os ritos não é necessária, já que o direito do contribuinte em ver apreciada sua matéria de defesa estaria respeitado. Independentemente do resultado judicialmente obtido, caso haja a efetiva e integral prestação jurisdicional, não há prejuízo que justifique a necessidade de conversão dos embargos em anulatória.

4.3. Similitude dos ritos

No mais, é de se destacar a similitude entre os ritos dos embargos e da ação anulatória. Os embargos à execução fiscal são espécie de ação de conhecimento de caráter declaratório-constitutivo, em que se permite ampla produção probatória.

Inclusive, o art. 16, § 2º da Lei de Execuções Fiscais prevê expressamente que, no prazo dos embargos, o executado poderá alegar toda matéria útil à sua defesa. A ação anulatória, de igual modo, é ação autônoma de cognição exauriente, permitindo ao contribuinte

alegar amplamente suas razões de defesa. Assim, a conversão entre os ritos aproveitaria toda a fase inicial, instrutória e, até, probatória, sem ocasionar prejuízo a qualquer uma das partes envolvidas.

4.4. Competência para julgamento

Outro aspecto processual relevante que deve ser analisado é a questão da competência. Neste caso, realizada a conversão, a anulatória que visa a desconstituição do crédito tributário em razão da compensação toma forma de “defesa do devedor”, tendo sempre relação de conexão com a própria execução fiscal.

Isso importa na necessária reunião dos feitos para julgamento conjunto, que se dará perante o juízo da ação executiva, seja ele em vara comum, seja em vara especializada em processar execuções fiscais – hipótese em que há competência absoluta.

Em qualquer dos casos, a regra de competência obedecerá a prevenção do juízo em razão do momento da distribuição ou registro da petição inicial, na forma do art. 59 do Código de Processo Civil⁶. Nestes casos, sendo a execução fiscal necessariamente distribuída antes dos embargos, e, conseqüentemente, antes da conversão em anulatória, o juízo da execução terá competência para apreciar o feito. É o caso do disposto no art. 61 do Código de Processo Civil⁷, em que a “ação acessória” (anulatória) segue a “principal” (execução fiscal).

Assim, quanto aos aspectos processuais, vê-se que a conversão dos ritos é totalmente cabível, não importando em prejuízo ou violação ao direito de qualquer das partes envolvidas no processo executivo fiscal.

4.5. Efeitos do recebimento da ação anulatória

Verificada a possibilidade processual da conversão entre os ritos, resta avaliar quais efeitos gerados pelo do recebimento da ação

⁶ Art. 59. O registro ou a distribuição da petição inicial torna prevento o juízo.

⁷ Art. 61. A ação acessória será proposta no juízo competente para a ação principal.

anulatória. Na forma legal, os embargos à execução fiscal poderão ser recebidos com efeito suspensivo, desde que garantida a ação e presentes os pressupostos autorizadores à concessão da tutela de urgência.

A ação anulatória, por sua vez, tem requisitos parecidos. Na forma do art. 151, V do Código Tributário Nacional, “a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial” é medida apta a suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Assim, havendo os pressupostos autorizadores à concessão de efeito suspensivo aos embargos, certamente também estarão presentes os pressupostos para concessão de tutela antecipada na ação anulatória, para impedir o curso da execução fiscal. Tratar-se-ia de uma mera adaptação processual, garantindo-se os mesmos efeitos aos dois instrumentos. Impedir que a execução fiscal prossiga.

4.6. Possibilidade material da conversão

Analisando a questão a partir de uma ótica material, não se pode permitir que o contribuinte seja impedido de discutir judicialmente a decisão administrativa que nega a compensação. Tal conduta violaria diretamente o princípio à inafastabilidade da jurisdição. Ainda, privar-o do exercício pleno à ampla defesa, de modo que lhe estaria sendo negada possibilidade de defender-se judicialmente da imposição fiscal.

Em que pese as críticas já apontadas em relação à mudança de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, é importante lembrar que a conduta dos contribuintes, nestes casos, pautou-se em orientação pacífica daquele Tribunal (Tema 294/STJ), já que, desde 2009, era firme o posicionamento da Corte no sentido de ser possível o debate da compensação administrativa em sede de embargos à execução fiscal.

Como visto nos tópicos anteriores, esse entendimento prevaleceu até o final de 2021, quando, por meio da decisão proferida no EREsp nº 1.795.347/RJ, o Tribunal Superior reviu seu entendimento.

A orientação anteriormente fixada era tão consolidada (decerto era, pois firmada em julgamento repetitivo), que a própria União incluiu o tema em sua “Lista de Dispensa de Recursos”, reconhecendo que o entendimento consolidado na jurisprudência era favorável aos

contribuintes no sentido de permitir a discussão da não homologação em sede de embargos. Destaca-se ao trecho abaixo:

(...) a compensação efetuada pelo contribuinte, antes do ajuizamento do feito executivo, pode figurar como fundamento de defesa dos embargos à execução fiscal, a fim de ilidir a presunção de liquidez e certeza da CDA, máxime quando, à época da compensação, restaram atendidos os requisitos da existência de crédito tributário compensável, da configuração do indébito tributário, e da existência de lei específica autorizativa da citada modalidade extintiva do crédito tributário⁸.

Logo, está claro que a conduta dos contribuintes foi pautada na própria confiabilidade da justiça e dos precedentes, inexistente “erro grosseiro” na oposição dos embargos com esse fim, o que deve privilegiar uma solução jurídica pautada nos princípios da fungibilidade e instrumentalidade das formas.

Nesse sentido, vê-se que o ordenamento processual demonstra uma clara preocupação em superar formalidades em prol da finalidade dos procedimentos. O caminho natural a ser seguido é o de que se deve valer dos atos processuais já praticados, quando possível lhe dar o fim pretendido.

É esse o princípio da instrumentalidade das formas que, no seu cerne, busca aproveitar o ato processual praticado, mesmo que inconforme, permitindo produzir efeitos no mundo jurídico. Nesse sentido, bem explica Daniel Amorim Assumpção Neves (2016):

O essencial é verificar se o desrespeito à forma legal para a prática do ato afastou-o de sua finalidade, além de verificar se o descompasso entre o ato como foi praticado e como

⁸ Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), acessado em 26/01/2023, através do link: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016>.

deveria ser praticado segundo a forma legal causou algum prejuízo. Não havendo prejuízo para a parte contrária, tampouco ao próprio processo, e percebendo-se que o ato atingiu sua finalidade, é excessivo e indesejável apego ao formalismo declarar o ato nulo, impedindo a geração dos efeitos jurídico-processuais programados pela lei

O princípio da instrumentalidade guarda íntima relação com a noção de economia processual, assim como à preferência pela resolução de mérito. Quando possível aproveitar atos processuais, no intuito de gerar economia, celeridade e possibilitar o julgamento de mérito, por que não o fazer? Exatamente estes princípios que orientam a possibilidade de conversão dos embargos à execução fiscal em ação anulatória.

Segundo coloca Marcus Vinicius Rios Gonçalves (2016), “*o processo terá alcançado sua finalidade principal se o juiz puder resolver o mérito*”. Logo, se os embargos e a anulatória têm a mesma finalidade (desconstituir o crédito tributário executado) e o mesmo rito (procedimento comum), o ordenamento jurídico processual ordena o aproveitamento dos procedimentos, com a sua conversão, para que se possibilite alcançar seu principal objetivo, solucionar o mérito da demanda.

Na prática, é a aplicação concreta do princípio da fungibilidade, que, nos dizeres de Fredie Didier Jr (2015), é a manifestação mais clara de aproveitamento dos atos processuais defeituosos. Para o autor, “*somente se deve nulificar um ato do procedimento ou o próprio procedimento se não for possível aproveitá-lo – do mesmo modo que a invalidação deve restringir-se ao mínimo necessário*”, e é exatamente o que se pretende com a conversão entre embargos e anulatória.

Não é razoável, tampouco econômico, que se extinga todo um processo já instruído, com dezenas de atos praticados e, até mesmos, prontos para julgamento de mérito, com base em mera desconformidade formal. Nestes casos, a forma deve ceder aos interesses da justiça, possibilitando um provimento jurisdicional íntegro, efetivo e solucionador.

CONCLUSÃO

É certo que a atuação jurisdicional deve se dar a contento das partes envolvidas. Isso não significa prover sempre o direito de alguma delas, mas sim, dar efetiva solução à lide. Mais, deve-se lembrar que não só autor e réu são partes do processo, o juízo, como solucionador de conflitos e garantidor do interesse público, também é. Quando se está diante de uma situação teratológica, é dever do juízo solucionar o conflito, dando a solução mais razoável e justa possível, garantido às partes o exercício pleno de seus direitos fundamentais.

No caso deste estudo, vê-se que a problemática aqui tratada surge de onde menos se espera, da alteração de um entendimento anteriormente pacificado na jurisprudência. Em que pese a decisão do Superior Tribunal de Justiça mereça críticas, essas ficam adstritas ao campo doutrinário e a discussões em âmbito superiores, como, no caso, da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

Sem dúvida, espera-se que a conclusão da ADPF solucione o cerne da problemática e supere o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.795.347/RJ. **Contudo, enquanto não há solução definitiva, não podem os jurisdicionados, em especial os contribuintes, ficarem a mercê de soluções jurídicas que atentam seu direito mais básico, discutir o crédito tributário perante o judiciário.**

Assim, este artigo se propôs a superar os óbices formais impostos pelo novo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, valendo-se dos princípios básicos do direito processual civil e tributário. Se a discussão da compensação do crédito tributário não pode ser feita via embargos à execução fiscal, é dever das partes do processo relativizar as formas em prol da finalidade. Mais do que buscar a efetiva execução do crédito tributário, por qualquer maneira, tem-se que priorizar a efetiva satisfação do interesse processual, que é, justamente, resolver o mérito demanda.

Dentro esse espectro, a conversão entre os ritos dos embargos e da ação anulatória se mostra uma solução prática, eficaz e garantidora

do pleno exercício da jurisdição, atendendo não só os interesses do contribuinte, mas, principalmente, da justiça.

REFERÊNCIAS

BALEIRO, Aliomar; **DERZI**, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro* – 14. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BATISTA, Onofre. *STJ afirma a impossibilidade de rediscussão da compensação em Embargos à Execução*. 2021. Disponível em: <<https://coimbrachaves.com.br/stj-afirma-a-impossibilidade-de-rediscussao-da-compensacao-em-embargos-a-execucao/>>. Acesso em 28 de janeiro de 2023.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 25 de janeiro de 2023.

_____. Exposição de motivos da Lei de Execuções Fiscais. *Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980*. Apud **JÚNIOR**, Fredie Didier; **LIPIANI**, Júlia. Alegação de compensação tributária como matéria de defesa em execução fiscal – vol. 295 – Revista de Processo, 2019.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 25 de janeiro de 2023.

_____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. *Código Processo Civil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 25 de janeiro de 2023.

_____. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº. 502 de 12 de maio de 2016. *Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer*. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016>>. Acessado em 26 de janeiro de 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. *Recurso Especial n. 1.008.343/SP*. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em: 09 de dezembro 2009. Publicado no DJe em: 01 de fevereiro de 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Seção. *Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.795.347/RJ*. Relator: Ministro Gurgel de Farias. Julgado em: 27 de outubro 2021. Publicado no DJe em: 25 de novembro de 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional* – 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. *Direito processual civil esquematizado* – 6 ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

DIDIER JR, Fredie; **LIPIANI**, Júlia. *Alegação de compensação tributária como matéria de defesa em execução fiscal* – vol. 295 – Revista de Processo, 2019.

DIDIER JR, Fredie; *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento* – 17 ed. – Salvador: Jus Podivm, 2015.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil - Volume único* – 8 ed. – Salvador: Jus Podivm, 2016.

PRIA, Rodrigo Dalla. *Direito processual tributário* – 1 ed. – São Paulo: Noeses, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário* – 9 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Processo Tributário* – 11 ed. – São Paulos: Atlas, 2019.

VÍCIO FORMAL DO LANÇAMENTO: DO CÉU DOS CONCEITOS ÀS INCERTEZAS PRÁTICAS

Sérgio Fiuza de Mello Mendes Filho

Andréa Santos Borges Leal

RESUMO

O presente artigo se destina a analisar a caracterização dos erros de fato e de direito no lançamento tributário, enquanto vícios formais ou materiais, e as divergências que envolvem o tema. A pesquisa se justifica na medida em que a discussão está diretamente associada à possibilidade de revisão de ofício do lançamento, no contexto da disposição normativa do artigo 173, II, do Código Tributário Nacional, causando evidente insegurança jurídica para os contribuintes. A fim de demonstrar não apenas a existência da controvérsia, como também a gravidade que envolve a incerteza entre conceitos, especialmente em relação as implicações jurídicas dos vícios formais e materiais, utilizou-se quatro julgados do Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários do Estado do Pará para, confrontando-os com os ensinamentos doutrinários, chegar-se a conclusão de que, não obstante inexistir definição firmada sobre a classificação do defeito no ato administrativo de lançamento, é nítida a tentativa do Fisco de utilizar tal conflito como subterfúgio para devolver, para si próprio, o prazo decadencial em sua integralidade.

1. INTRODUÇÃO

Um exemplo trivial do trabalho de advogados, agentes públicos (notadamente, no contencioso administrativo) e juízes envolvidos com direito tributário revela o risco do senso comum, que deixa adormecidas algumas questões fundamentais.

Diante de acusações fiscais, ao se depararem com capitulação que refere dispositivo legal (seja para caracterizar a infração imputada, seja para fundamentar a multa a ser aplicada) que não se amolda aos fatos praticados ou omitidos pelo contribuinte, os juristas são empurrados à tentação que o senso comum sedimentou: apontam, com frequência, haver “vício formal” do lançamento de ofício, talvez imaginando que aquele conceito se refira a um defeito mais grave e menos contornável.

O frequente apelo ao “vício formal” não pode excluir a hipótese de que os juristas costumam buscar âncoras para reforçar que “o direito faz as coisas de um jeito diferente”¹, em uma espécie de reserva de especialidade, de proteção do “ponto de vista jurídico”. Explica-se: referem-se a “questões de forma” como assuntos que são próprios do seu ofício (em oposição a não juristas que tratam da tributação) e acabam depositando sob o rótulo de “vício formal” tudo o que lhes parece como falha jurídica básica, que antecede os erros – “vícios materiais” – sobre a interpretação da lei ou relativos à compreensão dos fatos e das provas que lhes servem de evidência.

Do cenário esboçado, emergem duas curiosas situações.

Por um lado, parece tão grande a confiança na identificação de um “vício formal” que se abre mão de maior esforço para estabelecer o alcance do conceito e firmar as distinções que ele carrega (a mais fundamental, sem dúvida, é a confrontação com um “vício material”).

Noutra ponta, constata-se a despreocupação dos juristas com as consequências de suas invocações triviais. Espraiar “vícios formais”,

¹ TINTURE, Maris Kopcke. Law Does Things Differently. *Am. J. Juris.*, v. 55, p. 201, 2010.

além de duvidosa estratégia argumentativa, coloca em cena a disposição do art. 173, II do Código Tributário Nacional (CTN). A regra é – ou, ao menos, parece em primeiro olhar – clara: a decadência de cinco anos para constituir o crédito tributário é contada “*da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado*”.

A letra do dispositivo tem a aparência de permitir – ou determinar? – a renovação “do zero” da contagem decadencial. Se este for mesmo o seu sentido, os advogados aparentam estar mal orientados ao aplicarem em alta frequência um conceito impreciso de “vício formal”, pois é este tipo de defeito que abre espaço para a excepcional solução de devolver o prazo decadencial ao início. Em contrapartida, abre-se um flanco para que agentes públicos (da fiscalização e cobrança, ou com assento em órgãos do contencioso administrativo, além das procuradorias) sejam incentivados a inflacionar o conceito de “vício formal”, reputando a tal categoria o quanto for possível dos defeitos jurídicos encontrados em acusações fiscais.

São estas “questões adormecidas”, ocultadas pelo afogo dos afazeres práticos e pelo conforto do senso comum, que adiante pretendemos enfrentar, mais sob o espírito de obter algum esclarecimento que conduzidos pela aspiração a respostas últimas.

2. QUATRO EXEMPLOS DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NO ESTADO DO PARÁ

É pouco frequente que a conversa doutrinária traga ao *front* da cena a jurisprudência administrativa (talvez, a exceção seja o CARF para a matéria tributária federal). Menos comum ainda é que se tomem para o debate os casos que brotam em nosso “quintal”, talvez sob o falso pressuposto de que os problemas da “aldeia” carecem de interesse geral.

Para ir, intencionalmente, em contramão a esta prática dominante é que se utilizam, como pontos de partida da análise, quatro casos provenientes do contencioso administrativo tributário do Pará.

“Caso 01”

O Recurso de Ofício n. 15594 (2ª Câmara Permanente de Julgamento, Relator Conselheiro Emilio Carlos Vieira de Barros, Acórdão n. 8240, DOE de 29/03/2022) foi apreciado pelo Tribunal Administrativo de Recursos Fazendários – TARF, órgão colegiado do contencioso administrativo fiscal no Estado do Pará. Em decisão unânime, recebeu a seguinte ementa:

ICMS. INCOMPATIBILIDADE ENTRE A FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL E A SITUAÇÃO FÁTICA COMPROVADA NOS AUTOS. 1. Correta a decisão singular quando declarou que o lançamento tributário é improcedente, por restar comprovado que a formalização da exigência não suporta a situação fática verificada nos autos. 2. Quando a análise dos autos comprovar que, dos elementos servidos como prova da infração, não se puder inferir pela conclusão exarada no lançamento tributário, há de ser decretada a improcedência da autuação, por estar caracterizado vício de ordem material. 3. Recurso conhecido e improvido. DECISÃO: UNÂNIME. JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 10/02/2022. DATA DO ACÓRDÃO: 10/02/2022.

Naquele caso, a autuação referia, como descrição da infração, a conduta de “*deixar de estornar crédito do imposto*”. Ao fazer a análise dos documentos, a Julgadoria (órgão de primeira instância) verificou que a hipótese não era de obrigação de estorno, mas, na verdade, a infração consistia em “*uso antecipado do crédito do ICMS de forma indevida*”.

Para o que nos interessa, o TARF seguiu a Julgadoria e classificou a falha da autuação como “erro de descrição” e afirmou que a improcedência era mandatória “*por estar caracterizado vício de ordem material*”.

Em seu voto, o Conselheiro Relator buscou estabelecer a diferença entre o que chamou “erro de descrição” (“vício material”, que pressuporia “erro de fato”) e o que nomeou “erro de tipificação” (“vício formal”, que estaria associado a um “erro de direito”):

Em análise dos autos, tem-se que ele é improcedente, por verificar-se a existência de erro de descrição (falta de subsunção dos fatos à norma elencada), o que pressupõe erro de fato, já que o tipo tributário (a norma que autoridade autuante disse descumprida/aplicável ao caso), na verdade, não se concretizou, mostrando-se inadequado. Tal situação decorre da incompatibilidade entre os fatos e o que a autoridade autuante descreve com o ocorrido. Nesse compasso, é importante diferenciar o erro de descrição do erro de tipificação. O primeiro, como dito, pressupõe um erro de fato, e se realiza quando não há a devida compreensão dos fatos e conseqüentemente não haverá subsunção dos fatos à norma, ou seja, a descrição da ocorrência não é adequada ao que se pode concluir dos fatos (compara-se a ocorrência descrita com os fatos), conforme os elementos de provas constantes dos autos. Por se tratar, portanto, de fatos, que se demonstram por meio de provas, é invariavelmente, uma questão de mérito.

Por outro lado, o erro de tipificação consiste em um erro de direito em que os fatos são bem compreendidos pela autoridade autuante (não se discute se os fatos descritos ocorreram), mas a valoração jurídica desse fato é que se mostra inadequada. Nesse caso, haverá incongruência entre o que foi descrito e o que foi tipificado, não se analisando, ainda, se o que foi descrito coincide com os fatos discutidos nos autos. A consequência do erro de tipificação (espécie de erro de direito) é a verificação de um vício formal que sujeita o ato administrativo à nulidade. Isso ocorre sem que seja necessário analisar se os fatos descritos como ocorridos realmente ocorreram, ou seja, independe da análise da aptidão das provas trazidas pela fiscalização para comprovar o que foi descrito como ocorrido, mas tão somente a valoração jurídica dada aos fatos afirmados.

“Caso 02”

A Julgadoria de Primeira Instância cancelou parte de autuação por reconhecer “vício formal” na inadequação da penalidade, cuja

norma legal de referência foi indevidamente aplicada a fatos pretéritos e, por isso, a infração deveria se basear em outro critério normativo que não o introduzido por lei posterior. O ponto foi assim colocado na decisão:

(...) com base na redação original do dispositivo em análise, não há possibilidade de adequar o caso em comento em nenhuma das hipóteses de utilização de crédito indevido ou inexistente. Com efeito, a autuação da infração apurada neste AINF, antes da alteração promovida pela Lei Estadual nº 8.454/16, era caracterizada pela falta de recolhimento do ICMS em razão da utilização de crédito indevido ou inexistente, com a penalidade prevista no art. 78, I, “L” da Lei Estadual nº 5.530/89. Neste caso, o cerne da infração se deslocava da utilização do crédito indevido para a falta de recolhimento do imposto.

[...]

Portanto, em razão das divergências legislativas – possibilidade de caracterizar a infração de utilização do crédito indevido, no caso em questão, após alteração promovida pela Lei Estadual nº 8.454/16 –, o lançamento dos períodos anteriores à alteração promovida pela Lei Estadual nº 8.454/16 eram passíveis de autuação por infração distinta e penalidade distinta do lançamento dos períodos posteriores à citada alteração legal.

[...]

Deste modo, diante da incompatibilidade da penalidade aplicada no AINF em apreço com os fatos pretéritos à Lei Estadual nº 8.454/16 e da incompatibilidade da legislação tributária, em regra, a fato ou ato pretérito (arts. 105 e 106 do CTN), vislumbra-se a nulidade, por vício formal, decorrente de erro de tipificação, dos lançamentos referentes aos períodos 07/2015 a 03/2017, em razão da alteração da legislação tributária estadual. Nesse sentido, entende-se necessária a revisão do crédito tributário para exclusão dos lançamentos referentes aos períodos 07/2015 a 03/2017.

Como se extrai dos trechos destacados, a Julgadoria concluiu haver “(...) nulidade, por vício formal, decorrente de erro de tipificação”.

Ao final, a Julgadoria dispôs, embora sem referir o art. 173, II do CTN, que era possível o refazimento da autuação:

(...) com fundamento no artigo 45, da IN 24/2010, sugere-se que se comunique a Diretoria de Fiscalização para que, após a definitividade do julgamento administrativo deste AINF, encaminhe a realização de novo procedimento fiscal, com fito de verificar o cumprimento das obrigações tributárias declaradas nulas, por vício formal, nesta decisão.

O TARF apreciou o Recurso Voluntário n. 18825 (1ª Câmara Permanente de Julgamento, Relator Conselheiro Marcos Augusto Catharin, Acórdão n. 8496, DOE de 29/07/2022), interposto pelo contribuinte, e o Recurso de Ofício n. 18824 (de subida automática em relação à parte desfavorável à Fazenda Pública da decisão da Julgadoria).

Ao passo que afirmou a perda de objeto do Recurso de Ofício², o TARF não acolheu – em verdade, sequer enfrentou – o defeito da autuação apontado pela decisão da Julgadoria. E assim decidiu porque encontrou, por assim dizer, uma falha prévia e mais fundamental: a ofensa ao devido processo legal administrativo, à razoabilidade e à proporcionalidade quando a ação fiscal não é objeto de prorrogação após muitos meses de expiração dos prazos previstos em Instrução Normativa³.

² A ementa do Acórdão n. 8495 foi a seguinte:
ICMS. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO INDEVIDO. PERDA DE OBJETO. NULIDADE DO AINF DETERMINADA. 1. Considera-se prejudicada a análise e a discussão quanto a Recurso de Ofício, quando a solução colegiada do Recurso Voluntário de referência entendeu-se pela Nulidade do AINF. 2. Recurso prejudicado por perda de objeto. DECISÃO: UNÂNIME. JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 04/07/2022. DATA DO ACÓRDÃO: 06/07/2022. Publicado no D.O.E. n. 35.062 de 29/07/2022.

³ A ementa do Acórdão n. 8496 foi a seguinte:
1. ICMS. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITO INDEVIDO. EXTRAPOLAÇÃO DO PRAZO DE CONCLUSÃO DA ORDEM DE SERVIÇO. NULIDADE DA AUTUAÇÃO. A competência do Auditor Fiscal para

A definição se deu por voto de qualidade, uma vez que dois Conselheiros afirmaram a improcedência da autuação, enquanto o Conselheiro Relator – que também resolveu o empate em “voto duplo”, por ser Presidente da Câmara – deu provimento ao recurso “*para reconhecer a nulidade da autuação*”.

“Caso 03”

O TARF, ao apreciar o Recurso de Ofício n. 15836 (2ª Câmara Permanente de Julgamento, Relator Conselheiro Bruno Torres de Souza, Acórdão n. 8253, DOE de 02/05/2022), ratificou a improcedência da acusação fiscal e fez constar da ementa o seguinte: “*VÍCIO FORMAL E MATERIAL. 1. Escorregia a decisão singular que declarou improcedente o AINF quando restar caracterizado vícios materiais e formais insanáveis*”.

Quando se lê a íntegra do acórdão administrativo, encontra-se que as falhas atribuídas à autuação giraram em torno de capitulação legal insuficiente, erro de cálculo do imposto supostamente devido e levantamento fiscal que não considerou a existência de notas fiscais pagas, canceladas ou não sujeitas à antecipação na saída (que era o objeto da acusação).

Remetendo à decisão da Julgadoria de Primeira Instância, o TARF refere que

O entendimento do julgador foi que a fiscalização não capitulou de forma adequada e suficiente a infringência

a lavratura do Auto de Infração é determinada pela Lei, não podendo ser esta limitada por ato infralegal. 2. Vicia o lançamento, atacando o devido processo legal administrativo, a ausência de emissão de prorrogação da ação fiscal dentro do prazo estabelecido por instrução normativa. 3. Ofende o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade a ausência de emissão de prorrogação da ação fiscal no prazo determinado em instrução normativa. 4. Recurso conhecido e provido para reconhecer a nulidade da autuação. DECISÃO: VOTO DE QUALIDADE. Votos contrários: Conselheiros Bernardo Lobo e Nelson Nasser, que entenderam pelo conhecimento e provimento para reconhecer a improcedência da autuação. JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 04/07/2022. DATA DO ACÓRDÃO: 06/07/2022.

descrita; incidiu em erro de tipificação; cometeu erro de cálculo, não levou em consideração os documentos trazidos pelo sujeito passivo ou os relatórios da SEFA evidenciando que as operações autuadas estavam canceladas, ou pagas, ou não se adequavam à cobrança da antecipação na saída, incidindo também em erro de descrição, em que não compreendeu bem os fatos que analisou, nos termos acima fundamentados, razão pela qual se decidiu pela improcedência do AINF.

Embora novamente apareça mencionada – porém, em nada trabalhada quanto aos critérios de identificação – a distinção entre “erro de tipificação” e “erro de descrição”, o acórdão do TARF não avança em qualquer esforço de definir e distinguir estas duas situações. Além disso, a menção na ementa a “*vícios materiais e formais*” não encontra repercussão nos fundamentos do acórdão. A distinção entre os tipos de vício, que se presumia central para a argumentação – afinal, consta da ementa –, sequer é mencionada, muito menos relacionada à oposição entre erro de tipificação e erro de descrição.

“Caso 04”

O mesmo TARF, no Recurso Voluntário n. 18292 (2ª Câmara Permanente de Julgamento, Relator Conselheiro Dio Gonçalves Carneiro, Acórdão n. 7960, DOE de 17/08/2021), manteve autuação em acórdão que recebeu a seguinte ementa:

DIEF. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 17, DA IN n° 24/2010. IMPROCEDÊNCIA. 1. O princípio da legalidade foi observado em todos os momentos da autuação, tanto em relação ao valor da autuação quanto em relação a capitulação legal, não havendo vício material. 2. As hipóteses trazidas pelo artigo 17, da IN n° 24/2010, possuem caráter exemplificativo, portanto, não existe a figura do vício formal na autuação. 3. Recurso conhecido e improvido, para manter a decisão de primeira instância.

DECISÃO: UNÂNIME. JULGADO NA SESSÃO DO DIA: 22/07/2021. DATA DO ACÓRDÃO: 27/07/2021.

A distinção entre vícios formais e materiais referida na ementa é efetivamente utilizada ao longo do acórdão, tanto em relatório quanto na apresentação dos fundamentos. Não há definições explícitas dos conceitos (ou do critério diferenciador), mas se encontra por indução o pano de fundo do raciocínio aplicado: vícios materiais remetem à capitulação legal, à comprovação da origem dos fatos apontados como infração e ao cálculo; os vícios formais, noutra via, dizem respeito ao procedimento fiscal, sua autorização em ordem de serviço e a observância dos limites (objetivo e período) para exercício da função fiscalizatória.

3. DESVIO: VISITA AO CÉU DOS CONCEITOS JURÍDICOS

Se formos buscar socorro no mais conhecido frequentador do “paraíso dos conceitos jurídicos”⁴ entre os tributaristas, a sensação de desorientação ainda há de nos acompanhar.

Levados cuidadosamente pelas mãos do doutrinador rigoroso⁵, vemos o trabalho dedicado e paciente de situar o lançamento tributário em dois modelos diferentes da doutrina do ato administrativo: o tradicional, atribuído a Cirne Lima, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, Caio Tácito e Seabra Fagundes; e o renovado, fruto da distinção que Celso Antonio Bandeira de Mello propõe entre elementos e pressupostos de validade.

Deste primeiro voo saímos, porém, sem referências seguras sobre os tipos de vício que podem afetar os lançamentos. Após

⁴ A metáfora é a formulada por Rudolf von Jhering no fim do século XIX, aqui descarregada de qualquer ironia ou de tentativa por separar “o sério e o jocoso” no raciocínio jurídico.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2004, p. 385-400.

propor uma distinção entre “erro de fato” e “erro de direito” – sem buscar associá-los a vícios formais e materiais –, enfrenta o problema da alteração do lançamento tributário. Afasta de saída a revogação por conveniência e oportunidade – que não cabe a atos vinculados, como o lançamento –, aponta que pode haver situações de nulidade (que exigem “*vício profundo, que comprometa visceralmente o ato administrativo*”) e de anulabilidade (que “*pressupõe invalidade iminente, que necessita de comprovação, a qual se objetiva em procedimento contraditório*”)⁶. Volta, pouco depois, para dizer que a alterabilidade do lançamento não se limita às ocorrências de nulidade absoluta ou nulidade relativa (anulabilidade), pois “*Ocasões há em que o lançamento sofre alterações que agravam a exigência anteriormente formalizada*”⁷.

A esta altura, não se obtém qualquer orientação confiável sobre a tipologia dos vícios que podem atingir o lançamento tributário. Não demora para que se desfaça a primeira impressão de que seria oferecida uma doutrina especial das nulidades do lançamento.

A dedicação ao apuro conceitual não gerou maior preocupação em definir o que conta como “vício formal” no contexto da disposição normativa do art. 173, II do CTN. Nem mesmo a definição extensional, por meio de exemplos ilustrativos, é oferecida. Sem levantar questão sobre a caracterização jurídica dos vícios formais, deposita os cuidados na distinção entre o direito privado e o direito tributário, cuja especialidade e autonomia lhe permitem introduzir uma hipótese de interrupção da decadência, certamente incomum aos olhos dos civilistas.

E mais não se encontra. Saímos dos altos céus dos conceitos tributários – ao menos quanto ao guia escolhido para a jornada – sem satisfazer as expectativas terrenas de segurança e utilidade prática que seguem dominando o chão diário de quem precisa decidir, argumentar e persuadir.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2004, p. 418.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2004, p. 419.

Sejamos justos: até se encontram esforços isolados de reduzir a incerteza sobre o sentido jurídico de “vício formal” em matéria tributária. Outro importante patrocinador de voos conceituais⁸ buscou traçar a fronteira entre normas de direito formal e material, as quais dariam, se violadas, em vícios formais e materiais, respectivamente associados à “anulação” e à “nulidade”.

O problema, contudo, não se resolve: a investida solitária impede a formação de uma rede conceitual densa capaz de organizar as disposições normativas e entendimentos doutrinários dominantes. Coloca-se, assim, o desafio da repercussão prática: as veias da influência doutrinária ficam bloqueadas quando um assunto parece pouco importante para ser tratado nos principais manuais. A isto se soma o impasse da abstração excessiva, na medida em que se abre mão de devolver as elaborações conceituais ao estado do debate nos órgãos de julgamento administrativos e jurisdicionais.

Além disso, utilizam-se termos – nulidade, anulação – que estão bem assentados no direito administrativo e ganhariam, no direito tributário, significado especial e distinto (sem contar o tema da convalidação, que seria vinculado à anulação por vício formal e nos colocaria diante da questão não enfrentada: pode a administração escolher anular e rejeitar a convalidação, quando sabe que o efeito é devolver a si própria o prazo para lançar o tributo?).

As perguntas incômodas insistem em retornar: como assegurar ao contribuinte – seja empresa ou indivíduo – que seus direitos não se sujeitam a sutilezas jurídicas pouco controláveis, que seus interesses e destinos não estão dissolvidos em formulações conceituais carentes da objetividade esperada? Como evitar a sensação de que, no terreno dos vícios e nulidades do lançamento, muito se coloca sob o capricho da escolha e da invenção conceitual desobstruída?

⁸ SANTI Eurico Marcos Diniz de. “Lançamento, decadência e prescrição no direito tributário” In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 69-76.

4. DE VOLTA AO COMEÇO: EM BUSCA DOS CAMINHOS PARA FUTURAS SOLUÇÕES

Menos eficaz é a postura indignada diante do art. 173, II do CTN. Abrindo mão de qualquer apropriação do conceito de “vício formal”, denuncia-se a regra porque

(...) comete um dislate, ou seja, de um lado, ele introduz, para o arrepio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial; de outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante, dando ao sujeito ativo um novo prazo de cinco anos, inteirinho, como prêmio por ter praticado um ato nulo⁹.

Para outros, o dispositivo é “aberração”¹⁰ e “consagra a teoria do benefício do erro a favor do infrator (fisco)”¹¹, além de ser “ilógico por se reportar à data da decisão anulatória do lançamento, que nada tem a ver com a data da ocorrência do fato gerador, a qual dá nascimento à obrigação

⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2004, p. 394-395.

¹⁰ “A seguir, Rafael Moreno Rodrigues endossa minha crítica à redação do inciso II do artigo 173 do CTN, que consagra uma causa mista de suspensão e interrupção do prazo decadencial. De fato, isto sim é aberração. Surge um lançamento com forma diversa da prescrita em lei e seu erro vem de ser apontado em impugnação. Corre o processo para decidir se o erro existe e não mais se estará contando qualquer prazo de decadência. Surge a decisão que anula o lançamento, e em seguida, começa a contagem de um novo prazo de decadência. Portanto, o prazo esteve suspenso enquanto não decidida a anulação do lançamento e começando a ser contado novo prazo desde a anulação, temos os efeitos que produz a interrupção (note-se que a lei não manda recomeçar a contagem do prazo desde onde ele foi suspenso, isto é, considerando o período de tempo anteriormente decorrido, como se faz quando a causa é de suspensão de contagem do prazo)” [FANUCCHI, F. A decadência do direito de lançar tributos. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 113, p. 383-393, 1973. DOI: 10.12660/rda.v113.1973.38629. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/38629>].

¹¹ ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. P. 597.

tributária”¹². Enquanto uns recomendam que o comando legal “há de ser compreendido com parcimônia”¹³, outros exortam que “a regra deve ser interpretada com intensa restrição”¹⁴.

Continuam ausentes os meios – conceitos, classificações, distinções, técnicas de interpretação – para aplicar o direito com segurança.

A distinção entre “vício formal” e “vício material” não tem qualquer correspondência direta com, respectivamente, “erro de direito” e “erro de fato”, como suscitado no “*Caso 01*”. Esta última diferença, que recebeu mais atenção doutrinária que a primeira dicotomia, cuida das situações em que se autoriza a revisão do lançamento e, mais especificamente, debate-se se o “erro de direito” é, ou não, um caso de inalterabilidade do ato de constituição do crédito tributário.

Mais ainda: embora seja possível aproximar “erro de descrição” e “erro de fato”, bem como associar “erro de tipificação” e “erro de direito”, é incogitável considerar que este último par seja “vício formal”, como equivocadamente é afirmado tanto no “*Caso 01*” como no “*Caso 02*” (pela Julgadoria). O motivo do ato administrativo de lançamento é composto tanto a ocorrência comprovada do fato gerador, quanto pela qualificação jurídica que permite tipificar o fato a partir do conceito obtido em uma norma. Portanto, “erro de descrição” e “erro de tipificação” podem ser considerados, mesmo na mais imprecisa distinção entre os tipos de vício, como “vícios materiais”, pois afetam de diferentes formas o motivo do lançamento.

A simplicidade da distinção que vê “vício formal” em questões de competência e procedimento, definido “vício material” de modo residual, gera um impasse quando se vê, como no “*Caso 02*”, que uma fiscalização violadora da ampla defesa e do devido processo legal

¹² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 546-547.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 766.

¹⁴ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 546-547.

poderia ser prontamente refeita caso se reputasse estar diante de um “vício (meramente) formal”. Quando está em jogo a finalidade do procedimento – isto é, a sua substância, e não apenas o passo-a-passo dos atos encadeados – e o respeito a direitos fundamentais processuais, é um estímulo à indevida instrumentalização das regras considerar que incide o art. 173, II do CTN. Nem tudo que é procedimento é “formal”, bem como nem tudo que é “material” diz respeito à regra-matriz de incidência do tributo e sua observância no motivo do ato de lançamento.

O “*Caso 02*” também nos faz atentar que a conclusão decisória pela “*nulidade da autuação*” nada diz nem presume sobre o tipo de vício que se declara. Há nulidades formais e materiais como espelhos imediatos da qualificação dos vícios que as causam. E nem toda nulidade material coincide com “*improcedência da autuação*”, mas tem com esta última solução o efeito comum de impedir a renovação do lançamento, além afastar a aplicação do art. 173, II do CTN.

Por sua vez, o “*Caso 03*” nos serve de ilustração do alerta que é, no fundo, a razão de ser destas considerações. Não se pode usar, sem compromissos sérios de fundamentação e transparência argumentativa, a distinção entre “*vícios materiais e formais*”. Isto é ainda mais sensível na medida em que há uma tendência legislativa de permitir que algumas correções de vícios sejam feitas diretamente por órgãos de julgamento, bem como em razão da possibilidade de “forçar” a aplicação da regra decadencial de devolução de prazo para lançar quando se tratar de “vício formal”.

O “*Caso 04*” nos dá uma pista dos caminhos que devem ser percorridos pelo trabalho doutrinário e jurisprudencial que leve a sério a segurança jurídica e a justiça possível no contencioso tributário. Há um esforço que, se não chega a ser conceitual, é ao menos exemplificativo de quais situações típicas recaem em um lado ou outro da oposição entre vícios formais e materiais. Tem a limitação, sem dúvida, de reputar “formal” tudo o que diga respeito a normas procedimentais, o que é infirmado, como antes apontado, pelo “*Caso 03*”, no qual a violação ofende as condições mínimas da justiça procedimental que deve orientar a fiscalização.

Da insuficiência registrada diante do céu dos conceitos, somos levados às incertezas não triviais que a prática jurídica impõe. Algumas tarefas importantes compõe uma agenda básica de construção efetiva da segurança jurídica para o campo dos vícios do lançamento.

O primeiro ponto diz respeito à tarefa das fontes oficiais. É necessário usar a margem da legislação complementar (normas gerais) e mesmo da legislação ordinária de cada ente (para cada tipo de tributo) – a discutir a margem de competência para tal tipo de lei – para adensar o sentido do que conta como “vício formal”, bem como para relacionar as situações recorrentes que se consideram exemplos desse tipo de falha do lançamento.

Segundo, é imperioso o trabalho de abstração que se costuma fazer no âmbito da Receita Federal do Brasil, especialmente por meio de pareceres normativos e soluções de consulta, tendo em vista que a riqueza e a variedade de casos são conhecidas da autoridade tributária, mas menos acessível aos contribuintes. As definições conceituais, a forma como as distinções têm sido aplicadas, os critérios de julgamento pelos órgãos do contencioso, tudo isto é levado àqueles instrumentos que abstraem informações a partir de casos e conseguem gerar respostas dotadas de generalidade, sem as quais a orientação e a previsibilidade pelos destinatários das normas ficam seriamente abaladas.

Terceiro, a doutrina do direito tributário precisa avançar para ir além de buscar paralelismos e encaixes nas ofertas doutrinárias vindas do direito administrativo. A preocupação analítica com a discriminação de elementos e pressupostos de validade precisa ceder passo às preocupações de ordem mais empírica (a verificação em concreto sobre como a distinção entre vício formal e material tem sido trabalhada, fundamentada e aplicada no contencioso administrativo e judicial) e, sem dúvida, de caráter declaradamente normativo, no sentido de devolver à ciência do direito sua função prática de estabelecer o melhor conceito, a interpretação mais sensata e aplicação mais prudente das “peças” que o direito positivo lança para uso.

Nesse sentido, o primeiro passo está em construir critérios confiáveis – que não precisam ser únicos, mas podem estar sujeitos a combinações – para separar o que é “vício formal” e sob que condições

tal configuração permite reabrir um prazo decadencial que pode estar expirado há muito (seja pela contagem do art. 150, § 4º ou pelo art. 173, I do CTN). Um segundo momento obrigará a doutrina a enfrentar o incômodo tema da convalidação, isto é, da separação entre o sanável e o insanável, sem que para isto se admitem soluções fáceis, simples e erradas como considerar sanável o que é formal e insanável o que conta como material.

Há, é certo, muito a fazer. O passo zero é jogar alguma luz – pouca que seja – nas sombras que nos acompanham de perto.

5. REFERÊNCIAS.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

FANUCCHI, F. A decadência do direito de lançar tributos. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 113, p. 383–393, 1973. DOI: 10.12660/rda.v113.1973.38629. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/38629>.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2012.

ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

SANTI Eurico Marcos Diniz de. “Lançamento, decadência e prescrição no direito tributário” In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). **Curso de iniciação em direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004..

TINTURE, Maris Kopcke. Law Does Things Differently. **Am. J. Juris.**, v. 55, p. 201, 2010.



STF PODE CAUSAR MAIS INSEGURANÇA COM MODULAÇÃO NA ADC Nº 49 (ICMS NA TRANSFERÊNCIA ENTRE MATRIZ E FILIAL)

Breno Lobato Cardoso¹

RESUMO

O artigo aborda se a modulação dos efeitos do julgamento da ADC nº 49 é aconselhável, ou não. Introduce-se com a apresentação do problema, abordando a jurisprudência longeva dos Tribunais Superiores sobre a não-incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte (matriz e filial), fundada no entendimento de que não há troca de titularidade e, portanto, circulação de mercadoria, o que veio a se confirmar no julgamento da ADC nº 49. Discorre-se sobre os efeitos da declaração de inconstitucionalidade que, de regra, é *ex tunc*, sendo possível, em casos excepcionais, ser *ex nunc* ou ter efeitos prospectivos, de acordo com o art. 27 da Lei nº 9.868/1999, o que deve levar em conta aspectos de segurança jurídica, confiança legítima e boa-fé, para, então, apresentar conclusão.

¹ Advogado, Mestre em Direito (UFPA), Especialista em direito tributário (FGV) e societário (EBRADI). Procurador da Junta Comercial do Estado do Pará, Presidente da Associação dos Advogados Tributaristas do Pará e sócio de Leite Cardoso e Melo Advogados.

1. INTRODUÇÃO

A Lei Complementar nº 87/1996, denominada “Lei Kandir”, previu que haveria incidência de ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

Os contribuintes levaram a questão ao Judiciário que, pelo menos desde 1996, data da aprovação da Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça – STJ, tem entendimento firme de que não há incidência do ICMS na operação em questão.

O tema voltou a discussão, agora no Supremo Tribunal Federal – STF, no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade – ADC nº 49, sendo então julgado inconstitucionais os arts. 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87/1996. O julgamento ocorreu em 19/04/2021.

Pende, desde então, julgamento de embargos de declaração que pede a modulação dos efeitos da decisão, sendo formada maioria, até o momento, pela modulação.

A questão que se põe é se a eventual modulação dos efeitos nesse julgamento trará mais (in)segurança jurídica, sendo essa técnica (des)aconselhada para o caso sob análise.

2. A NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS NA TRANSFERÊNCIA ENTRE MATRIZ E FILIAL

O ICMS tem como fato gerador a operação de “circulação de mercadoria” (art. 155, II, Constituição Federal – CF).

De acordo com a doutrina clássica de Roque Antônio Carraza para que haja circulação é necessário que haja transferência de titularidade da mercadoria, sem o que o fato gerador não nasce. Não é suficiente a mera circulação física. Veja os ensinamentos do mestre:

“Salientamos que o fato imponible do ICMS só se completa com a transferência de titularidade da mercadoria. Sem ela, o dever de pagar ICMS não nasce.

(...)

Assim, não cabe ICMS quando simplesmente as mercadorias saem do estabelecimento comercial e a ele retornam, por não se ter concretizado, na compra e venda, a imprescindível tradição.

Deveras, só quando há transferência da titularidade das mercadorias (o domínio ou a posse indireta, como exteriorização da propriedade) é que o fato imponible do ICMS se verifica. Do contrário incorre a alteração da titularidade da *res*, verifica-se, apenas, a saída física das mercadorias. Juridicamente falando, é o mesmo que tivessem sido levadas do depósito para a vitrine. Ninguém cogitaria, na hipótese, de ocorrência de operação mercantil, apta a ensejar a cobrança do ICMS”. (CARRAZA, 2007, pág. 50)

Como na transferência entre estabelecimentos empresariais (matriz e filial) não há transferência de titularidade, defende-se que não deve haver a incidência de ICMS na operação. A tese não é nova e já se encontra consolidada na jurisprudência há mais de 26 (vinte e seis) anos, haja vista que o Superior Tribunal de Justiça aprovou a Súmula nº 106 na sessão de julgamento de 14/08/1996:

“SÚMULA N. 166 Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. (Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, em 14.08.1996 DJ 23.08.1996, p. 29.382)

Vale notar que naquele momento a tese já se encontrava firme na jurisprudência, tanto que veio a ser sumulada, o que torna o precedente qualificado e de observância obrigatória para os Tribunais (art. 927, IV, Código de Processo Civil).

Em 2021, o tema veio novamente a discussão diante do julgamento da ADC nº 49, que reafirmou a jurisprudência de que o mero deslocamento físico de bens de um estabelecimento para outro

do mesmo titular não dá ensejo ao fato gerador do ICMS, sendo declarados como inconstitucionais os arts. 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87/1996.

Veja:

Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE. 1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC. 2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes. 3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. 4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.

(ADC 49, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 03-05-2021 PUBLIC 04-05-2021)

Portanto, é certo que o entendimento dos Tribunais há muitos anos é firme no sentido de que não deve incidir o ICMS na transferência entre matriz e filial, ainda que os estabelecimentos empresariais sejam localizados em estados diferentes da federação.

Contudo, mesmo depois da Súmula do STJ e do precedente em controle concentrado de constitucionalidade ainda é possível ver Secretarias de Fazenda cobrando o ICMS nesse tipo de operação.

Tanto é assim que em consulta a Regulamentos de ICMS é comum ver permissivos a cobrança, dispositivos que acabam sendo aplicados pelos fiscais, a despeito de toda a jurisprudência construída sobre o assunto.

Veja, como exemplo, o que prevê o RICMS/PA (Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001):

“Art. 2º Nas operações internas, interestaduais ou de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;”

No RICMS/SP (Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000) há dispositivo semelhante:

“Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto (Lei 6.374/89, art. 2º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, II, e Lei Complementar federal 87/96, art. 12, XII, na redação da Lei Complementar 102/00, art. 1º):

I - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”

Desta feita, é possível constatar que as Secretarias de Fazenda não estão a observar os precedentes qualificados.

Interessante notar que essa inobservância dos precedentes, em especial o decorrente de controle concentrado (ADC nº 49) está a

afrontar o §2º do art. 102 da Constituição, a que atribuiu efeito vinculante a administração pública as decisões proferidas em controle concentrado:

“§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)”

Esse descumprimento se justifica na interposição de embargos de declaração, no qual foi requerido a modulação dos efeitos do julgamento, o qual pende de julgamento.

3. A TÉCNICA DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO JULGAMENTO. O ART. 27 DA LEI N.º 9.868/1999

A teoria da nulidade da norma foi amplamente acolhida no Direito brasileiro, tendo Rui Barbosa assim pronunciado em obra clássica sobre a inconstitucionalidade das leis: “Aqui posso registrar, pois, mais estas premissas: Toda medida, legislativa, ou executiva, que desrespeitar preceitos constitucionais, é, dê sua essência, nula” (BARBOSA, 1893, p. 46).

Zeno Veloso, após discorrer sobre o posicionamento de vários doutrinadores que controvertem sobre o assunto, informa que a posição dominante no Brasil é a que reconhece, como regra, a nulidade de pleno direito a lei declarada inconstitucional (VELOSO, 2003, p. 184).

Para ele, “a declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, os atos pretéritos com base nela praticados” (VELOSO, 2003, p 184).

Também para Luís Roberto Barroso nenhum ato legislativo contrário a Constituição pode ser válido e a falta de validade traz

como consequência a nulidade ou anulabilidade. No caso da lei inconstitucional, aplica-se a sanção mais grave, que é a nulidade. Ele argumenta que se a Constituição é a lei suprema, admitir a aplicação de uma lei com ela incompatível é violar sua supremacia (BARROSO, 2006, p. 15/16).

Como consequência natural da teoria da nulidade, explica o supracitado doutrinador que hoje é Ministro do Supremo Tribunal Federal, que a decisão que reconhece a inconstitucionalidade tem caráter declaratório, cujos efeitos são retroativos, colhendo a lei desde o momento de sua entrada no mundo jurídico. Disso resulta, como regra, que não são admitidos efeitos válidos a lei inconstitucional (BARROSO, 2006, p. 15/16).

Na prática, todavia, algumas situações se tornam irreversíveis e exigem um tratamento peculiar, mas que tem caráter excepcional. A experiência demonstrou a necessidade de oferecer temperamentos ao reconhecimento dos efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade, o que levou ao reconhecimento de exceções a regra geral em nome de valores como boa-fé, justiça e segurança jurídica (BARROSO, 2006, p.16/21).

Em 1999, o Congresso Nacional aprovou a Lei n.º 9.868, que no seu art. 27 introduz, de modo formal, no ordenamento jurídico, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, confere-se:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado².

² BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Lei n° 9.868, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso: 13 set. 2016.

A constitucionalidade do dispositivo legal é questionada na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2258, movida pela Ordem dos Advogados do Brasil. Até o momento o julgamento não finalizou, mas a maioria dos ministros que votou até o momento foi pela constitucionalidade (5 votos pela constitucionalidade e contra 2 pela inconstitucionalidade).³

Mas no que consiste essa segurança jurídica que justifica excepcionar a regra de que a declaração de inconstitucionalidade tem efeitos retroativos ou *ex tunc* para conferir-lhe efeitos *ex nunc* ou até mesmo prospectivos?

Para Heleno Taveira Torres o princípio da segurança jurídica encontra fundamento no preâmbulo da Constituição, seus arts. 5º, *caput* e §2º, 150, assumindo caráter de nítida garantia fundamental e, portanto, protegida pelo art. 60, §4º, que no seu aspecto subjetivo pode ser definido como princípio da confiança legítima (TORRES, 2011, p. 17-18).

De acordo com o doutrinador, o modelo do garantismo tributário brasileiro, além de todas as garantias expressas, conta com a incorporação integral do princípio da segurança jurídica e seus subprincípios implícitos, segundo as funções de certeza, estabilidade sistêmica e proteção à confiança legítima (TORRES, 2011, p. 19).

É sobre esse aspecto subjetivo da segurança jurídica ou, se preferir, proteção à confiança legítima, que se pretende ater com mais detalhes, que para Heleno Taveira Torres consiste na “garantia de previsibilidade gerada pelo sistema e esperada pelos particulares”, seja qual for a função envolvida (legislativa, executiva ou judicial) (TORRES, 2011, p. 209/211).

O doutrinador Celso Antônio Bandeira de Mello ensina que o princípio da confiança legítima tem aplicação em todos os ramos do Direito e são invocáveis perante condutas estatais em quaisquer de

³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Andamento da ADI nº 2258. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1835254>>. Acesso: 31 jan. 2023.

suas esferas: legislativa, administrativa ou jurisdicionais (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 221).

Como a confiança é um estado psicológico, para que possa ter eficácia jurídica, deverá revelar-se, objetivar-se de algum modo, não sendo suficiente vínculo fundado em simples expectativa, suposição ou esperança. Nessa análise, a confiança legítima guarda íntima relação com a boa-fé objetiva (TORRES, 2011, p.211).

Em síntese, tem se exigido para comprovar a confiança legítima alguns requisitos, a saber:

- a) situação passível de proteção;
- b) legitimidade da conduta de quem alega a eficácia da confiança;
- c) titularidade e;
- d) ato de órgão de autoridade pública que contraria o direito exercido em estado de confiança.

A situação passível de proteção exige a demonstração de uma situação material a partir de atos de órgãos ou autoridades públicas reveladores de confiança. A legitimidade da conduta exige que a mesma seja lícita, além de pautada pela comprovada presunção de validade e de boa-fé objetiva. Por titularidade entende-se que a confiança a ser protegida deve decorrer de ato constitutivo de direito que exteriorize, de modo vinculante para o interessado, um estado de confiança sobre certo direito legítimo. Já o ato de órgão ou autoridade pública denota uma necessária proteção frente à atuação estatal (TORRES, 2011, p. 215/216).

Como se demonstra, o princípio da proteção da confiança legítima garante o cidadão contra modificações substanciais inesperadas, como também daqueles casos cuja permanência de certas situações jurídicas, pelo decurso do tempo ou pela prática continuada da administração já não mais autorize a sua revogação ou anulação do ato administrativo, para fazer valer uma legalidade incongruente com a confiabilidade adquirida (TORRES, 2011, p. 215/216).

Helena Taveira Torres levanta que no Brasil o art. 146 do CTN^{4,5}, que é aplicável às modificações aos critérios do lançamento introduzidos por atos administrativos ou decisões judiciais, inclusive aqueles de controle de constitucionalidade, consagra um típico efeito *ex nunc*, de maneira a proibir efeitos retroativos a modificação dos critérios jurídicos do lançamento tributário que sejam prejudiciais ao contribuinte como decorrência, ainda, da proibição de comportamento contraditório (TORRES, 2011, p. 227/228).

Sobre essa ligação entre a proteção à confiança legítima e a proibição do comportamento contraditório, o posicionamento de José Casalta Nabais é no sentido de que uma expressão do princípio da proteção da confiança é a que se manifesta através da boa-fé, enquanto proibição ao *venire contra factum proprium*, que embora tradicionalmente pensada para as relações jurídico-privadas, também vale para as relações jurídico-públicas e, designadamente, nas relações entre o fisco e contribuinte (NABAIS, 1998, p. 408).

É nesse contexto da segurança jurídica, da proteção a confiança legítima, baseada na boa-fé e na vedação ao comportamento contraditório que se deve analisar se é o caso de se aplicar, ou não, a regra do art. 27 da Lei n.º 9.868/1999, que excepciona a regra geral de que a declaração de inconstitucionalidade tem efeitos *ex tunc*.

4. A POSSIBILIDADE DE MODULAÇÃO NA ADC Nº 49

O julgamento dos embargos de declaração na ADC nº 49 já iniciou e é possível prever uma tendência favorável a modulação dos efeitos da decisão.

⁴ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

⁵ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia de Assuntos Jurídicos. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso: 11 jan. 2017.

O voto-vista do Ministro Dias Toffoli propôs efeitos prospectivos de 18 (dezoito) meses contados da ata de julgamento dos embargos de declaração, no que foi acompanhado por Alexandre de Moraes, Luiz Fux e Ricardo Lewandowski (4 ministros).

Os Ministros Edson Fachin, Carmen Lúcia e Roberto Barroso também se manifestaram favoráveis a modulação dos efeitos do julgamento, embora em extensão diferente. Em votos proferidos ainda em 2021, defenderam a modulação dos efeitos para 2022 (3 ministros).

Dessa forma, apesar de não finalizado o julgamento, pois atualmente está com pedido de vista do Ministro Nunes Marques, é possível antever alta probabilidade de modulação dos efeitos do julgamento, não se podendo prever ainda em que abrangência.

E essa tendência é preocupante. Pois uma vez modulado os efeitos, o Supremo validará a cobrança feitas pelos estados ao arrepio da jurisprudência construída de forma consistente, há pelo menos 26 (vinte e seis) anos, sendo importante lembrar, uma vez mais, que a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça data de 1996.

Com a devida *vênia*, constata-se que o entendimento que vem se construindo no Supremo Tribunal Federal é contrário aos ditames da segurança jurídica, confiança legítima e boa-fé objetiva.

Não há dúvidas que as decisões dos Tribunais Superiores desde muito tempo é firme pela impossibilidade de cobrança do ICMS nas transferências entre estabelecimentos entre matriz e filial.

Tanto é assim que o Ministério Público Federal, em parecer exarado na ADC nº 49, opinou pelo não conhecimento na ADC, pois entendeu ausente o requisito de “controvérsia relevante” a justificar a propositura da medida, tendo em conta que a situação já se encontrava pacificada:

ACÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. EXIGÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE CONTROVÉRSIA JUDICIAL RELEVANTE. REQUISITO PARA INSTAURAÇÃO DO CONTENCIOSO CONSTITUCIONAL. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS NA TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO

MESMO CONTRIBUINTE. MATÉRIA PACIFICADA NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NO SENTIDO DA NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO SEM TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. AUSÊNCIA DE DÚVIDA OU INCERTEZA QUANTO A LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DAS NORMAS. NÃO ATENDIMENTO DO REQUISITO DO ART. 14-III DA LEI 9.868/99.

1. Ajuizamento válido de ação declaratória de constitucionalidade depende da demonstração de controvérsia judicial relevante (art. 14-III da Lei 9.868/1999), compreendida na situação de incerteza ou dúvida acerca da legitimidade constitucional das normas.

2. A mera indicação de decisões judiciais divergentes acerca de determinado tema constitucional não é suficiente para configuração do requisito do art. 14-III da Lei 9.868/1999, quando não estiver em risco a presunção de constitucionalidade das leis.

3. Jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a mera saída fiscal de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte não configura hipótese de incidência do ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual de mercadoria.

4. O Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral (RE 540.829/SP – Tema 297), assentou que “circulação de mercadoria”, para fins de incidência do ICMS, possui acepção jurídica que exige ato de mercancia, com transferência da titularidade do bem.

5. Não há controvérsia judicial relevante quando a matéria esteja pacificada no Supremo Tribunal Federal e no Superior Tribunal de Justiça por sistemática que vincule as instâncias inferiores (repercussão geral – RE 540.829/SP e recurso repetitivo – REsp 1.125.133/SP). — Parecer pelo não conhecimento da ação⁶.

⁶ MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Parecer nº 36/2019, nos autos da Ação Declaratória de Constitucionalidade. Disponível em: <<https://

Dessa maneira, o que se vê é uma expectativa legítima dos contribuintes que o Tribunal mantenha o posicionamento sobre o assunto, até mesmo porque o Código de Processo Civil exige dos Tribunais que mantenham sua jurisprudência estável, íntegra e coerente, de acordo com o art. 926:

“Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”.

A modulação proposta surpreende, sendo contraditória com a posição dos Tribunais tomada até então, de modo a se tornar, na posição do autor, desaconselhável ao caso em análise.

Ao contrário de contribuir para segurança jurídica, traz mais insegurança, implicando em falta de previsibilidade e credibilidade do sistema brasileiro, de modo a corroborar frase de autor desconhecido de que “no Brasil, até o passado é incerto”.

Na contramão do que se pretende com o princípio da confiança legítima, o que se vê com a proposta de modulação é um comportamento contraditório por parte do Tribunal, que durante longos anos se manifestou de forma contrária a cobrança para, agora, validá-la, ainda que durante “período de transição”.

É uma posição que não se esperava a partir de uma análise de boa-fé, baseada nos precedentes dos Tribunais Superiores e, por isso, violadora da confiança legítima.

Espera-se que, até o final do julgamento, a posição seja revertida, para o fim de manter a jurisprudência estável, coerente e previsível, tal como exige o ordenamento jurídico.

CONCLUSÕES

O artigo aborda a possibilidade de modulação dos efeitos do julgamento da ADC nº 49, que reconhece a inconstitucionalidade

redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5257024>>. Acesso: 31 jan. 2023.

dos dispositivos da LC nº 87/1996 que previam a cobrança de ICMS na transferência de mercadoria entre estabelecimentos empresariais do mesmo contribuinte.

Isso porque não há circulação jurídica da mercadoria nessa hipótese, pois não ocorre a troca de titularidade, havendo mera circulação física entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o que afasta a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Foi apresentado que a jurisprudência dos Tribunais Superiores é pacífica sobre o assunto, estando sedimentada há pelo menos 26 (vinte e seis) anos, haja vista que a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça data de 1996.

Discorreu-se sobre a possibilidade de modulação prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/1999, que deve levar em conta aspectos de segurança jurídica, confiança legítima e boa-fé objetiva.

Concluiu-se que diante da jurisprudência pacífica e longeva sobre o tema e, ainda, da obrigação do Tribunal em manter sua jurisprudência estável e coerente (art. 926, Código de Processo Civil), era de se esperar, com base na boa-fé objetiva, que o Tribunal mantivesse a sua jurisprudência.

A possível modulação do julgamento, na prática, validará atos de cobrança feitos ao arrepio da Constituição e da orientação jurisprudencial de há muito firmada, o que se mostra inesperado e violador dos princípios da proteção a confiança legítima e boa-fé objetiva.

Espera-se que, até o final do julgamento, a posição hoje majoritária seja revertida, aplicando-se a regra geral dos efeitos *ex tunc* da declaração de inconstitucionalidade da norma.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Segurança jurídica, boa-fé e confiança legítima. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; MELO, Claudineu de (org.). Direitos humanos, democracia e república. Homenagem a Fábio Konder Comparato. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BARBOSA, Rui. Os actos inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a justiça federal. Companhia Impressora: Capital Federal, 1893.

BARROSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro – 2ª ed – São Paulo: Saraiva, 2006,

BRASIL, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil). Disponível em: << https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>>. Acesso: 31 jan. 2023.

_____, Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9868.htm>. Acesso: 13 set. 2016.

_____, Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: << https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>>. Acesso: 31 jan. 2023.

_____, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: << https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>>. Acesso: 31 jan. 2023.

_____, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional). Disponível em: << https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>>. Acesso: 31 jan. 2023.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 12ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Parecer nº 36/2019, nos autos da Ação Declaratória de Constitucionalidade. Disponível em: <<<https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5257024>>>. Acesso: 31 jan. 2023.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998.

PARÁ, Decreto nº 4.676, de 18 de junho de 2001 (Regulamento do ICMS). Disponível em: << <http://www.sefa.pa.gov.br/14-legislacao/interna/16329-ricms-pa-atualizado>>>. Acesso: 31 jan. 2023.

SÃO PAULO, Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000 (Regulamento do ICMS). Disponível em: << https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/ind_temas.aspx>>. Acesso: 31 jan. 2023.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Súmula nº 166, Primeira Seção, DJ 23/08/1996.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADC 49, Tribunal Pleno, DJ 05/05/2021.

_____. Andamento da ADI nº 2258. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1835254>>. Acesso: 31 jan. 2023.

TORRES, Heleno Taveira. Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

VELOSO, Zeno. Controle jurisdicional de constitucionalidade: atualizado conforme as Leis 9.868 de 10.11.1999 e 9.882 de 03.12.1999 – 3 ed. – Belo Horizonte: Del Rey Editora, 2003.

REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO DA SOCIEDADE ANÔNIMA DE FUTEBOL

*João Paulo Mendes Neto*¹

*Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff*²

*Leonardo Costa Norat*³

RESUMO

Objetiva-se estudar a disciplina tributária da Sociedade Anônima de Futebol, em outras palavras, como funciona a tributação deste

¹ 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.

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 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.

tipo jurídico? Para tanto, estrutura-se o artigo em três etapas. A primeira analisa a afirmação da atividade empresária do futebol diante do fenômeno da empresarialidade. A segunda explica o regime jurídico da sociedade anônima de futebol, sob o enfoque tripartido das regras societárias, tendo em vista as disciplinas dos ordenamentos societário, empresarial e patrimonial. A terceira examina a tributação da sociedade anônima do futebol. Utiliza-se o método hipotético-dedutivo, com técnicas de pesquisa legislativa com documental.

INTRODUÇÃO

A Lei nº 14.193, de 6 de agosto de 2021, conhecida como Lei do Clube Empresa, criou no Brasil a Sociedade Anônima do Futebol (SAF). Trata-se de um subtipo societário criado sobre a promessa de incrementar a governança das agremiações desportivas que o adotarem, aproximando-as das sociedades empresárias em geral.

Embora haja divergência sobre a criação e extensão dos tipos societários em outras normas diferentes daquelas previstas pelo Código Civil, a Sociedade Anônima do Futebol constitui companhia cuja atividade principal consiste na prática do futebol, feminino e masculino, em competição profissional, sujeita às regras específicas da Lei 14.193/2021 e, subsidiariamente, às disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. Evidencia-se um movimento de separação da atividade futebolistas em termos de estruturação societária para a criação de um regramento específico, bem como a aproximação do futebol às atividades empresárias.

Consequentemente, a Lei do Clube Empresa também franqueou novo mecanismo de recuperação econômica às entidades em dificuldades que optarem por se converter em SAF. De forma inovadora, em busca de alternativas de fontes de receitas, criou *papéis* para a captação de recursos pelas SAF: as “debêntures-fut”.

Nota-se um cenário de incertezas e de inovações tributárias e empresariais aliadas à *mudança* do futebol enquanto categoria de

atividade econômica organizada. Se os clubes de futebol tinham ares de atividade não lucrativa e, em alguns instantes, até recreativa – esta lei evidencia uma transformação aproximando a atuação dos clubes a empresários e, conseqüentemente, à atividade mercantil. Com a incerteza sobre a Tributação Específica do Futebol (TEF), os clubes – historicamente beneficiários de incentivos fiscais quando organizados sob a forma de associações –, viram na conversão em SAF o incremento de seu custo tributário, rechaçando o modelo sem reflexões adicionais.

Do aspecto nebuloso, um que se destaca é justamente a TEF, enquanto regime especial tributário da SAF, criado pela Lei do Clube Empresa. A despeito do veto presidencial sobre o tema, o qual foi revertido pelo Congresso somente no “segundo tempo da prorrogação” do trâmite legislativo (5 de outubro de 2021), o que torna o regime vigente no ordenamento jurídico brasileiro. Daí se fazer necessário estudar a disciplina tributária da Sociedade Anônima de Futebol. Em outras palavras, como funciona a tributação deste tipo jurídico?

Para tanto, estrutura-se o artigo em três etapas. A primeira analisa a afirmação da atividade empresária do futebol diante do fenômeno da empresarialidade. A segunda explica o regime jurídico da sociedade anônima do futebol. A terceira examina a tributação da sociedade anônima do futebol. Utiliza-se o método hipotético-dedutivo com técnica de pesquisa legislativa com documental.

1. DO CLUBE DE FUTEBOL À EMPRESA

Os times de futebol brasileiro, apesar da possibilidade de se organizarem sob o formato empresarial como propunha a Lei 9.615/1998 (“Lei Pelé”), estruturaram-se, em sua maioria, pelo formato de associações sem fins lucrativos (FERRAZ; SERRA, 2021), o que deságua num influxo cultural e político interno de seus associados na gestão dos Clubes de Futebol, que não se compatibiliza com a racionalidade econômica propugnada nas formas tipicamente empresariais.

Mesmo sendo uma organização voltada à fruição e contribuição dos associados, para impulsionar a própria associação

(ASCARELLI, 2008), sem contar com um regramento que confira uma gama de meios destinados a atrair investimentos, o que se identifica em termos financeiros, ao contrário, é um cenário de intensa circulação de riquezas (HUBER, 2021) acompanhada de inadimplências de alto impacto e de severos regramentos de responsabilização e fiscalização⁴.

Demonstra-se por essa constatação que, mesmo com o grande vulto financeiro ligado ao futebol, não é a estrutura societária anônima – esta sim concebida para os grandes empreendimentos, como alertara Ascarelli (2008) – a forma organizacional geralmente adotada e que nem todos os clubes conseguem, no mercado, galgar patamares de eficiência na alocação de recursos.

O contexto, portanto, evidencia uma dissonância entre a *função* e a *estrutura*⁵ – logo, uma *disfunção* e uma *desestrutura* do sistema mercadológico do futebol brasileiro –, e é para isso que a Lei 14.193/21 vem criar e disciplinar a *sociedade anônima de futebol*, um subtipo

⁴ Vide, por exemplo, a Medida Cautelar deferida e posterior parcial procedência 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, o que protegeu o setor futebolístico de impacto de R\$ 97.146.024,17 no exercício financeiro.

⁵ Função e estrutura devem ser entendidos nos sentidos propostos por Emillio Betti (1959, p. 152 e ss.) em relação aos negócios jurídicos. Estruturalmente, os negócios jurídicos se concatenam pela forma e pelo conteúdo, respectivamente o modo de declaração da vontade pelos agentes e aquilo que se declara. A função, a sua vez, *externa* à estrutura do negócio jurídico é a causa para a qual aquele se propõe a realizar, a qual pode ser final ou prévia, a variar se seus efeitos surtirão a fatos futuros ou se este surgir por força de um fato prévio. Os contratos plurilaterais surgem no mundo jurídico para surtir efeitos *pro futuro*, de modo que sua função (*causa* ou *escopo*) será final, ora se projetando nas relações internas ora externas (v. *infra*). Sobre a eficácia e os efeitos jurídicos dos negócios jurídicos em geral: Antonio Junqueira (1986; 2002); Caio Mario Pereira (201, p. 421-422); Karls Larenz (1978, p. 427); Márcio Catapani (2009).

societário das Sociedades Anônimas, que se distingue, pois, por sua *função e estrutura*.

Fala-se isso porque as organizações de caráter associativo correspondem – segundo a clássica doutrina privatista e contratual⁶ (JAEGER, 1972); (ASCARELLI, 2008); (GAMBINO, 2009); (GALGANO, 1984) – a um contrato plurilateral, isto é, um instrumento jurídico apto a reunir pessoas que contribuam patrimonialmente para a criação de uma organização que se dedique a uma finalidade ulterior, composta de um escopo-meio (uma atividade – conjunto de atos a serem realizados no bojo da organização) e um escopo-fim (um objetivo – resultado alcançável a partir da atividade).

Enquanto nas associações propriamente ditas (*sem fins lucrativos*) a sua função – sob o aspecto do escopo ulterior finalístico – é o reinvestimento na própria estrutura organizacional para promover a maximização da atividade e a fruição da condição de associado pelos participantes, nas sociedades o fim é de distribuir e maximizar o resultado positivo das operações de mercado, proporcionalmente ao que foi investido. Em ambos os casos, o escopo-meio pode ser o mesmo (*in casu*, a *atividade futebolística*); o que muda, então, é o resultado almejado em razão da estrutura e da finalidade.

A disfunção se evidencia quando a estrutura adotada não comporta a dinamicidade exigida pela atividade, o que justifica a distinção entre os tipos societários simples e empresários, conforme as atividades sejam consideradas artesanais, intelectuais e artísticas ou empresariais, como propugna a sistemática do Código Civil Brasileiro (art. 966 a 971) (FRANÇA, 2011); (MARCONDES, 1970)⁷.

⁶ Sobre as doutrinas que buscam explicar o interesse societário, vide: Calixto Salomão Filho (2019, p. 19 e ss.)

⁷ Essa distinção também se apresenta nas associações, cuja situação muito se assemelha a das cooperativas. Segundo o Código Civil, as sociedades cooperativas são, por sua forma, sempre simples, portanto, não empresariais. Ascarelli (2008, p. 403-408) aproxima as associações às cooperativas na medida em que, em ambas as estruturas, pretende-se criar uma organização cujos serviços (ou utilidades) ofertadas, são mais vantajosas do que aquelas

É, pois, a capacidade da *estrutura* de *organizar* a atividade e repercuti-la devidamente ao mercado mediante uma teia contratual com terceiros, que conferirá a aptidão empresarial ao conjunto de atos coordenados em torno de um escopo comum (atividade empresária) (ASCARELLI, 1997).

Embora dinamicamente a atividade econômica em perfil empresarial possa ser identificada tanto nas associações propriamente ditas, quanto nas sociedades empresariais⁸, apenas as últimas são reconhecidas perante o ordenamento civil-empresarial como organizações empresariais. A associação, então, pode vir a exercer atividade empresarial, mas não será, em regra, empresária.

Ante a dinamicidade da atividade, ganha força o entendimento de que a empresa, hoje, deve ser vista pela figura do *agente econômico*, que organiza os bens escassos e coloca-os em mercado, ao invés da organização estática de fatores produtivos – como os centros fabris antigos (FORGIONI, 2019).

alcançáveis diretamente no mercado. Distinguir-se-iam, contudo, diante do objeto. Assevera o mestre italiano ao comparar as associações às cooperativas de mútuo: “Não é diversa, a meu ver, a situação nas numerosas associações que se propõem a objetivos de assistência, estudos, etc., a favor de seus próprios associados; não é diversa – apesar de se referir à atividade recreativa dos indivíduos e das óbvias diferenças que dela derivam – a natureza das associações recreativas e esportivas, quando se propõem facilitar aos próprios associados o exercício do esporte etc.”.

⁸ A respeito, Coutinho de Abreu (1999, p. 163): “A exploração de empresas (a título de propriedade ou outro) também não está, em geral, vedada às associações (que não têm ‘por fim o lucro económico dos associados’: art. 157º do CCiv.) – cuja capacidade ‘abrange todos os direitos e obrigações necessários ou convenientes à prossecução dos seus fins’ (art. 160º). Por norma, a actividade empresarial desenvolvida por associações visará a obtenção de meios patrimoniais necessários à prossecução da actividade diretamente dirigida à realização dos fins próprios delas [...]”. Embora sem correspondência no Código Civil brasileiro no que concerne, ao reconhecer a personalidade jurídica e consequente capacidade jurídica à organização devidamente registrada, confere-a direitos e obrigações que hão de ser, a sua vez, exercidos conforme seu escopo (MIRANDA, 2012, p. 308); (LARENZ, 1978, p. 46); (SANTORO-PASSARELLI, 2012, p. 70).

Essa noção, já existente na perspectiva antitruste (FORGIONI, 2021), foi reiterada pela Lei 14.193/21, ao alterar o Código Civil no capítulo sobre o empresário e atribuir legitimidade ativa ordinária para o regime falimentar, reconhecendo-se a empresarialidade das *associações futebolísticas* (parágrafo único incluído no art. 971 e arts. 13 e 25, da LSAF). Reconheceu-se, assim, a *função* empresarial sobre a estrutura não empresarial.

Para além da inovação relativa às associações, a Lei 14.193/21 apresenta o fator distintivo do regime das SAFs: a atividade. Atribui-se regime jurídico diferenciado não pela estrutura, mas pela função: a *função empresarial do futebol organizado e profissional*.

A intenção do legislador neste ponto é *estruturar e funcionalizar* o futebol, aproximando a empresarialidade da atividade à estrutura tipicamente empresarial das SAs, respeitando a particularidade do futebol.

É por isso que, sendo, acima de tudo, sociedade, o fim da SAF é sempre lucrativo, de maneira a atrair investimentos, maximizar o valor dos seus ativos e o distribuir dividendos aos acionistas.

O regime, que é facultativo aos clubes, dá-lhes a opção de concatenar estrutura e função empresarial, sem desconsiderar que há associações, as quais, mesmo não distribuindo lucros, os apuram e os reinvestem de maneira eficiente.

2. REGIME JURÍDICO SOCIETÁRIO DA SOCIEDADE ANÔNIMA DO FUTEBOL

Como subtipo societário de SA, a SAF é regulada especialmente pela Lei 14.193/21, mas é abarcada subsidiariamente pela Lei 6.404/76 (LSA), portanto, sujeita à dinâmica societária complexa das companhias e sempre de escopo mercantil (CASTRO, 2021, p.65, 68).

Atrelada à uma noção ampla de fim social, que reúne a atividade empresária desenvolvida e a partilha dos lucros – “esquema-causal” (FRANÇA, 2014, p 65) –, a instrumentalidade do contrato de sociedade terá como elementos essenciais de sua estrutura negocial a (i) contribuição pelos sócios destinada ao (ii) exercício de atividade

organizada e (iii) a partilha dos resultados (lucros e perdas) (FRANÇA, 2013, p. 113).

Também como decorrência de pertencer à espécie societária SA⁹, ser-lhe-ão naturais os seguintes elementos e princípios fundamentais: a responsabilidade limitada do sócio e a divisão do capital em ações (ASCARELLI, 2008, p. 459 e ss.); sobre os quais, Scaff e Norat (2021, p. 486) asseveram:

Aquele estabelece a separação de sujeitos e obrigações perante as dívidas, a dar individualidade à estrutura societária; este, por 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.

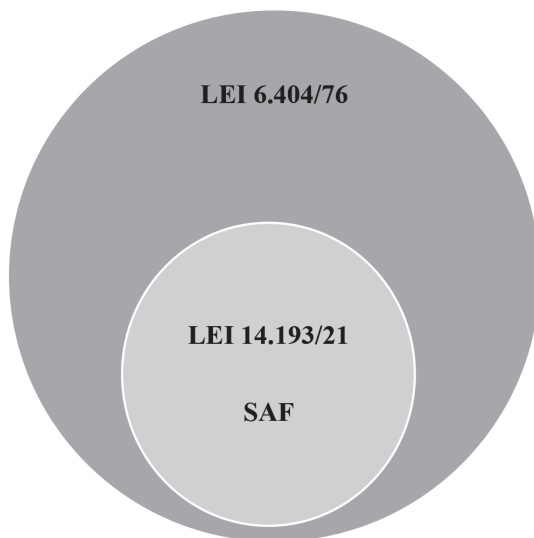
Por esses, projetam-se efeitos de significativa relevância mercadológica: o *lock-in* (não concorrência entre dívidas dos sócios e da sociedade frente o mesmo patrimônio) e a dispersão de riscos ao mercado, resguardando, em certa medida, o poder dos investidores na gestão da atividade sem a responsabilidade para além do investido, o que, no direito brasileiro, garante-se pela regular atribuição de personalidade jurídica¹⁰.

⁹ 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.

¹⁰ Sobre as temáticas, vide: (i) *lock-in* (ARMOUR; KRAAKMAN; PARGENDLER, 2017, p. 3, 5-6); (PARGENDLER, 2018, p. 9); (ii) a

A análise do regime jurídico dos times de futebol que venham a aderir à forma de SAF deve ser feita, então, especialmente pela Lei 14.193/21, mas com sustentáculo no sistema geral da Lei 6.404/76, em moldura que pode ser ilustrada da seguinte forma:

Figura 1



Fonte: Castro (2021, p. 66).

Sendo a função societária concatenada como um esquema de causas, no âmbito da SAF o caractere distintivo é, pois, o seu objeto societário, tanto sob o aspecto estático (o escopo grafado no estatuto) quanto dinâmico (o conjunto de atos necessários para o exercício da atividade futebolística) (GUERREIRO, 1984).

Esse destaque é feito desde logo pelo artigo 1º da Lei 14.193/21, ao estabelecer que a SAF é a companhia “cuja atividade principal consiste na prática do futebol, feminino e masculino, em competição profissional”.

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).

Ante a submissão ao regime societário, a Lei 14.193/21 disciplina diferentes aspectos estruturais societários: ao dispor sobre regras do ordenamento societário (fim social; organização da vontade societária e direitos e deveres dos acionistas – *status socii* –); do ordenamento empresarial (regras de gestão, prestação de contas e fiscalização da administração e da estruturação de grupos empresariais) e do 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).

Sob o viés do ordenamento societário, a disciplina do *fim social* – essencialmente lucrativo –, ao sofrer vinculação legal do objeto societário, molda a atividade dos mandatários da sociedade, de acordo com seus poderes de gestão e representação (ADAMEK, 2010b), e a extensão do fim social, no que diz respeito às “atividades conexas”, das quais tratam os incisos do parágrafo 2º do artigo 1º.

Já a *organização da vontade societária*, a qual deve ser fixada no esquema causal do interesse societário, conforma-se pelo procedimento colegial deliberativo (assembleia), de acordo com a regra da maioria, de modo que, uma vez observadas as regras procedimentais, acionistas dissidentes ou ausentes são englobados no 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, mesmo que particularmente tenham interesses divergentes do interesse societário. Sobre o tema, afirma-se existir um *dever geral de lealdade* ao fim societário (art. 116, LSA), impedindo-se que o sócio atue em *conflito de interesses* com a companhia, buscando benefício próprio ou prejuízo alheio, em detrimento daquela.

Uma vez assumida a posição jurídica de sócio (*status socii*), o acionista ao se tornar membro da coletividade de sócios, seja de maneira originária ou derivada (ao subscrever a constituição da sociedade ou adquirir participação societária), assume perante a companhia e perante os demais sócios – e, em certos casos, perante terceiros afetados pelos atos da organização –, *direitos e deveres* pelos quais há de zelar e utilizar sem abuso (FRANÇA, 2014); (GUERREIRO, 1983); (FRANÇA;

TANNOUS, 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 outro, deveres de contribuição com a formação do capital social e de persecução do interesse societário, conforme o grau de participação do sócio na formação desse interesse (COMPARATO, 1983); (COMPARATO; SALOMÃO FILHO, 2013); (GUERREIRO, 1983); (FRANÇA, 2014).

No âmbito das SAFs, a lei 14.193/21 previu regras especiais atreladas ao interesse societário nos artigos 2º (§§ 3º a 6º), 4º e 6º, relativas ao exercício do direito de voto em participações societárias aos acionistas que possuam determinado percentual do bloco acionário, de modo a evitar conflitos de interesses (CASTRO, 2021), assim como a conferência de direitos especiais a determinadas classes acionárias (*golden shares*) (PELA, 2012).

A sua vez, o âmbito do *ordenamento empresarial*, de um lado, intimamente ligado aos poderes executivos e, de outro, à ideia de governança corporativa (ou governação), enquanto fiscalização ou vigilância daqueles (ABREU, 2010), regula “balanço interno de poderes em uma companhia”, diante de suas funções: “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)¹¹.

¹¹ Sobre o tema, Klaus Hopt (2011, p. 20-21) apresenta os modelos de organização da administração: “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,*

O art. 5º, em seus parágrafos, prevê critérios de impedimento ao cargo de administrador da SAF. Trata-se de disposição destinada à tutela do interesse da companhia, para além das regras do ordenamento societário, ao projetar-se também na administração da atividade, a fim de evitar o conflito de interesses (SPINELLI, 2020); (CORDEIRO, 2006b; 2015).

No que concerne à disciplina da formação de grupo de sociedades, à sua vez, o artigo 1º, §2º, VII, prevê a possibilidade de a SAF ser sócia de outras pessoas jurídicas que exerçam atividades conexas. Ocorre nessa linha, a direção unificada do conjunto de sociedades no mercado, seja por relação de subordinação ou coordenação (FRANCO, 1982); (PEDREIRA, 2002).

Quanto à regulação do *patrimônio especial*, opera-se a reunião dos capitais necessários ao desenvolvimento da atividade econômica, pela conferição dos bens dos investidores que aportam seus recursos que serão utilizados para a realização do escopo (patrimônio afetado ou especial). Com a aquisição de personalidade jurídica, pelo

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 *two-tier*, com a existência tanto da diretoria quanto do conselho de administração. A opção legislativa visa promover transparência (*disclosure*), observância de normas (*compliance*) e a prestação de contas (*accountability*) mais eficientes nos atos executivos de seus diretores (CASTRO, 2021); (DE LUCCA, 2009). O conselho fiscal, enquanto *órgão destinado a supervisionar os administradores*, ao qual compete “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) deve ter, também, existir obrigatoriamente e funcionar de modo permanente.

registro competente, as contribuições passam a compor o patrimônio da organização criada (MIRANDA, 2012, p. 440-449); (MARCONDES, 1970, p. 84); (SALOMÃO FILHO, 2019, p. 325); (FRANÇA, 2013, p. 130); (TANTINI, 1980); (DOMINGUES, 2010).

Em relação à SAF, os artigos 2º, em seus incisos I a III, e 3º dispõem sobre os meios de constituição deste patrimônio especial, quais sejam: a transformação do tipo organizacional anterior (*v.g.* de associação em SAF), a cisão do “departamento de futebol”¹², a constituição originária, por iniciativa de novos fundadores, e o *drop down* (a integralização do capital da SAF mediante o aporte de ativos concernentes à atividade futebolística) (CASTRO, 2021, p. 82-107).

Já a competência para administração e transferência de patrimônio pela SAF, atrela-se ora às regras propriamente societárias ora às empresariais, na medida em que os administradores possuem deveres de lealdade ante a companhia, especialmente de não se beneficiarem da posição assumida quando de seus atos (arts. 142 e 154, LSA), de observarem os limites estatutários e legais (art. 153, LSA) e de serem diligentes na execução de suas atividades e zelarem pela informação clara, completa e ampla aos interessados (art. 157, LSA), sob pena de responsabilização (ADAMEK, 2010b, p. 119-190); (SPINELLI, 2020, p. 21-45).

Na relação entre patrimônio e *status socii*, a lei prevê que a detenção de 10% ou mais das ações ordinárias de “classe A” pela entidade futebolística originária confere poderes especiais no que concerne a atos de disposição sobre os bens com os quais integralizou o capital, 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).

¹² A expressão dever ser entendida à luz do art. 1º, §2º, VI, da mesma lei, como sendo o conjunto de ativos e passivos *afetados* a uma atividade específica. No que concerne à constituição da SAF e à sucessão de responsabilidade, *departamento de futebol* é, portanto, o patrimônio destinado ao exercício da atividade futebolística.

Limita-se, assim, a discricionariedade mercadológica dos administradores e o próprio poder decisório, hierarquicamente superior, da assembleia geral, à decisão da instituição que antes desempenhava a atividade futebolística, a qual assume o poder político especial de intervir na gestão da companhia.

Em relação à responsabilidade patrimonial, a Lei 14.193/21 previu as hipóteses de sucessão de responsabilidade e o modo de quitação das obrigações sucedidas nas seções IV e V.

Na seção IV, os artigos 9º e 10º dispõem 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”, e, estas que lhe forem transferidas, deverão ser quitadas conforme o art. 10¹³.

¹³ Sobre tais dispositivos, 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

O artigo 10, a seu turno, estabelece regras de *referibilidade* de recursos recebidos pela SAF e de dividendos distribuídos ao clube que se torne acionista, isto é, 50% dos dividendos percebidos pela associação, são afetados à quitação de débitos (incisos I e II). Rodrigo Monteiro de Castro (2021, p. 145) assevera que por tais previsões se reforça:

[...] 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.

O regime societário da SAF, sob a perspectiva dos três ordenamentos típicos do direito societário, busca propiciar uma estrutura funcionalmente adequada ao exercício mercantil do futebol, o que faz pela previsão de regras especiais alinhadas à disciplina geral das sociedades anônimas (LSA), a qual se aplica subsidiariamente às SAFs.

3. REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO DA SAF.

As inovações no âmbito societário, pela instituição da SAF e as alterações relativas à álea empresarial futebolística conferem instrumentos aos agentes de mercado para explorarem este ambiente econômico, contudo, a produção de normas não pode se desprender dos fatos.

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 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”.

Atenta a isso, a Lei 14.193/21, revisitando o problema concreto do endividamento fiscal das equipes futebolísticas brasileiras, previu um regime diferenciado de tributação às sociedades anônimas de futebol que vierem a ser criadas.

O Regime de Tributação Específica do Futebol (RTEF), previsto no artigo 31 da Lei 14.193/2021, consiste no recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições, a serem apurados seguindo o regime de caixa:

- (1) Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);
- (2) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep);
- (3) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- (4) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);
- (5) Contribuições previstas nos incisos I, II e III do Art. 22 da Lei 8212/91, quais sejam: Contribuição Previdenciária incidente sobre a folha de salários (Art. 22, I Lei n. 8212/91) Contribuição destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão dos riscos ambientais do trabalho (RAT); Contribuição equivalente a 20% sobre pagamento de autônomos e administradores (contribuintes individuais que prestem serviços para a pessoa jurídica).
- (6) Contribuições previstas no § 6º do art. 22 da Lei n. 8112/1991. Este dispositivo concede às associações desportivas que mantêm equipe de futebol profissional um regime de tributação alternativo às contribuições acima. Essas entidades, em substituição às contribuições mencionadas, recolhem 5% da receita bruta decorrente:
 - a) dos espetáculos desportivos que participem, nacional e internacionalmente;
 - b) patrocínio;
 - c) licenciamento de uso de marcas e símbolos;

- d) publicidade e propaganda;
- e) transmissão de espetáculos desportivos.

Com o Regime de Tributação Específica do Futebol, todos esses recolhimentos serão unificados em um só pagamento, sendo que os 5% sobre a receita bruta, que eram devidos ao INSS, passam a ser imputados a diversos tributos.

Este recolhimento será devido, nos primeiros cinco anos da conversão em SAF, no valor resultante da aplicação da alíquota de 5% sobre o valor das receitas brutas mensais. A partir do sexto ano, a alíquota será reduzida para 4%. Considera-se receita bruta mensal a totalidade das receitas recebidas pela Sociedade Anônima do Futebol, inclusive as decorrentes de prêmios e programas de sócio-torcedor.

Em uma espécie de fase de transição, excetuam-se – nos primeiros cinco anos da conversão em SAF – as receitas relativas à cessão dos direitos desportivos dos atletas, as quais não compõem a base de cálculo da TEF neste período inicial. Tais receitas passam a ser incluídas no cálculo da TEF a partir do sexto ano, em contrapartida à redução da alíquota para 4% mencionada acima.

Além disso, considerando a previsão da tributação em separado dos ganhos líquidos financeiros e ganhos de capital, mesmo que a legislação tenha sido específica apenas no que se refere à venda do imobilizado, não cotejando intangíveis ou investimentos, por exemplo, cogita-se que tais ganhos deverão ser tributados pelo imposto de renda segundo o regime do Lucro Presumido ou Lucro Real, conforme estiver a SAF obrigada à tributação pelo regime do Lucro Real ou facultada à opção pelo regime do Lucro Presumido. Isto é, o TEF seria uma espécie de RET (Regime Especial de Tributação) dentro do regime do Lucro Real ou do Lucro Presumido. Embora ainda não se tenha legislação específica sobre o tema, é provável que este seja o referencial a seguir.

Outro aspecto interessante sobre a tributação da SAF, é o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Observa-se que o TEF não abrange tal tributo (cuja alíquota que pode variar de 2% a 5%), o qual, em uma análise inicial incipiente, incide sobre as receitas

da SAF com eventos desportivos, e pode vir a incidir sobre patrocínios, licenciamento, uso de marcas e símbolos, publicidade e propaganda, programas de sócios torcedor, em face do alargamento do conceito de serviços que vem sendo adotado pelo Supremo Tribunal Federal.

Importante registrar sobre a previsão legal quanto à necessidade de o Ministério da Economia regulamentar a repartição da receita tributária, o que até o momento não ocorreu. Esta lacuna pendente dificulta, senão impede a operacionalização deste sistema, especialmente no que tange ao recolhimento e ao atendimento às obrigações acessórias do RTEF, o que contribui para o cenário de insegurança jurídica.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As sociedades anônimas do futebol apresentam um instigante debate entre *estrutura* e *função*, de modo que posiciona a evolução dos clubes de futebol às empresas futebolísticas. Em outras palavras, das associações aos empresários; da atividade recreativa à atividade econômica organizada. Atribui-se regime jurídico diferenciado não pela estrutura, mas pela função: a *função empresarial do futebol organizado e profissional*.

Com a nova legislação, observa-se que a intenção do legislador é *estruturar* e *funcionalizar* o futebol, aproximando a empresarialidade da atividade à estrutura tipicamente empresarial das SAs, respeitando a particularidade do futebol. Enquanto subespécie de companhia anônima, a finalidade da SAF é sempre lucrativa, de maneira a atrair investimentos, maximizar o valor dos seus ativos e distribuir dividendos aos acionistas. Embora o regime seja facultativo aos clubes, dá-los a opção de concatenar estrutura e função empresarial, sem desconsiderar que há associações, as quais, mesmo não distribuindo lucros, os apuram e os reinvestem de maneira eficiente.

Constitui a Sociedade Anônima do Futebol o subtipo de companhia cuja atividade principal consiste na prática do futebol, feminino e masculino, em competição profissional, sujeita às regras específicas

desta Lei e, subsidiariamente, às disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998. Como subtipo societário de sociedade anônima, a SAF é regulada especialmente pela Lei 14.193/21, mas é abarcada subsidiariamente pela Lei 6.404/76 (LSA), portanto, sujeita à dinâmica societária complexa das companhias e sempre de escopo mercantil.

Embora haja divergência sobre a criação e extensão dos tipos societários em outras normas diferentes daquelas previstas pelo Código Civil, a Sociedade Anônima do Futebol se distingue pela atividade principal. Evidencia-se, assim, um movimento de separação da atividade futebolistas em termos de estruturação societária para a criação de um subtipo societário específico, bem como a aproximação do futebol às atividades empresárias.

Em atenção ao art. 146, III da Constituição Federal, a ausência de lei complementar que operacionalize o RTEF dificulta sua implementação, seja do ponto de vista dos particulares pela impossibilidade de fazer jus ao regime tributário diferenciado, seja da ótica do Fisco porque frustra, em parte, a arrecadação.

Algumas alternativas se descortinam no cenário atual, sendo uma delas a apresentação de consulta formal à Receita Federal solicitando informações e orientações sobre a relação jurídico tributária, bem como os procedimentos formais a serem adotados. Outra opção, menos viável, é o Mandado de Segurança. Com isso, a ausência de previsão legal específica descritiva dos procedimentos e da arrecadação tributária gera um cenário de instabilidade, dificultando, senão impede a operacionalização deste sistema especialmente no que tange ao recolhimento e ao atendimento às obrigações acessórias dentre do RTEF.

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 Jurídico*. 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-fiduciaros-de-cuidado-impresicao-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. Sociedade que tem por objeto a prestação de serviços de natureza intelectual é de natureza simples, qualquer que seja a forma de sua organização. Parecer. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, a. 50 (nova série), n. 157, p. 241-258, jan./mar. 2011.

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 Saggi. 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 Assembleias 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 Com-*

parative 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.

DESPESAS ORIUNDAS DA LGPD COMO INSUMO PARA OBTENÇÃO DE CRÉDITO DO PIS/COFINS

Dayana Auad de Araujo Costa¹

RESUMO

O estudo trata-se da possibilidade de enquadrar as despesas provenientes da adequação a Lei Geral de Proteção de Dados como insumos para obtenção de créditos do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa. Objetiva-se caracterizar os gastos com a LGPD como despesas necessárias à atividade da pessoa jurídica. Para tanto, entende-se que há imposição legal para a empresa se compatibilizar com a legislação de proteção de dados, visto que o seu descumprimento repercutiria em penalidade, gerando um elevado gasto para isto. Para tanto, deve-se compreender o arquétipo da Regra Matriz de Incidência Tributária, tanto do PIS e da COFINS como a do direito ao crédito, de modo a obter uma análise genuinamente técnica e pormenorizada, identificando a essência normativa, por meio das leis ns.º 10.637/2002 e 10.833/2003, cujo foco da discussão será a sistemática não cumulativa. Analisa-se também a extensão do conceito de insumo, estabelecido nas normas infralegais e no posicionamento do STJ, pelo julgamento do Recurso Especial nº1.221.170. Diante disto,

¹ Bacharel em Direito pela Universidade da Amazônia - UNAMA. Advogada. Pós-graduanda em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET.

conclui-se que a ampliação do conceito de insumo engloba todas as despesas provenientes da LGPD, de modo a garantir a devida redução da carga tributária proveniente da implementação da sistemática não cumulativa das contribuições sociais, ocorrendo, então, o abatimento do crédito adquirido com o montante calculado do PIS/COFINS, sendo este o valor a ser efetuado ao fisco. Para elaboração desse artigo, adotou-se como método a revisão bibliográfica, utilizando livros, publicações periódicas e decisões judiciais e administrativas.

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo foca nas despesas provenientes da adequação a Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD, como insumos, a fim de obter créditos do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa. Busca-se, especificamente, compreender de forma extensiva o enquadramento ou não destes gastos no conceito de insumo para caracterizar as hipóteses de creditamento, por sua vez, abate-se da base de cálculo destas contribuições de natureza não cumulativa, compensando a majoração da alíquota em comparação ao do regime cumulativo.

Nesse sentido, é fundamental que, de forma preliminar, entenda-se a relevância de compatibilizar as empresas com as exigências impostas pela lei nº13.709/18, conhecida como a legislação brasileira de proteção de dados – LGPD, tendo em vista que a norma apresenta cuidados com o tratamento de dados pessoais, ressaltando a segurança da informação desde a sua concepção.

Em caso de inobservância legal, a empresa pode sofrer sanção pecuniária de até R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais). Contudo, as despesas oriundas de um processo efetivo de adequação acabam sendo elevadas pelo alto nível de complexidade, sendo necessário, por exemplo, a contratação de agentes de tratamento (o controlador e operador) e instalação de softwares.

Nessa esteira, ressalta-se que esses gastos podem ser utilizados como um meio de reduzir o valor a ser pago para o fisco pelo contribuinte a respeito do PIS e da COFINS, pois, apurado seu *quantum*, poderão ser

abatidos posteriormente certos valores. Assim, é fundamental traçar as regras matrizes destas contribuições e do direito ao crédito, compreendendo na sistemática não-cumulativa, para que se possa extrair os núcleos das normas, de modo a analisar minuciosamente o vínculo de implicação, identificando-se assim o conteúdo normativo, expresso nos enunciados das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03.

Acerca do direito ao crédito, o artigo 3, inciso II, na mesma legislação mencionada acima, discorre sobre os insumos como uma das hipóteses de obter créditos de PIS e da COFINS, porém de forma genérica. Visto isto, a Secretaria da Receita Federal restringiu a semântica do vocábulo “insumo” em face das instruções normativas – INs nº 247/2002 e nº 404/2004.

O significado limitante atribuído ao conceito acaba prejudicando o contribuinte em obter o abatimento do valor devido das contribuições. Diante isto, em 2018 o Superior Tribunal de Justiça – STJ, no Recurso Especial 1.221.170/PR, despertou a necessidade de novas proposições interpretativas, apresentando uma subjetividade neste entendimento, havendo, assim, a necessidade confrontar a terminologia do Insumo.

Por fim, no último momento, serão expostos aspectos legislativos e posicionamentos jurisprudenciais, compilando definições, visando a responder a pergunta: podem as despesas decorrentes da Lei Geral de Proteção de dados se enquadrarem no conceito de insumo para fins de obtenção de crédito?

2. A ESSENCIALIDADE DA ADEQUAÇÃO DA LEI GERAL DE PROTEÇÃO DE DADOS

A lei nº13.709/18, conhecida como legislação geral de proteção de dados (LGPD), é destinada às pessoas naturais ou jurídicas de direito público ou privado que tratem de dados pessoais. Por isso, para que possamos compreender sua relevância, é basilar visualizarmos os sujeitos desta relação.

Vejamos, o titular dos dados é a pessoa natural a quem se referem as informações que serão tratadas. Para Bruno Ricardo Bioni (2019,

p. 68) “não seria qualquer dado que teria repercussão jurídica, mas, somente, aquele que atraísse o qualificador pessoal”.

Nessa perspectiva, divide-se os dados em três nomenclaturas distintas: dado pessoal comum, sensível e anônimos. Entende-se por dado pessoais comuns como uma informação relacionada à pessoa natural identificada ou identificável.

Já os dados pessoais sensíveis são aqueles que repercutem sobre esferas mais delicadas gerando riscos às liberdades civis e aos direitos fundamentais, por exemplo quando envolver honra, saúde e sexualidade de seus titulares. Por esse motivo, Regente (2015, p. 122), afirma que “os dados sensíveis devem ser especialmente protegidos e salvaguardados”, uma vez que em razão da sua própria natureza necessitam de uma cautela maior em relação aos outros, havendo assim especificações prescritas sobre o tratamento destes.

Em relação aos dados pessoais anônimos, são aqueles que utilizaram meios técnicos, razoáveis e disponíveis na ocasião de seu tratamento, a fim não conectar as informações armazenadas com o seu titular, almejando criar obstáculo para evitar sua identificação.

Observamos que a legislação foi constituída almejando garantir os direitos e a segurança das informações do titular. Por conta disto, o legislador, de forma expressa, elencou princípios os quais norteiam as aplicações em caso concreto, devendo serem respeitados, sendo esses: princípios da finalidade; adequação; necessidade; livre acesso; qualidade dos dados; transparência; segurança; prevenção; não discriminação; responsabilização e prestação de contas.

Diante disto, a execução dos dados pessoais deverá, em qualquer hipótese, observar a boa-fé e os princípios éticos e morais. Dessa maneira, segue o entendimento de Laura Mendes (2014), a qual discorre sobre o tratamento de dados como um processo que se utiliza de qualquer meio técnico permitido sobre os dados pessoais dos titulares, senão vejamos:

O tratamento de dados pessoais, conforme visto no Capítulo 1, é um processo dinâmico, que compreende todas as operações técnicas que podem ser efetuadas sobre os dados pessoais, de modo informatizado ou não, com a finalidade

de se refinar a informação, tornando-a mais valiosa ou útil. O tratamento abarca, portanto, a realização de inúmeras atividades, como a coleta, o registro, a organização, a conservação, a adaptação ou a alteração, a recuperação, a consulta, a utilização, a comunicação por transmissão, difusão ou qualquer outra forma de colocação à disposição, com comparação ou interconexão, bem como o bloqueio, o apagamento ou a destruição (MENDES, 2014, p. 24).

Nota-se que o caput do art. 46² da LGPD dispõe acerca dos responsáveis pelo tratamento de dados, devendo estes primarem pela proteção da informação por meio de medidas de segurança, técnicas e administrativas, a fim de evitar o processamento inadequado ou ilícito destes elementos.

Com base no artigo acima, Ópice Blum (2020) destaca que os agentes de tratamentos de dados pessoais são ramificados em dois: controlador e operador. Observa-se:

“Da Segurança e das Boas Práticas”, o art. 46 da lei determina que os agentes de tratamento – leia-se o controlador (aquele a quem competem as decisões referentes ao tratamento de dados pessoais) e o operador (aquele que realiza o tratamento de dados pessoais em nome do controlador) – devem implementar medidas de segurança, medidas técnicas

² Art. 46. Os agentes de tratamento devem adotar medidas de segurança, técnicas e administrativas aptas a proteger os dados pessoais de acessos não autorizados e de situações acidentais ou ilícitas de destruição, perda, alteração, comunicação ou qualquer forma de tratamento inadequado ou ilícito.

§ 1º A autoridade nacional poderá dispor sobre padrões técnicos mínimos para tornar aplicável o disposto no caput deste artigo, considerados: a natureza das informações tratadas, as características específicas do tratamento e o estado atual da tecnologia, especialmente no caso de dados pessoais sensíveis, assim como os princípios previstos no caput do art. 6º desta Lei.

§ 2º As medidas de que trata o caput deste artigo deverão ser observadas desde a fase de concepção do produto ou do serviço até a sua execução. (BRASIL, 2018).

e medidas administrativas capazes de proteger os dados pessoais, de acessos não autorizados e de situações acidentais ou ilícitas de destruição, perda, alteração, comunicação ou qualquer forma de tratamento inadequado ou ilícito. (BLUM, 2020, p. 39).

O mesmo autor ainda discorre que os agentes devem implementar medidas técnicas por meio da tecnologia da informação, tais como ferramentas de autenticação de acesso a sistemas, mecanismos de segurança em softwares e hardwares, recursos de controle de tráfego de dados em rede, utilizadas para garantir segurança no ambiente digital, já que volumes de dados são armazenados em sistemas informatizados e medidas administrativas voltadas para o âmbito de gerenciamento, interligados de forma jurídica como a conscientização de boas práticas envolvendo o tratamento de dados com os funcionários.

Verifica-se que foi instituída uma série de requisitos obrigatórios para efetiva adequação à norma, tornando-se imprescindível direcionar os investimentos para compatibilizar a empresa com os dispositivos legais. Ressalta-se que sua inobservância poderia resultar em sanções administrativas pela Autoridade Nacional de Proteção de Dados – ANPD, limitadas ao valor de até 50.000,000,00 (cinquenta milhões de reais), consequentemente, causando danos de difícil reparação para pessoa jurídica envolvida.

3. DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra-matriz de incidência tributária - RMIT é um esquema lógico-semântico, implícito no suporte físico do direito positivo, construído pelo intérprete para auxiliar na compreensão dos enunciados prescritivos. Para o professor Paulo de Barros (2021) a RMIT assume duas acepções em sua teoria: (i) uma fórmula para a construção de um tipo de norma, consistindo numa técnica; (ii) em um segundo momento o produto da aplicação desta técnica.

O professor Paulo de Barros, por sua vez, compreende a regra matriz sendo um instrumento metódico que organiza o texto bruto

do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada em um contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado, sendo um subproduto da teoria da norma jurídica.

Ainda nesta ótica, ressalta-se ser uma expressão mínima e irreduzível de manifestação do deôntico, com o sentido completo. Em outras palavras, para a norma cumprir sua função de ordenar condutas, deve conter todos os elementos para poder conhecer o comando prescrito por completo, ou seja, deve conferir ao agrupamento formado por todas as partes de significação que possam conduzir as condutas da sociedade, conforme a linguagem jurídica prescrita, sendo que a expressão “manifestação do deôntico” refere-se à conexão do termo antecedente com o termo conseqüente.

Fixada a premissa, ressalta-se que a utilidade desta estrutura é revelar o conteúdo normativo de modo a construir norma jurídica em sentido estrito, de forma em que possa ser analisada a essência normativa de maneira aprofundada.

Aplica-se, assim, o método decompositivo à regra-matriz de incidência tributária, a fim de auxiliar o interprete a definir o âmbito de incidência da norma jurídica, identificando-se com exatidão a hipótese condicional prevista, além de visualizar de forma clara a relação jurídica presente no conseqüente normativo.

Diante disto, é indubitável realizarmos um corte metodológico para uma melhor compreensão, de forma que só será exposta a Regra Matriz de Incidência do PIS da COFINS na sistemática não cumulativa, não sendo explorada a regra matriz no regime cumulativo. Destaca-se a relevância da utilização de um arquétipo normativo na aplicação destas contribuições sociais, a fim de compreender o regime não cumulativo, conseqüentemente, o conceito de insumo no âmbito de creditamento

Assim, observa-se os documentos normativos que regem estas contribuições são a Lei nº 9.718/98 e as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, referentes ao PIS e à COFINS respectivamente. Ademais, apresentam fundamentação constitucional no art. 195, alínea b, do inciso I, com o advento da Emenda Constitucional nº. 42/2003. Visto isto, apresentam a Regra Matriz semelhante, sendo desta maneira demonstradas em conjunto.

3.1 Da não cumulatividade do PIS e da COFINS

Antes de adentrar no arquétipo da norma, é essencial entendermos o princípio da não-cumulatividade. O professor Paulo de Barros Carvalho (2021, p.334) ressalta que a não cumulatividade é um princípio “limite objetivo” e aduz que também é dotado de valores:

O princípio da não-cumulatividade dista de ser um valor, é um “limite objetivo”, mas que se verte, mediatamente, à realização de certos valores, como o da justiça da tributação, o do respeito à capacidade contributiva do administrado, o da uniformidade na distribuição da carga tributária, etc.

Partindo dessa premissa, associa-se também a valores como da uniformidade da carga tributária, o valor do não confisco. Constituindo-se para alcançar tributos plurifásicos, garantindo a não incidência de tributo sobre tributo.

Ora, compreende-se como uma técnica que opera uma cadeia de operações econômicas, a fim evitar uma tributação em cascata que repercutiria no aumento dos preços e na progressividade inflacionaria, identificando-se como um “limite objetivo”. Dessa maneira, vislumbra que esse princípio constitucional contém o viés de impedir uma múltipla incidência em relação ao montante já utilizado anteriormente como base para exação. Assim é o entendimento da Fabiana Del Padre Tomé (2005, p. 540):

Trata-se de um princípio constitucional erigido com a finalidade de evitar a sobreposição de cargas tributárias, impedindo a incidência de um mesmo tributo mais de uma vez sobre o valor que já serviu de base à sua cobrança”.

Com isso, destaca-se que no ordenamento brasileiro estão submetidos a essa sistemática os tributos indiretos expressos no texto constitucional, sendo estes o ICMS, IPI e a contribuições PIS e COFINS. Partindo do pressuposto que os tributos indiretos são aqueles que comportam o repasse do ônus financeiro para o próximo da

cadeia, afirma Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 170) que os tributos indiretos se configuram da seguinte maneira:

Os que são ou podem ser transferidos por aquele contribuinte para outra pessoa que por sua vez os transferirá ou suportará em definitivo; por isso se diz que no imposto indireto há dois contribuintes, o de direito (a pessoa obrigada por lei ao pagamento) e o de fato (a pessoa que arcará em definitivo com o ônus do imposto). Essa transferência do ônus fiscal de uma pessoa para outra se chama repercussão ou translação do imposto.

Nesse sentido, observa-se que o contribuinte de fato não integra a relação jurídica, visto que, por ser o consumidor final, participa de outra relação, sendo essa fundamental para materialização do princípio da não cumulatividade, originando o direito ao crédito do contribuinte de direito em face do Fisco, visto que os valores referentes aos tributos de operações anteriores serão abatidos ou compensados nas operações futuras, a fim de evitar a cumulatividade, ou seja, para que não haja pagamento de um tributo sobre uma mesma base já tributável.

Essas considerações demonstram que é fundamental o estudo da natureza jurídica do regime não cumulativo das contribuições sociais do PIS e da COFINS de maneira preliminar, a fim de atribuir signos para compreender genuinamente o seu núcleo normativo.

Verifica-se que a Emenda Constitucional nº42/2003 inseriu no ordenamento jurídico uma definição genérica, delimitando quais setores das atividades econômicas serão submetidas ao regime da não cumulatividade, inovação essa que foi introduzida pelo parágrafo 12º do artigo 195º da Constituição Federal³.

É preciso ainda mencionar o veículo introdutor que fixou as especificações, estabelecendo critérios como a base de cálculo,

³ Art. 1º [...] § 1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.77, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente [...]

alíquotas e o sistema de crédito, além de delimitar os sujeitos da relação jurídica tributária. Adveio do legislador infraconstitucional atribuir a sistemática da não cumulatividade das contribuições em discursão, sendo expressa no texto das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, vindo a posteriori a Lei n. 10.865/04, que modificou alguns dispositivos das enunciações-enunciadas acima.

Convém esclarecer a relevância da implementação deste regime, visto que, com as sucessivas alterações legislativas e entendimentos jurisprudências, a regra matriz de incidência desses tributos foram consequentemente modificadas no momento em que foi inserido a denominação de receita como base de cálculo.

De fato, nota-se que a implementação do princípio constitucional da não cumulatividade I na incidência do PIS e da COFINS apresenta como objetivo reduzir a elevada carga tributária presente nas cadeias indústrias, comerciais e de serviço. De acordo com Paulo de Barros Carvalho (2021, p.335) esse princípio visa a “evitar que o impacto da percussão tributária não provoque certas distorções já conhecidas pela experiência histórica, como a tributação em cascata”.

3.2 Da regra Matriz de Incidência do PIS/COFINS não-cumulativo

3.2.1 Dos critérios antecedente – material, espacial e temporal

Entende-se por hipótese de incidência tributária como sendo um fato previsto no direito positivo que descreve uma situação futura, constando três critérios: material, temporal e espacial, possibilitando gerar uma obrigação tributária caso ocorra a situação positivada. Seguindo a ótica da professora Aurora Tomazini (2019), a sua função mais relevante seria fixar critérios referentes à ação, ao tempo e ao lugar, observando uma determinada situação objetiva, o que possibilita uma delimitação do fato jurídico, a qual permite reconhecer o acontecimento toda vez que ocorrer a situação prescrita.

Nessa perspectiva, identifica-se o critério material por meio de um verbo acompanhado de um complemento, como defende Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 126):

Esse núcleo, ao que nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação), como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.).

Ao analisarmos o art. 195, alínea b, do inciso I da Constituição Federal, e o art. 1 da Lei 10.637/2002 e art. 10.833/2003, ressalta-se o corte metodológico que limita a análise somente pelo regime não-cumulativo. Em virtude disso o critério material será o de ‘auferir receita’.

É necessário, em primeiro plano, ressaltar o conceito de receita, que utiliza como direcionamento a delimitação presente no próprio fundamento da decisão proferida pelo STF no RE 574 .706 (exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS), sendo a receita caracterizada como um tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio sem reserva, condição ou compromisso no passivo, tendo como característica a inclusão de elemento novo e positivo ao patrimônio.

Com base nisso, identifica-se o critério temporal como sendo o momento da realização do fato imponible, presente no antecedente da norma que irá regular o fato, produzindo efeito constitutivo e declaratório, ou seja, é o exato momento da ocorrência do fato jurídico tributário, quando constituída a norma individual e concreta. Nessa perspectiva, o critério temporal do tributo em questão é verificado no instante em que a receita for auferida.

Por fim, partindo da premissa do Construtivismo Lógico Semântico, a primeira parte da Regra Matriz de Incidência Tributária é composta pelo Antecedente normativo, ou seja, pela hipótese de incidência. Diante disso, sobre a ótica já mencionada na qual a hipótese descreve situações futuras ao estabelecer critérios que identificam a

sua ocorrência no tempo e espaço, sendo estes critérios mínimos e necessários para poder conhecer o comando prescrito por completo, a ausência de um dos critérios não conheceu o enunciado prescritivo em sua totalidade, sendo estes denominados por Paulo de Barros (2021) como material, espacial e temporal.

Dessa forma, nota-se a relevância do critério espacial, possibilitando uma delimitação de lugar onde se permite reconhecer a relação jurídica realizada toda vez que ocorrer a situação prescrita. Sendo assim, observa-se o território nacional como critério espacial do PIS e da COFINS.

3.2.2 Dos critérios consequente – pessoal e quantitativo

Parte-se da ótica da qual a relação jurídica é o vínculo jurídico entre sujeitos, definindo direitos e deveres. Por sua vez, sucede-se em face de um antecedente normativo, sendo que para que possa se estabelecer como instrumento de disciplina das relações sociais é necessário preencher alguns critérios. Com isso, o consequente normativo será a instalação desta relação jurídica, estipulando direitos e obrigações.

Assim sendo, o consequente apresenta critérios para identificação deste vínculo jurídico, sendo esses o critério pessoal e o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Dessa forma, o critério pessoal é composto por sujeitos da relação tributária, constituídos pelo sujeito ativo (credor), apresentando o caráter subjetivo de exigir a prestação pecuniária, e o sujeito passivo (devedor), obrigado a efetuar o pagamento da prestação compulsória. Em virtude disso, o sujeito ativo é a União e o sujeito passivo é o empregador, empresa ou entidade ela equiparada na forma da lei. Já o critério quantitativo contém a função de dimensionar o evento jurídico atribuído de linguagem competente e o montante a ser pago a título de tributo constituído pela base de cálculo e alíquota.

A atual base de cálculo do PIS e COFINS não-cumulativos advém da lei nº 12.973 /14 – arts. 54 e 55. Esses artigos conferem nova redação enunciada no artigo 1º das Leis 10.637 /2002 e 10.833 /2003³, estabelecendo o cálculo sobre a receita bruta.

A alíquota, por fim, é um critério aplicado na base de cálculo para obter a quantia exata do débito fiscal. Os contribuintes sujeitos ao regime não-cumulativo do PIS e COFINS têm como base de cálculo a 'receita', dessa forma as alíquotas são de 1,65% e 7,6% – Leis nº 10.637/02 e 10.833 /03, respectivamente.

4. DA REGRA-MATRIZ DO DIREITO DO CRÉDITO

É importante ressaltar a necessidade de traçar um arquétipo do direito ao crédito específico para o PIS e à COFINS. Isso porque, uma vez que o critério material do IPI é a operação de produtos industrializados e a do ICMS é a circulação de mercadoria e prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – os quais apresentam como objetivo a implementação da sistemática não cumulativa como meio para diminuição do preço, visto que estes levam em consideração o tributo efetivamente pago na operação anterior – por sua vez, entende-se como crédito a ser apropriado aquele destacado na nota fiscal.

Vejamos a nítida diferença em relação às contribuições, visto que sua materialidade está em auferir faturamento ou receita. Com base nisso, ao aplicar o regime não cumulativo, busca-se a exoneração do faturamento. Observa-se também que seu crédito é obtido com a aplicação do percentual de 9,25%.

Diante desta breve análise, verifica-se a inviabilidade da utilização de uma mesma estrutura normativa. Por esta razão, relembra-se que foi por meio das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03 que o legislador implementou a sistemática da não cumulatividade do PIS e na COFINS, conseqüentemente, inserindo no ordenamento jurídico a autorização de obter créditos sobre os valores devidos a título dessas contribuições, apresentando-se como base de cálculo o custo das aquisições de bens e serviços, assim como das despesas incorridas, desde que sejam necessárias à atividade da pessoa jurídica.

Evidencia-se que o campo hipotético-condicional do direito de crédito é divergente do prescrito no suporte físico do PIS e da

COFINS, visto que, por mais que estejam relacionadas, apresentam o núcleo normativo diverso. De modo que as contribuições obtêm o montante do débito pela aplicação da alíquota sobre as receitas auferidas, enquanto no direito de crédito é utilizada as mesmas alíquotas, porém aplicadas sobre despesas incorridas pela pessoa jurídica.

Infere-se, assim, que após ser calculado o quantum da regra matriz de incidência tributária demonstrada no tópico anterior, há duas situações viáveis. A priori, o sujeito passivo, caso venha ter débito fiscais, pode ter o valor devido abatido pelo crédito adquirido, conseqüente, reduzindo o montante a ser efetuado para o fisco a título dessas contribuições. Em outra hipótese, o direito de crédito pode passar para o exercício financeiro seguinte, até que a pessoa jurídica retorne ao papel de devedora da operação.

Elucidado tais considerações, é estritamente necessário traçar a regra matriz de direito ao crédito de PIS e de COFINS na sistemática não-cumulativa, a fim de extrair os núcleos da norma, de modo a analisá-la de forma metódica, identificando a essência normativa. Verifica-se, então, o arquétipo da norma, conforme art. 3 das Leis 10.637/02 e 10.833/03:

Antecedente

Critério Material: Aquisição de bens, serviços e a realização de despesas vinculadas com o auferimento de receita pela pessoa jurídica;

Critério Temporal: momento em que a receita for auferida, ou seja, mensalmente;

Critério espacial: território nacional;

Conseqüente:

Critério pessoal:

Sujeito Ativo: contribuinte do PIS/COFINS;

Sujeito Passivo: União;

Critério quantitativo (base de cálculo + Alíquota):

Base de cálculo: Montante dos bens, serviços e despesas.

Alíquota: variada de 1,65%(PIS) e/ou 7,6% (COFINS).

De forma simplificado, Paulo de Barros Carvalho (2021) acen-tua que, dado o fato de aquisição de bens, serviços e realização de despesas junto à pessoa jurídica estabelecida no território brasileiro, verificados a todo mês, deve ser direito do contribuinte o abatimento do valor do tributo no montante de 1,65% (PIS) e/ou 7,6% (COFINS) sob a importância despendida com aqueles bens, serviços e despesas.

Diante do exposto, nota-se que o arquétipo em questão só estará apto para propagar seu efeito no ordenamento jurídico quando o evento prescrito no antecedente normativo for vertido da lingua-gem competente, ou seja, sua eficácia normativa ocorrerá quando o sujeito passivo adquirir o direito de crédito do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, por meio do fato da aquisição de bens, serviços e realização de despesas inerentes ao regular desenvolvimento da atividade empresarial.

5. CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE CREDITAMENTO DO PIS/COFINS

É necessário, a priori, estabelecer a definição de “insumo”, a fim de atribuir signos para que se possa compreender a essência da norma, podendo, assim, expandir sua significação. Dessa forma, observamos a definição do vocábulo “insumo” para Maria Helena Diniz (2005 apud PEIXOTO, 2007, p. 112):

INSUMO. Economia Política. 1. Despesas e investimentos que contribuem para um resultado ou para obtenção de uma mercadoria ou produto até o consumo final.2. É tudo aquilo que entre (input), em contraposição ao produto (output), que é o que sai.3. Trata-se de combinação de fatores de produção, diretos (matéria-prima) e indiretos (mão-de-o-bra, energia, tributos), que entrem na elaboração de certa quantidade de bens e serviços.

Com base nisso, ao se analisar de uma forma econômica e eti-mológica o termo insumo, compreende-se que sua origem deriva do

termo “gastar”, visto que é tudo que ingressa ou integra um processo, sendo este necessário para produzir mercadoria ou prestar serviço. Fixada essa premissa, vislumbra que o intuito de implementar a definição do insumo como hipótese para de obter crédito tributário oriundo do PIS e COFINS em regime da não-cumulativo seria para desoneração de referidas cobranças, ou seja, a redução da carga tributária.

Contudo, vale recordar que as Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, ao fixarem o regime não-cumulativo, majorou o percentual das alíquotas, estabelecendo o montante de 9,25%, visto que, em comparação com o regime cumulativo, aplica-se o equivalente a 3,65%. Em face do exposto, destaca-se o ponderamento de Fernando Facury Scaff (2008, p.194):

[...]... o advento da mencionada legislação – Leis nos 10.637/02 e 10.833/03 – alterou a sistemática de apuração e recolhimento das contribuições, majorando suas alíquotas para 1,65% (PIS) e 7,6% (Cofins) e instituindo, para grande parte dos contribuintes, a sistemática não cumulativa como obrigatória e não como uma opção. O argumento era que pela sistemática não cumulativa, mesmo com o aumento das alíquotas, as empresas teriam créditos na compra de bens e serviços, o que implicaria um valor menor para pagar dessas contribuições. Acontece que não foi bem isso que se verificou na prática, para algumas empresas que adquirem bens e serviços que não geram créditos, como é o caso das que se utilizam de mão-de-obra intensiva.

Isto ocorreu como uma forma do fisco não se prejudicar pela dedução dos valores que haveriam sobre a base de cálculo, o que repercutiria na receita a ser recolhida. Todavia, este percentual elevado resultou em diversos obstáculos para que o contribuinte de fato consiga compensar os valores. Diante disto, analisa-se o artigo 3, inciso II das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, o qual discorre que o insumo é uma das hipóteses para crédito do PIS e COFINS, nota-se que o legislador ordinário o definiu no âmbito da sistemática não cumulativa de forma genérica, sendo apenas as pessoas jurídicas que poderiam descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como

insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.

Com o desdobramento dessa norma, a Secretaria da Receita Federal se manifestou por meio das instruções normativas - INs nº 247/2002 e nº 404/2004, restringindo a semântica do vocábulo “insumo” (RECEITA FEDERAL, 2002; 2004, online):

As matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação

Os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços.

Nesse sentido, pela interpretação restritiva das INs só originaria o direito do crédito se houvesse a efetiva inserção física ou consumação na cadeia produtiva ou na prestação de serviços, conseqüentemente, ao seguir este entendimento, seria como implementar um empecilho para redução da base de cálculo por meio do creditamento, de forma que não compensaria a majoração do percentual da alíquota para o regime não-cumulativo.

Em razão disso, em 22 de fevereiro de 2018, na Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça – STJ, o tribunal afastou o entendimento limitante da Receita Federal, declarando ilegais as INs mencionadas. Nesse mesmo recurso, fixou-se a concepção que insumo seria toda a despesa que fosse essencial ou relevante para desempenhar a atividade empresarial, partindo da premissa que o objeto da tributação das contribuições em análise é a receita.

Essa interpretação se destacou no posicionamento do STJ, pelo julgamento do Recurso Especial nº1.221.170/PR, ementado nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS

247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, Documento: 1350777 - Inteiro Teor do Acórdão - Site certificado - DJe: 24/04/2018 Página 1 de 144 Superior Tribunal de Justiça em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da

contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(STJ. Recurso Especial RESP nº1.221.170/PR, R. rel. Min. MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, 1ª S., j. 22.02.2018, DJe 14.11.2018, Brasília, DF.)

Outro ponto de atenção nesse julgado refere-se à assertiva que conceitua estes critérios estabelecidos. Observa-se o voto proferido pela Ministra Regina Helena Costa no RESP nº1.221.170 (STJ, 2018, p. 14):

O critério da essencialidade diz com o item do qual depende, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v. g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v. g., equipamento de proteção individual – EPI), distanciando –se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Deve-se, assim, entender que insumos seriam qualquer custo e despesas fundamentais para obter o faturamento e receita no que tange à produção de bens e à prestação de serviços, sendo estes decorrentes de imposição legal.

Firmada a premissa, nota-se que se engloba o conceito de insumo a despesas decorrentes de publicidade, manutenção de equipamento, direitos autorais, inclusive serviços terceirizado, como limpeza, armazenamento, sendo estes relevantes e essenciais para a atividade empresarial. Assim, compreende-se que os custos destinados aos requisitos da LGPD devam ser considerados insumos.

6. DESPESAS COM A LGPD COMO INSUMO PARA OBTENÇÃO DE CRÉDITO DO PIS/COFINS

A maior dificuldade da adequação aos requisitos normativos encontra-se em questões estruturais como na ausência de capital para investir em um *compliance* adequado, visto que, para ocorrer a efetiva regulamentação, essa acarretaria em um elevado ônus financeiro, por exemplo, na contratação de agentes de tratamento e sistemas operacionais para resguardas com segurança os dados pessoais.

Diante disto, ao analisarmos sobre a ótica dos critérios da essencialidade e relevância proposto no tópico anterior, consegue-se visualizar que os gastos provenientes da implementação da LGPD se enquadram como insumos.

Primordialmente é visível o aspecto da essencialidade por ser um elemento fundamental do produto ou do serviço, sendo que a ausência da adequação prejudica a qualidade, compreendendo, assim, como um item estrutural do processo. Já no critério de relevância, há preocupação com integração no processo de produção por meio de uma imposição legal. Nesse sentido, isso é perceptível por apresentar um caráter obrigatório, uma vez que, em caso de descumprimento, origina-se uma punição, uma vez que não há a mera liberalidade de não se compatibilizar.

Serve bem, por analogia, o entendimento da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça – STJ, reconhecendo o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS e COFINS resultantes da compra de produtos de limpeza e desinfecção e de serviços de dedetização empregados no estabelecimento, compreendendo estes como insumos.

Observa-se que é irrelevante o item não constar no objeto social da empresa, desde que estes sejam indispensáveis ao processo, de forma que, conseqüentemente, repercuta na elevação dos custos operacionais. Ressalta-se que o não cumprimento das imposições legais poderá acarretar em sanção, influenciando diretamente na atividade empresarial.

Cravado o pressuposto, ficam evidentes que os gastos destinados ao cumprimento dos requisitos prescritos na Legislação de Proteção de Dados se encontram dentro da concepção de insumos de acordo com a definição de insumo enunciada no art. 3º, II das Leis Federais 10.637/2002 e 10.833/2003, de forma que possibilitam o direito de crédito das contribuições em discursão na sistemática não cumulativa.

7. CONCLUSÃO

Diante do que foi exposto, entende-se que os gastos necessários ao cumprimento das obrigações relacionadas à Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais devam ser considerados como insumo, a fim de obter crédito de PIS e COFINS na sistemática não-cumulativa, visto que, tratam-se de investimentos obrigatórios, sendo que a inobservância a norma poderá repercutir em penalidades a pessoa jurídica.

Sendo assim, todas as despesas incorridas pela regulamentação desta legislação devem ser consideradas insumos por se enquadrarem nos critérios de essencialidade e relevância, cuja sua ausência iria implicar o aspecto qualitativo da prestação do serviço ou na produção do produto.

Compreende-se que esta interpretação é necessária, pois parte-se do objetivo de evitar que não ocorra a múltipla incidência em relação a uma demonstração financeira já tributável, aplicando-se o princípio da não cumulatividade para proteger a segurança jurídica e a capacidade contributiva do contribuinte.

Diante disto, o PIS e COFINS, que anteriormente eram apenas do regime cumulativo, passam a se submeter também a sistemática não cumulativa. O legislador ordinário introduziu no ordenamento

jurídico, por meio das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, a possibilidade de prevenir a incidência de tributo sobre tributo, conseqüentemente, para reduzir a carga tributária, possibilitando, assim, o creditamento para que se possa abater do valor devido ao fisco.

Contudo, só estará apta a produzir eficácia jurídica quando o sujeito passivo adquirir o direito de crédito do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, por meio do fato da aquisição de bens, serviços e/ou realização de despesas inerentes, ao regular desenvolvimento da atividade empresarial.

Dessa forma, visualiza-se a concepção de insumo como quaisquer despesas e investimentos decorrente de imposição legal ou que detectada sua ausência interfira na impecabilidade da produção de mercadoria e na prestação de serviços, restando-se que não é basilar o elemento constar na atividade principal da pessoa jurídica, desde sejam indispensáveis para o processo.

Expandindo assim, a semântica do Insumo, no que diz respeito a obter crédito destas contribuições, sendo qualquer custo e despesas fundamentais para obter o faturamento e receita para a produção de bens e para prestação de serviços, sendo estes decorrentes de imposição legal, possibilitando, assim, visualiza-se nitidamente que as despesas para destinadas ao atendimento dos requisitos relacionado a LGPD são insumos, afim de dedução dos valores do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BIONI, Bruno Ricardo. **Proteção de dados pessoais: a função e os limites do consentimento**. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

BLUM, Renato Opice. MALDONADO, Viviane Nóbrega. **LGPD: Lei Geral de Proteção de Dados comentada**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 16 de Dez. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº. 42, de 19 de dez. 2003.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, 31 dez. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 10 de Dez. 2022.

BRASIL. **Instrução normativa n. 247, de 21 de novembro de 2002.** Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 26 nov. 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto>>. Acesso em: 28 de Dez. 2022.

BRASIL. **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF, Senado Federal, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm>. Acesso em: 16 de Dez. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Brasília, DF, Senado Federal, 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 16 de Dez. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018.** Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Brasília, DF: Senado Federal, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13709.htm. Acesso em: 16 de Dez. 2022

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa Nº 404, de 12 de março de 2004.** Brasília, DF: Receita Federal, 2004. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15304&visao=anotado>>, Acesso em: 20 de Dez. 2022.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito – O Constructivismo Lógico- Semântico.** São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método.** 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Fundamentos do PIS e da COFINS, e o regimento da não cumulatividade.** São Paulo: MP Editora, 2007.

MENDES, Laura Schertel. **Privacidade, proteção de dados e defesa do consumidor: linhas gerais de um novo direito fundamental.** São Paulo: Saraiva, 2014.

REGENTE, Diuliane Ellen Ribeiro. **A Proteção de dados pessoais e privacidade do utilizador no âmbito das comunicações eletrônicas.**

2015, 147f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Autónoma de Lisboa, Lisboa, 2015. Disponível em: <https://repositorio.ual.pt/bitstream/11144/1861/1/PDF%20-%20A%20PROTE%20C%27%20C%23%83O%20DE%20DADOS%20PESSOAIS%20E%20PRIVACIDADE%20DO%20UTILIZADOR%20NO%20C%27%20C%23%82MBITO%20DAS%20COMUNICACAO%20C%27%20C%23%95ES%20ELETR%20C%23%93NICAS%20%28F%29.pdf>. Acesso em: 26 de Dez. 2022.

SCAFF, Fernando Facury. **Doutrina publicada na Revista Dialética de Direito Tributário nº. 151: PIS e Cofins não Cumulativos e os Direitos Fundamentais**. São Paulo: Editora Dialética, 2008.

STJ. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.221.170/PR, rel. Min. MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, 1ª S., j. 22.02.2018, DJe 14.11.2018. Disponível em; https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=82073880&num_registro=201002091150&data=20180424&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 26 de Dez. 2022.

TEIXEIRA, Tarcisio; ARMELIN, Ruth Maria Guerreiro da Fonseca. **Lei Geral de Proteção de dados pessoais – comentada artigo por artigo**. 1. ed. Salvador: JusPODIVM, 2019.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Natureza jurídica da “não-cumulatividade” da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS: Consequências e aplicabilidade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos. **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

O BITCOIN DIANTE DA MODALIDADE DE TRIBUTAÇÃO DE PATRIMÔNIO: UMA ANÁLISE À LUZ DO CONCEITO DE BEM JURÍDICO INCORPÓREO

*André da Costa Ericeira*¹

*Bianca Lorrane Noronha da Costa*²

*Fabrcio Machado de Moraes*³

RESUMO

O presente artigo busca fazer um apanhado das atuais formas de regulamentação e tributação das criptomoedas, em específico o Bitcoin como pioneira do gênero, de modo a identificar a possibilidade de enquadrar os modernos ativos na modalidade de tributação de patrimônio. A pesquisa realizada é de natureza exploratória,

¹ Mestrando em Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Regional pelo Centro Universitário do Pará - CESUPA. Coordenador do Núcleo de Estudos Avançados em Direito Financeiro e Tributário - NEADFT, vinculado à LAJUPA. E-mail: andre.ericeira@gmail.com.

² Discente de Direito pela FACI Wyden. Membro do Núcleo de Estudos Avançados em Direito Financeiro e Tributário da LAJUPA. Membro do Grupo de Pesquisa “Financiando Direitos”. E-mail: biancanoronha1401@gmail.com.

³ Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Pará - UFPA. Membro do Núcleo de Estudos Avançados em Direito Financeiro e Tributário da LAJUPA. Advogado da Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária - INFRAERO. E-mail: moraesfabricioadv@live.com.

com uma abordagem qualitativa, utilizando como técnica a pesquisa bibliográfica. Como principais fontes para tanto, utilizou-se de artigos científicos e livros, além de atos normativos, de modo a ampliar e contextualizar o escopo para o debate. Por meio de tanto, analisou-se o momento histórico da criação dos ativos virtuais além de conceitos componentes da economia digital, passando pela identificação de sua natureza jurídica e classificação como um bem juridicamente tutelável segundo o direito brasileiro. Após tal classificação, verificou-se a possibilidade de enquadramento em alguma materialidade tributária constante na Constituição da República de 1988, especificamente no rol dos artigos 153 a 156. Conclui-se, que, diante da novidade jurídica que o tema representa, haveria previsão no ordenamento constitucional para a criação de imposto por meio da competência residual.

1. INTRODUÇÃO

Os avanços tecnológicos ocorridos no Século XX marcaram consideravelmente a sociedade e revolucionaram seus métodos, superando barreiras linguísticas, geográficas e informacionais (SCHMIDT; COHEN, 2013; AMMOUS, 2018). Dentre os avanços ocorridos, destaca-se aqueles oriundos à internet (SCHMIDT; COHEN, 2013).

Um dos campos no qual houve tal avanço foi no monetário, passando pelo pleno controle do Estado (ULRICH, 2014) até o ano de 2008, no qual um indivíduo sob o pseudônimo de Satoshi Nakamoto publicou em um fórum online seu projeto de moeda digital, dando origem à pioneira das criptomoedas: o bitcoin (ULRICH, 2014).

Por mais que as criptomoedas tenham se popularizado globalmente, até o presente momento, há um dissenso global a respeito de sua natureza jurídica, o qual se reproduz no cenário pátrio, trazendo assim um grau ainda maior de dificuldade para o debate em torno de sua tributação.

Tomando atitude de vanguarda, a Receita Federal do Brasil, por intermédio de atos como a Instrução Normativa nº. 1.888, de 3

de maio de 2019 instituiu e disciplinou a obrigatoriedade de prestar informações sobre as transações efetuadas utilizando tais ativos para fins de tributação no imposto de renda. Dando lugar, posteriormente, à lei 14.478 de 2022, a qual trata especificamente de regulamentar, na justificativa de trazer maior segurança jurídica às partes envolvidas nas negociações de criptoativos.

Todavia, diante da constatação que o atual estado da arte se resume somente à Tributação somente por meio dos ganhos de capital, nota-se que ainda há certa insegurança jurídica no que diz respeito à diversidade de aplicações dos criptoativos.

Gerou-se assim o seguinte problema de pesquisa: após analisar a sua materialidade e fazer o enquadramento destes na categoria de bem jurídico incorpóreo, seria possível classificar o estoque de bitcoins acumulados na carteira de custódia de uma pessoa física ou jurídica como bem sujeito à imposições exacionais por meio do regime de tributação de patrimônio?

Assim sendo, torna-se fulcral tratar de tal temática tendo em vista que a supracitada tributação poderia refletir em um retorno ainda maior para o investimento e desenvolvimento social, perfazendo assim os fins constitucionais da tributação (1988).

A pesquisa é de natureza exploratória, com uma abordagem qualitativa, utilizando como técnica a pesquisa bibliográfica, por meio da qual conceituou-se e analisou-se as criptomoedas e sua conceituação legal. Como principais fontes para tanto, utilizou-se de artigos científicos e livros, além de atos normativos, aqui representados pelas já citadas instruções normativas, além da legislação específica sobre a matéria, de modo a ampliar e contextualizar o escopo para o debate.

O artigo está dividido em cinco capítulos, já considerando a atual introdução. No capítulo seguinte, analisar-se-á a origem do Bitcoin, sua natureza jurídica, sua utilização como ativo financeiro e a sua regulamentação. Posteriormente, analisou-se a tributação, bem como a sua conceituação como bem jurídico incorpóreo. Por fim, conclui-se o trabalho nas considerações finais.

2. DA ORIGEM DO BITCOIN

Por mais que no hodierno existam mais de 8861 criptoativos listados no CoinMarketCap (2022), o Bitcoin se destaca, representando aproximadamente 40% do volume financeiro deste mercado (STATISTA, 2022), demonstrando, assim, que além de ser a precursora no mercado, segue possuindo uma relevância expressiva.

Todavia, para melhor compreensão acerca das caracterizações a serem feitas posteriormente, há de se analisar alguns aspectos relativos ao próprio conceito de moeda. Assim, analisar-se-á por meio da perspectiva histórica.

Historicamente, o arranjo financeiro ocidental se consolidou sob dois pilares, sendo estes o monopólio da emissão da moeda e o controle do sistema bancário por parte do Banco Central (ULRICH, 2014). Assim, não apenas se fortaleceu a figura do Estado e dos bancos, como também se fortaleceu o vínculo da imagem da moeda com as citadas instituições (KADAMANI, 2020).

Nesse sentido, com a consolidação dos estados-nações, as autoridades impuseram a aplicação das moedas nacionais. Caracterizadas pela imposição legal, e não por reconhecimento social (KADAMANI, 2020).

Este curso forçado, bem como por sua aceitação restrita ao seu respectivo território nacional caracteriza tal modelo como moeda fiduciária (BAROSSÍ-FILHO; SZTAJN, 2018), contudo, insta ressaltar que não se constata esta como modelo único.

Dentre diversos autores relevantes na temática, inicia-se destacando o papel de Keynes, o qual define duas formas de dinheiro, sendo estas o dinheiro propriamente dito — o qual se subdivide em 3 categorias — e o dinheiro bancário (1930), sendo este último equivalente à uma dívida no sistema financeiro (FREDDO; AMDO, 2016).

As três subdivisões supracitadas do dinheiro são o *commodity money*, *fiat money* e o *managed money* (KEYNES, 1930). Dentre entres, destaca-se as duas primeiras formas por terem uma semelhança maior com o papel desenvolvido pelas criptomoedas na atualidade.

Tal diversidade, consubstanciada pela característica da moeda em ser um elemento socialmente aceito, utilizado como instrumento

de troca ao longo da história (PEDREIRA, 1989), indica que a moeda é fruto de uma criação social, e não um objeto exclusivo ao poder governamental (KADAMANI, 2020).

Nesse diapasão, é compreensível que situações tal qual a vivenciada por meio da crise de 2008 tenham impulsionado a adoção de uma moeda descentralizada, objetivando uma alteração do arranjo financeiro internacional (ULRICH, 2014).

Neste mesmo diapasão, no mesmo ano, impulsionado pela adesão em massa à internet e o subsequente aumento na conectividade e socialização humana (SCHMIDT; COHEN, 2013; ULRICH, 2014), houve o lançamento do *paper* “*Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*” de Satoshi Nakamoto, no qual o autor apresenta o projeto de um sistema de moeda virtual, desenvolvido com o intuito de não depender de uma autoridade central para emitir moeda ou validar as transações (ANTONOPOULOS, 2017).

Nakamoto (2008) define o bitcoin como sendo um sistema de transações eletrônicas independente, estruturado no modelo de moedas virtuais por intermédio de assinaturas digitais. Tais assinaturas são responsáveis por tornar o sistema seguro, visto que todas as transações efetuadas são confirmadas em ambas as pontas — *peer-to-peer*.

A confirmação ponta-a-ponta possui papel fundamental na manutenção da rede desenvolvida, tendo em vista ser esta a responsável por distribuir a operação realizada à rede *blockchain* (ULRICH, 2014). Por meio desta distribuição, todos os “nós” — denominação dada aos usuários da rede — recebem a transação e atualizam seu histórico, criando assim um servidor descentralizado e de confiança (ULRICH, 2014; ANTONOPOULOS, 2017).

Nesse sentido, apresenta-se uma das principais divergências em relação aos sistemas financeiros tradicionais, de modo que diferentemente destes, há ganhos tanto na confiança quanto na celeridade do processo trazidos pela criptografia moderna (ULRICH, 2014), visto que há menores chances de fraude no sistema descentralizado do que no sistema centralizado padrão.

No que tange à produção dos bitcoins há uma correlação direta com a manutenção do sistema. Quando um usuário realiza

uma operação com bitcoin, há competição entre os mineradores para atualizar o *ledger* — espécie de registro geral do sistema, objetivando verificar os fundos do usuário, de modo a validar a transação e completar os blocos da corrente — o *blockchain* (ANTONOPOULOS, 2017).

Para que o usuário conclua a validação e complete os blocos é necessário concluir operações matemáticas, denominadas *proof-of-work* — prova de trabalho. O indivíduo que concluir a operação e finalizar o bloco recebe como recompensa uma quantia determinada da moeda, acrescida de uma pequena parcela adicional em caso de processamento utilizado para verificar uma transação específica (ANTONOPOULOS, 2017; ULRICH, 2014).

Nesse sentido, a quantidade de moedas é limitada, diminuindo pela metade sua emissão a cada 4 anos — fenômeno denominado *halving* — até o limite de 21 milhões de bitcoins, momento no qual se encerrará a mineração e produção de novos bitcoins (ANTONOPOULOS, 2017; ULRICH, 2014). Tendo exposto sua origem e características intrínsecas, faz-se necessário compreender sua utilização como investimento financeiro.

2.1. Da natureza jurídica das criptomoedas

Para compreender a natureza jurídica das criptomoedas é necessário, previamente, retornar aos conceitos de moeda trabalhados no capítulo anterior, analisando suas características.

Nesse prisma, dentro dos parâmetros modernos, o modelo atual das criptomoedas se assemelha ao *commodity money*. Essa qualificação ocorre por ser livremente obtida e por não possuir um controle monopolizado, tendo seu valor definido por características como escassez e custos de produção, tal qual uma mercadoria (KEYNES, 1930).

Observa-se na atualidade uma transição paralela ao modelo das commodities, tal qual ocorria com bens como ouro e prata no passado, visto que o modelo fiduciário utilizado globalmente, permite que a Instituição financeira central, responsável pela emissão da moeda tome medidas capazes de desvalorizá-la à longo prazo, diminuindo subsequentemente o poderio financeiro da população (ULRICH, 2014).

Neste diapasão, as criptomoedas se enquadram em tal perspectiva, baseado em um sistema desregulado e descentralizado no qual próprios usuários determinam seu valor. Entretanto, por mais que tal descentralização facilite e torne sua utilização mais barata, também é a principal barreira para sua adoção em massa (NICA; PIOTROWSKA; SCHENK-HOPPÉ, 2017), graças ao costume criado em atrelar a confiança no sistema financeiro à existência de um órgão central.

Todavia, por mais que haja uma similaridade supracitada com a *comodity money*, o mais adequado vem sendo a qualificação de commodity — ou bem digital, tendo em vista sua origem. Para tanto, Keynes pontua (1930) que o Estado possui papel essencial na delimitação das moedas, e no que tange à atualidade, não existe tal reconhecimento para com as criptomoedas.

Shostak (2013) não reconhece o Bitcoin como uma nova forma de dinheiro, capaz de substituir os modelos instaurados e utilizados nas nações, mas sim como uma nova forma de se utilizar os valores pré-existentes, sendo, portanto, uma alternativa ao modelo de moeda fiduciário, e não um substituto.

Ademais, a Comissão de Valores Mobiliários apresentou o Parecer de Orientação 40, que traçou comentários acerca dos Tokens digitais. Esta os caracterizou como títulos digitais intangíveis e pontuou a incerteza da natureza jurídica dos criptoativos, podendo ou não ser considerados valores mobiliários para fins de regulamentação.

Nesse prisma, hodiernamente as criptomoedas surgem como uma alternativa econômica aos serviços padrões de pagamento já estabelecidos no mercado — como os serviços de cartão de crédito. Nacionalmente, existem empresas especializadas na transação com criptomoedas, oferecendo taxas de serviço consideravelmente abaixo da média de mercado (BIANCATO, 2020).

Todavia, enquanto teoricamente há diversas possibilidades de caracterização para as criptomoedas no mundo, oficialmente não há consenso. Esse entendimento repercute no Brasil, o qual considera as criptomoedas bens digitais apenas para fins de tributação, porém, sem pacificar oficialmente a temática por intermédio de legislação própria.

Por fim, compreende-se que independentemente da natureza indicada, a existência e atividade das criptomoedas no hodierno não viola norma jurídica cogente (BAROSSÍ-FILHO; SZTAJN, 2018).

2.2. Do uso do Bitcoin como investimento financeiro

Conforme exposto acima, a facilidade de acesso aos novos meios tecnológicos e de comunicação transformou a forma com que a humanidade se relaciona e produz (SCHMIDT; COHEN, 2013). Neste sentido, na atualidade há um domínio de todas as informações possíveis para uma quantidade pela população, com uma perspectiva de que até 2025, 8 bilhões de pessoas se encontram conectadas à rede (SCHMIDT; COHEN, 2013).

Nessa lógica, o acesso às novas formas de investimento impulsionadas pelo avanço tecnológico gerou um enorme impacto no mercado de capitais, de forma que o número de investidores do mercado de criptomoedas superou outros ativos no Brasil, como o investimento em ações e no tesouro direto (RAPOZA, 2018).

Para efeito exemplificativo de tamanha demanda, foram movimentados aproximadamente 53 bilhões de reais em criptomoedas no Brasil durante o ano de 2020 (TELLES, 2021).

Entende-se que a alta no número de investidores das criptomoedas está diretamente atrelada à fatores inerentes a seu formato descentralizado, como a volatilidade exacerbada do seu valor de mercado, impedindo que estas desempenhem de forma similar às moedas tradicionais (NICA; PIOTROWSKA; SCHENK-HOPPÉ, 2017).

Assim, Fontenele (2017) afirma que as criptomoedas, tal como o ouro, possuem características de moeda. Todavia, no atual sistema financeiro — o qual se baseia na ideia de moeda fiduciária, a função desempenhada por estes se restringe juridicamente a ativos financeiros, mais especificamente como commodities.

Desse modo, após a definição de sua caracterização no atual sistema financeiro brasileiro, era expectável que houvesse adequações nas normas vigentes dos bitcoins, objetivando assim uma tributação efetiva e que respeitasse o ordenamento jurídico pátrio hodierno sobre o assunto.

Cumprindo a expectativa, em 2014 houve uma decisão da Receita Federal que enquadrou as criptomoedas como ativos financeiros para fins tributários (FONTENELE, 2017).

Não obstante, independente de sua qualificação como moeda ou como ativo financeiro, é necessário compreender a fundo seu status atual no âmbito da natureza jurídica para que se analise posteriormente sua tributação.

2.3. Da regulamentação hodierna

Tal como foi exposto, por mais que o debate em torno dos criptoativos seja atual e que faça parte do seu próprio desígnio inicial permanecer com um caráter *sui generis* perante a regulamentação (GOMES, 2021).

Nesse prisma, diante da realidade onde as moedas virtuais – vide Bitcoin – são utilizados majoritariamente como ativos financeiros, sua regulamentação se fez necessária em âmbito nacional, fato este que ocorreu em 2019, por meio da Instrução Normativa nº 1888 da Receita Federal do Brasil (RFB). Para isso, conceitua o termo:

Art. 5º Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se:

I - criptoativo: a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal;

Conforme será mencionado a seguir, a previsão abarcada pela referida Instrução indica a necessidade de disponibilização de todas as informações relativas às operações envolvendo os ativos ora tratados, em sentido amplo, à Receita Federal do Brasil.

Demonstrativo de que, na prática, a preocupação com a regulamentação em torno do uso como ativo, passível de compra e venda

se manifestou na alínea “a” do inciso II do artigo 7º da IN 1888, a qual trata especificamente sobre a obrigatoriedade de identificação da Exchange envolvida na negociação.

O posicionamento adequado nesta instrução seguiu o que já havia sido adotado pela Receita Federal anteriormente, quando, também em 2019, lançou o guia “Perguntas e Respostas” (2019) elaborado por sua Secretaria especial, à qual se manifestou sobre a temática, conforme exposto na pergunta nº 447:

— As moedas virtuais devem ser declaradas?

Sim. As moedas virtuais (bitcoins, por exemplo), muito embora não sejam consideradas como moeda nos termos do marco regulatório atual, devem ser declaradas na Ficha Bens e Direitos como “outros bens”, uma vez que podem ser equiparadas a um ativo financeiro. Elas devem ser declaradas pelo valor de aquisição. (2019, p. 183).

Observa-se que a RFB manteve o posicionamento teórico desenvolvido historicamente, desconsiderando a qualificação de tais ativos como moeda. Em contrapartida, os considera ativos financeiros, os quais podem ser definidos como “ativos intangíveis com alta liquidez, como ações, obrigações e depósitos bancários, tendo o seu custo derivado de uma afirmação contratual do que eles correspondem” (REIS, 2018).

Sobre a tributação das “moedas virtuais”, a supracitada obra também se manifesta, tratando sobre a temática na pergunta nº 607, conforme segue:

— Os ganhos obtidos com a alienação de moedas “virtuais” são tributados?

Os ganhos obtidos com a alienação de moedas virtuais (bitcoins, por exemplo) cujo total alienado no mês seja superior a R\$ 35.000,00 são tributados, a título de ganho de capital, segundo alíquotas progressivas estabelecidas em função do lucro, e o recolhimento do imposto sobre a renda deve ser feito até o último dia útil do mês seguinte ao da transação. (2019, p. 245).

Embora o guia não contenha força normativa por si próprio, o autor Daniel de Paiva Gomes explica que este pode caracterizar norma complementar, possuindo força normativa através do artigo 100 do CTN, que descreve:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I – os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III – as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV – os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”

Portanto, segundo o autor, o guia pode ser enquadrado como ato normativo, tendo sido expedido pela Receita Federal do Brasil, ou costume, diante da prática reiterada e usufruto comum.

O Projeto de Lei nº 4401/21, que visava regulamentar as operações com criptomoedas, cria mecanismos de proteção aos investidores foi convertido na Lei nº. 14.478, de 21 de dezembro de 2022. Entretanto, esta legislação tem como interesse final a regulamentação das prestadoras de serviço relacionadas a ativos virtuais. Não há disposições legais relacionadas ao exercício da competência tributária, tais como instituição de meios tributários sobre os ativos digitais envolvidos.

Significa que a Lei nº. 14.478, de 21 de dezembro de 2022 ainda não exerceu o pleno controle tributário, ocupando-se apenas de normas criadoras de obrigações acessórias.

3. A TRIBUTAÇÃO DO BITCOIN NO CENÁRIO ATUAL

Relativo à imposição tributária em si, as operações com criptoativos estão sujeitas à tributação com base no Imposto de Renda, com alíquota de 15% sobre o ganho de capital proveniente da

valorização. Entretanto, constata-se que o ganho de capital é a única base de cálculo para a tributação.

Em contrapartida, o patrimônio acumulado em bitcoin, que constitui a maior reserva e usufruto mais comum dos usuários para fins de investimento, não somente deixa de ser tributado, mas transcorre na incoerência entre o ativo em questão, no caso, o bitcoin, e a modalidade de tributação, no caso, a tributação de renda.

A forma de tributação usual, com base no ganho de capital, leva em consideração somente os ganhos provenientes das operações de transferência de Bitcoins, ou seja, o auferimento de renda. Todavia, a maior reserva existente em Bitcoin é a de patrimônio acumulado, haja vista o uso majoritário com finalidade de investimento.

O Bitcoin, em seu usufruto comum, não é uma moeda que, ao ser convertida da moeda *fiat*, seria utilizada para otimização da operação de compra e venda. Por exemplo, o dólar para uso na sua região de curso, ou moedas de jogo, para uso exclusivo na plataforma. Por mais que o Bitcoin tenha tal utilidade para compra de NFTs, por exemplo, este ainda concretiza um mercado primitivo, onde o Bitcoin ou qualquer outro meio válido entre as partes pode ser usado para finalidade de troca.

Um exemplo que se relaciona ao contexto atual do Bitcoin, diante da seara virtual, é a instituição do ouro como meio de troca no comércio primitivo. Reconhece-se o valor, que sofre variação conforme a oferta e a procura, e é utilizado como meio de transferência de valores. Entretanto, não constitui moeda central, muito menos possui valor fixado, podendo ser transferido conforme interesse das partes.

Ademais, dada a exponencial valorização do ativo, os usuários o obtém para finalidade de investimento. Estes auferem lucro diante do da valorização crescente e relevante desde a sua ascensão, em 2008, tornando-o um ativo de relevante investimento.

Dados os fatos, constata-se no Bitcoin uma natureza muito além de um mero meio de troca. Conseguimos perceber que a única coisa que o separa de um bem comum, passível de investimento, como um bem imóvel, é a sua natureza incorpórea e criptografada.

3.1. Conceito de bem jurídico incorpóreo

Conforme foi devidamente mencionado no capítulo anterior, o Bitcoin representa uma inovação de proporções não vislumbradas a nível global e a nível nacional. O autor Maurício de Barros caracteriza o Bitcoin como bem jurídico incorpóreo para fins de tributação. Para isso, eles analisam a especificidade de uso majoritário do ativo e a liquidez, que viabilizaria o uso como meio de troca. Utiliza, deste modo, a definição de Bem Econômico de Silvio Rodrigues:

“Entretanto, ainda dentro do conceito econômico, nem todas as coisas úteis são consideradas bens, pois, se existirem em grande abundância na natureza, ninguém se dará ao trabalho de armazená-las. Assim, nada mais útil ao homem do que o ar atmosférico, mas, como ele abunda na natureza, não é um bem econômico” [...] “Desse modo, poder-se-iam definir bens econômicos como aquelas coisas que, sendo úteis ao homem, existem em quantidade limitada no universo, ou seja, são bens econômicos as coisas úteis e raras, porque só elas são suscetíveis de apropriação” (RODRIGUES, 2003. p. 115).

Trata-se de ativo financeiro impossível de ser detectado do ponto de vista da materialidade física, o qual, utilizando técnica negativa de classificação, ou seja, eliminando possibilidades à medida que busca enquadramentos nas classes jurídicas de bens previstas no ordenamento, foi conceituado como um bem jurídico incorpóreo, móvel e inconsumível (BARROS, 2021).

Ademais, conforme foi analisado por Maurício de Barros (2021) e Daniel de Paiva Gomes (2021), a classificação taxonômica e as características peculiares do Bitcoin impossibilitaram seu enquadramento nas atuais balizas constitucionais de tributação, estabelecidos pelas regras de competência tributária dos arts. 153, 155 e 156 da Constituição da República de 1988, seja por meio da errônea classificação do Bitcoin como mercadoria (impeditivo de tributação de ICMS), seja por não ser possível atender aos requisitos qualificatórios de “moeda”, essenciais para a tributação via IOF, seja porque não se enquadre

nos conceitos de disponibilidade econômica para ser tributado pelo Imposto de Renda.

Classificado como bem incorpóreo e dotado de valor econômico e financeiro, capaz de gerar acumulação de capital, a massa de criptoativos, mais especificamente o Bitcoin, torna-se parte do patrimônio “acumulável” do investidor. Ante a sua classificação *sui generis*, não é possível nem mesmo enquadrá-lo na tributação dos itens do patrimônio imobilizado, tal como ocorre com os tributos sobre a propriedade física e por acessão (IPTU e ITR) ou sobre propriedade de veículos.

Portanto, classifica-se o Bitcoin como bem jurídico incorpóreo, e não como mero meio de operação financeira. Com isso, encontra-se uma demanda no tocante à forma de tributação que, por sua vez, não atinge seus objetivos ao abarcar somente a renda proveniente do ganho de capital.

3.2. Regime de tributação: auferimento de patrimônio

Contudo, encaixando-se o Bitcoin nas características supracitadas, com um usufruto de investimento diante da sua valorização; sendo um ativo onde os usuários o adquirem com a finalidade de acumulá-lo e reservá-lo, assistindo sua valorização, onde está o problema em tributá-lo somente diante do acúmulo de capital?

A resposta encontra-se na própria natureza jurídica do ativo. Classificando-o como bem jurídico incorpóreo, não há sentido em tributá-lo somente diante do ganho de capital, haja vista que o usufruto majoritário o classifica como um bem.

O bem imóvel é tributado diante do legítimo ganho de capital, tendo como base de cálculo a diferença entre o valor vendido e o valor comprado. Nesta operação, seria tributada a renda proveniente da valorização do imóvel.

Desta mesma forma ocorre, também, com o Bitcoin, haja vista o posicionamento da Receita Federal do Brasil, em relação à tributação da renda em criptoativos, devendo estes ser declarados no ajuste anual e tributados conforme o ganho de capital

No entanto, um bem imóvel também é tributado através do patrimônio acumulado, através do Imposto sobre Propriedade

Territorial Urbana (IPTU). Vê-se que a tributação de um imóvel pelo Imposto de Renda e o IPTU abrangem motivações diferentes.

Tratando-se do Imposto sobre a Renda, constata-se que o fato que enseja a tributação é o legítimo ganho de capital, proveniente da valorização, seja por melhorias quanto por fatores mercadológicos. É incontestável o ganho de capital desde a ascensão do Bitcoin, sendo o valor, em 2008, equiparado ao Dólar, e atualmente girando em torno de 23 mil dólares a unidade.

Em contrapartida, o IPTU prevê a manutenção do patrimônio acumulado, considerando a reserva de valor intrínseco àquele bem, e o pagamento do Imposto diante dessa existência do valor. Um imóvel é tributado das duas formas, de maneira a assegurar o pagamento conforme a capacidade contributiva do cliente e evitando a bitributação.

Bem como, por outro exemplo, a tributação de um veículo considera a sua reserva de valor e tributa, desta forma, através do Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA), e tributa o valor correspondente ao ganho de capital com a valorização deste.

Mesmo que a natureza jurídica do Bitcoin impossibilite a valorização mediante melhorias objetivas no estado do bem, a oscilação do mercado possibilita a valorização do ativo. Para isso, vê-se a valorização de um NFT. Este, por sua vez, diante do apreço popular, baixa oferta e alta procura, incorre na valorização, mesmo que seja impassível de melhorias tangíveis.

Portanto, conclui-se que, diante da natureza jurídica do Bitcoin, este seria amparado tributariamente de maneira mais coerente, através da tributação, além do Imposto sobre a Renda, por uma modalidade que assegurasse a tributação do patrimônio acumulado em Bitcoin.

4. DA SOLUÇÃO POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO RESIDUAL ANTE A CARACTERIZAÇÃO FÁTICA E JURÍDICA DA ACUMULAÇÃO DE BITCOINS

Como já foi observado, os critérios materiais dos tributos sobre o patrimônio tem características peculiares. No Capítulo III, Seções

I, II e III do Código Tributário Nacional, são descritos os chamados “Impostos sobre o Patrimônio e a Renda”. Seja no ITR (Art. 29), IPTU (Art. 32) ou ITBI (Art. 35) identifica-se que são tributos relacionados a bens patrimoniais imobilizado, ou seja, aqueles os quais possuem valor estimável, geralmente, de valor elevado, com baixa ou nenhuma liquidez capaz de torná-la meio de pagamento ou instrumento de troca.

Exemplificando, adotemos o imóvel rural, sujeito à tributação por meio do ITR. O imóvel rural é um bem de valor alto, o qual o proprietário necessita de grandes investimentos para adquiri-lo. Seguidamente à aquisição, o proprietário deve pagar anualmente o imposto relativo àquela propriedade, o qual possui como critério material da regra-matriz de incidência o fato de ser proprietário, condicionado ao que Paulsen denomina de propriedade isoladamente considerada, sem dimensionar a possibilidade de pagamento do tributo (2022, p. 603).

Note-se que, indo além da análise já realizada em relação aos tributos sobre a renda e consumo, respectivamente o Imposto de Renda e o ICMS, o Bitcoin também não se assemelha, juridicamente, ao patrimônio imobiliário pela diferença na liquidez do ativo. Enquanto que um imóvel detém liquidez a níveis próximos a zero, o Bitcoin, apesar de não ser líquido o suficiente para se comportar como meio de troca de mercadorias e serviços, tem a possibilidade de ser convertido em moeda fiduciária mediante a vontade do portador.

Analisando friamente a regra matriz de incidência dos impostos sobre o patrimônio, que buscam tributar a propriedade isoladamente, pode-se pensar que seria possível enquadrar o estoque de Bitcoins constantes na carteira de ativos do contribuinte como “patrimônio imobilizado”. Entretanto, tal enquadramento é inconsistente.

O Bitcoin não se amolda nos elementos do critério material da regra-matriz de incidência de nenhum dos impostos sobre o patrimônio. Afinal, a massa de ativos acumulados em uma carteira de Bitcoins não pode ser considerada um prédio (IPTU e ITBI) ou imóvel rural (ITR) e menos ainda um veículo (IPVA).

Portanto, eis o dilema. Como regular tributariamente um bem que não tem classificação enquadrável completamente na regra matriz

de incidência das espécies tributárias constantes na Constituição da República de 1988?

A solução proposta é por meio da tributação federal residual, descrita no art. 154, inciso I, o qual se reproduz:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

Conforme o comando constitucional, o legislador complementar federal detém competência tributária para instituir impostos novos que sejam diferentes daqueles que a Constituição da República de 1988 já criou.

Trata-se de competência tributária diferenciada, a qual alguns doutrinadores até consideram difícil de ser implementada (MACHADO, 2012). Deve haver diferenciação no fato gerador (critério material da hipótese de incidência) na base de cálculo (critério quantitativo da hipótese de incidência) em comparação aos impostos já descritos e não cumulativo.

Portanto, deve-se observar as materialidades tributárias (COSTA, 2019, P. 162) já previstas e já contempladas pelo constituinte originário e identificar se a materialidade do novo imposto possui pontos de similaridade com aquelas.

Como já foi exaustivamente mencionado no presente artigo, a inovação do Bitcoin, assim como de todos os criptoativos, é palpável e presente no cenário jurídico nacional, havendo grande dificuldade em classificá-los de acordo com a legislação brasileira, chegando-se, em diversas ocasiões, a ser impossível fazer o enquadramento perfeito, reforçando a ideia de “taxonomia camaleônica” (GOMES, 2021).

Analisando a regra matriz de incidência de um eventual futuro imposto sobre patrimônio de criptoativos e moedas virtuais, o critério material seria o montante acumulado de moeda virtual constante na carteira virtual custodiada em corretora credenciada.

Já está devidamente consentido que o valor constante na carteira de moeda digital, quando não convertida em moeda fiduciária, não

pode ser considerado como renda, provento ou meio de pagamento devido à sua liquidez reduzida, causada pela sua dificuldade em ser utilizada se realizar pagamentos cotidianos. Consequência: afastamento do critério material do Imposto de Renda, restando apenas a tributação via

Igualmente, não pode ser considerado patrimônio imobilizado, semelhante a um imóvel rural ou urbano, por não ser um prédio ou terreno (rural ou urbano) e porque que o valor acumulado pode ser convertido em moeda corrente com velocidade de execução maior que a da venda de um imóvel (liquidez facilitada). Porém, o acumulado na carteira é uma forma de acumulação patrimonial *sui generis*.

Conforme já foi explorado no capítulo anterior, existe analogia com a figura da compra de um imóvel, analogia que não é permitida para fins de tributação por meio de exações ainda não previstas em lei (art. 108, § 1º do Código Tributário Nacional).

Consequência: afastamento do critério material dos impostos sobre o patrimônio já instituídos, qual seja, IPTU, ITR e IPVA.

Não há, também, como enquadrar o objeto presente artigo, que é a tributação do patrimônio em Bitcoins, na regra matriz de incidência do IOF, eis que se busca tributar aquele valor custodiado, o qual está convertido em moeda digital. Não se busca criar um novo imposto sobre a operação de conversão. Consequência: afastamento do critério material do IOF.

Considerações postas, identifica-se que a criação de novo imposto, de competência da União Federal, utilizando a competência residual do art. 154, I da Constituição da República de 1988, é uma solução plausível e dentro dos parâmetros de constitucionalidade do sistema constitucional brasileiro, capaz de atender à função social arrecadatória atingindo a riqueza das custódias em Bitcoin e tendo o viés extrafiscal, visando coibir a ocultação de patrimônio. Este tema merece análise mais detida.

O critério material seria o acúmulo e manutenção de criptoativos, como o Bitcoin, custodiados em corretora de valores devidamente credenciada, sem considerar os rendimentos advindos da valorização da moeda virtual.

Os critérios temporal e espacial seriam o ano fiscal e a aquisição em território nacional, assim considerado, por meio de ficção jurídica, a conversão ou aquisição originária de criptoativos por intermédio de corretora sediada no Brasil.

O critério pessoal seria composto pelo sujeito ativo, a União Federal, detentora da competência tributária para instituição do tributo, e pelo sujeito passivo representado pelo investidor pessoa física ou jurídica titular do patrimônio em criptoativos.

Por fim, o critério quantitativo seria o montante de investimentos em nome da pessoa física ou jurídica, considerando apenas o valor do investimento, sem acrescer o valor de rendimentos, os quais são tributados por meio do Imposto de Renda.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Mudanças sociais e econômicas nos últimos anos da década de 2000 motivaram a sociedade civil a buscar soluções para demandas diretamente relacionadas à modernidade. Entretanto, a busca por novas ideias chegou a níveis tão altos a ponto de se pensar um microsistema financeiro apartado da regulamentação de um banco central nacional, criando-se uma moeda sem nenhuma garantia ou regulação por parte de governos.

Nunca se pensou ou se produziu tanto conhecimento relacionado à tecnologia nas transações financeiras, fazendo saltar o número de pessoas físicas ou jurídicas investidoras ou entusiastas dos novos meios.

O Bitcoin tem, na história de sua criação, o viés de subversão ao sistema, de liberdade e não regulamentação. Entretanto, a sociedade contemporânea é extremamente complexa, dotada de peculiaridades e infinitas possibilidades de transações, tornando a não regulamentação pretendida pelos criadores.

Deste modo, torna-se necessário que haja, minimamente, intervenções do Estado para que a ausência não se torne anarquia. Portanto, ao se adotar a classificação do Bitcoin segundo as regras de direito pátrio, se busca enquadrá-lo nos parâmetros já determinados para que assim fosse possível adequá-lo às normas de competência tributária.

Por se tratar de ente *sui generis*, o qual teve sua taxonomia jurídica definida pela doutrina como camaleônica, o enquadramento tributário restou possível de ser feito, até o momento, apenas relativo aos rendimentos, passíveis de tributação por Imposto de Renda.

Restou apenas a competência residual para que haja o controle tributário da renda convertida em moeda virtual, a qual continua sem o devido tratamento tributário. Tal exercício deve ser feito com controle legislativo e mediante análise política, as quais são secundárias à previsão e adequação do futuro imposto à competência tributária.

REFERÊNCIAS

AMMOUS, Saifedean. **The bitcoin standard: the decentralized alternative to central banking**. John Wiley & Sons, 2018.

ANTONOPOULOS, Andreas. **Mastering Bitcoin: Programming the open blockchain**. “ O’Reilly Media, Inc.”, 2017.

BARROS, Maurício. Tributação das operações com criptomoedas: entre *liberland*, regulação e a rigidez constitucional. *In*: PISCITELLI, Thatiane; LARA, Daniela Silveira (Coord.). **Tributação da economia digital**. [livro eletrônico] – 2 ed. rev. atual e ampl. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020.

BARROSSI-FILHO, Milton; SZTAJN, Rachel. Natureza Jurídica da Moeda e Desafios da Moeda Virtual. **Justitia**, São Paulo, v. 204/205/206, p. 251-268, Jan./Dec. 2013-2014-2015. Disponível em: https://es.mpsp.mp.br/revista_justitia/index.php/Justitia/article/view/81/38. Acesso em: 20 jan. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/DOUconstituicao88.pdf. Acesso em: 16 jan. 2023.

BRASIL. **Lei nº 14.478, de 22 de dezembro de 2022**. Dispõe sobre diretrizes a serem observadas na prestação de serviços de ativos virtuais e na regulamentação das prestadoras de serviços de ativos virtuais; altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), para

prever o crime de fraude com a utilização de ativos virtuais, valores mobiliários ou ativos financeiros; e altera a Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, que define crimes contra o sistema financeiro nacional, e a Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, que dispõe sobre lavagem de dinheiro, para incluir as prestadoras de serviços de ativos virtuais no rol de suas disposições. [S. l.], 22 dez. 2022. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2022/lei-14478-21-dezembro-2022-793516-publicacaooriginal-166582-pl.html>. Acesso em: 11 jan. 2023.

BIANCATO, Beatriz. OS LIMITES DO USO DE CRIPTOMOEDAS EM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DA NATUREZA JURÍDICA À ELISÃO FISCAL. *IBPT Educação*, [s. l.], 10 jun. 2020. Disponível em: <https://educacao.ibpt.com.br/blog/os-limites-do-uso-de-criptomoedas-em-planejamento-tributario-da-natureza-juridica-a-elisao-fiscal/>. Acesso em: 13 jan. 2023.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário* - 9. ed. - São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COINMARKETCAP. *Global Charts*. CoinMarketCap, 7 jan. 2021. Disponível em: <https://coinmarketcap.com/charts/>. Acesso em: 7 jan. 2023.

FREDDO, Daniela; AMADO, Adriana Moreira. **Estado, moeda e regulação**: como a concepção sobre a moeda afeta o papel do Estado na regulação econômica. *Cadernos do Desenvolvimento*, v. 11, n. 18, p. 33-53, 2018. Disponível em: <http://www.cadernosdodesenvolvimento.org.br/ojs-2.4.8/index.php/cdes/article/view/79>. Acesso em: 15 jan. 2023.

FONTENELE, Mariana. **Bitcoin, ouro e o papel-moeda**: uma análise jurídica comparativa da criptomoeda. 2017. 58 f., il. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) — Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

GOMES, Daniel de Paiva. **Bitcoin**: a tributação de criptomoedas. Da taxonomia camaleônica à tributação de criptoativos sem emissor identificado. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

KADAMANI, Rosine. Criptomoedas são moedas? *In*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (Coord.). **Tributação da economia digital**. [livro eletrônico] - 2 ed. rev. atual e ampl. -- São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2020.

KEYNES, John Maynard. **Treatise on money**: Pure theory of money Vol. I. 1930.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2012.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA (Brasil). Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Perguntas e Respostas**: Imposto sobre a renda da pessoa física 2019. [S. l.], 13 mar. 2019. Disponível em: <https://www.tributa.net/wp-content/uploads/2019/03/perguntas-e-respostas-IRPF-Ano-base-2018.pdf>. Acesso em: 18 jan. 2023.

NAKAMOTO, Satoshi. **Bitcoin**: a peer-to-peer electronic cash system, out. 2008. Disponível em: <http://bitcoin.org/bitcoin.pdf>. Acesso em: 8 jan. 2023.

NICA, Octavian; PIOTROWSKA, Karolina; SCHENK-HOPPÉ, Klaus Reiner. **Cryptocurrencies**: Economic Benefits and Risks. Universidade de Manchester, Fintech Working Paper, n. 2, out. 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3059856. Acesso em: 8 jan. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo - 13. ed.** - São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e Demonstrações financeiras da companhia**: conceitos e fundamentos. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 33.

RAPOZA, Kenneth. More People Opening Crypto Trading Accounts In Brazil Than Traditional Securities. **Forbes**, [S. l.], 30 maio 2018. Editors' Pick. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/kenrapoza/2018/05/30/more-people-opening-crypto-trading-accounts-in-brazil-than-traditional-securities/?sh=a7847917e21b>. Acesso em: 9 jan. 2023.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil 1 - Parte Geral**. 33. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 115.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N° 1888, DE 03 DE MAIO DE 2019**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=100592>. Acesso em 20 jan. 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física**: perguntas e respostas 2019. Disponível em: <https://www.tributa.net/wp-content/uploads/2019/03/perguntas-e-respostas-IRPF-Ano-base-2018.pdf>.

tributa.net/wp-content/uploads/2019/03/perguntas-e-respostas-IRPF-Ano-base-2018.pdf. Acesso em: 19 jan. 2023.

REIS, Tiago. **Você sabe o que é um ativo financeiro e quais as suas características?** Suno Artigos, [S. l.], 31 jan. 2018. Contabilidade. Disponível em: <https://www.suno.com.br/artigos/ativo=-financeiro/#:~:text=Ativos%20financeiros%20s%C3%A3o%20ativos%20intang%C3%ADveis,contratual%20do%20que%20eles%20correspondem>. Acesso em: 20 jan. 2023

SCHMIDT, Eric; COHEN, Jared. **A nova era digital: como será o futuro das pessoas, das nações e dos negócios.** Rio de Janeiro: Intrínseca, 2013.

SHOSTAK, Frank. **The Bitcoin Money Myth.** Mises Daily. Auburn: Ludwig von Mises Institute, 17 abr. 2013. Disponível em: <https://mises.org/library/bitcoin-money-myth>. Acesso em: 17 jan. 2021.

STATISTA (Worldwide). **Bitcoin (BTC), Ethereum (ETH) dominance: their market cap relative to the market cap of all other cryptocurrencies in the world.** [S. l.], 15 nov. 2022. Disponível em: <https://www.statista.com/statistics/1269302/crypto-market-share/>. Acesso em: 15 jan. 2023.

TELLES, Karina. **Volumes das exchanges de janeiro a dezembro de 2020.** [S. l.], 2 jan. 2021. Disponível em: <https://blog.cointradermonitor.com/112/volumes-das-exchanges-de-janeiro-a-dezembro-de-2020/>. Acesso em: 7 jan. 2023.

ULRICH, Fernando. **Bitcoin.** A moeda na era digital. 1ª edição, São Paulo, editora: Mises Brasil, 2014, 111 páginas.



INCONSTITUCIONALIDADES NA GUERRA FISCAL QUE REPERCUTEM NEGATIVAMENTE NA EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO ICMS

*Yannick Miranda Sanz*¹

RESUMO

O presente artigo tem o objetivo de demonstrar como a concessão de benefícios fiscais em matéria de ICMS concretizados de forma unilateral, sem o respeito das formalidades do convênio, implica na mitigação do princípio da não-cumulatividade e na diminuição da neutralidade em relação aos contribuintes que participam da cadeia produtiva até o consumidor final.

1. GUERRA FISCAL E AFETAÇÃO QUE CAUSA AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE

1.1. Noções Introdutórias

A Guerra Fiscal é um *fenômeno ainda recorrente dentro da Federação Brasileira*, e atinge o *Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços*, o ICMS, regulado no *Artigo 155, seus 6 (seis) parágrafos e incisos*

¹ Advogado.

da *Constituição Federal de 1.988* e, sobretudo, na *Lei Complementar nº 87/1.996*, lei que foi editada em consonância com a *Constituição vigente*.

A mesma Guerra Fiscal representa a *concessão de benefícios fiscais* enquanto gênero, tendo como espécies, dentre outras, a *concessão de isenção e revogação* do mesmo ICMS concedidas *sob violação e desrespeito* aos *parâmetros* contidos nas regras da *Constituição e ao Artigo 1º do Lei Complementar nº 24/75*.

Deve-se atentar que essa violação se impera pelos motivos de que: 1) O *primeiro motivo*, é no sentido de que o ICMS é um *imposto de caráter nacional*, ou seja, embora haja a *plena autonomia* dos Estados-Membros quanto a *sua instituição e modificação* desse imposto, a modificação, seja no sentido de *diminuição e majoração do referido imposto* são sujeitas a limitações, na medida em que a *proporção em que esse tributo é cobrado* – aspecto quantitativo – *não pode variar de um Estado para outro Estado*.

Isso leva ao reconhecimento do segundo aspecto, o *princípio da não-cumulatividade*, que foi introduzido no Nosso Ordenamento Jurídico pela *Emenda Constitucional nº 18/ 1.965*, e foi sendo, aprimorado em seu perfil jurídico e características por meio de outras Emendas Constitucionais, como a *Emenda Constitucional nº 03/ 1.993*.

O objetivo do princípio é a realização de dois princípios a ele subordinados: 1) O da *neutralidade tributária*, que tem como destinatários tanto para *produtores e consumidores que são os adquirentes do produto*, que irão revende-lo na cadeia produtiva; e os *próprios consumidores finais*;

5.2. O conteúdo na neutralidade é justamente, ao introduzir que o ICMS incida somente e tão-somente *sobre o valor agregado em cada operação* da cadeia produtiva. Essa neutralidade se perfaz na esteira do disposto no *inciso I do parágrafo 2º do Artigo 155*, “I- será não-cumulativo, *compensando-se o que for devido em cada operação* relativa à circulação de mercadorias *com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”.

5.2.2. Bem, o *principal objetivo* desse Artigo de Direito Tributário é demonstrar como o *montante da cobrança de ICMS* realizada em operações anteriores, por outros Estados, quando *nesse montante de*

cobrança existe a concessão de um benefício fiscal concedido unilateralmente pelo mesmo Estado- membro, em arrepio às formalidades previstas para os Convênios, que são os veículos legais em nosso ordenamento jurídico hábeis a conferir legalidade, irá afetar essa neutralidade.

5.3. Assim, sendo *afetada a neutralidade entre os concorrentes* de um certo ramo de atividade econômica, pela *inconstitucionalidade e ilegalidade* pela qual se caracteriza um *benefício fiscal concedido unilateralmente* por um Estado- membro, essa concessão afetará também o princípio da livre concorrência, insculpido no inciso *IV do Artigo 170 da Constituição Federal Brasileira*.

6. Inclusive, apresentaremos uma situação hipotética com certas peculiaridades, *que demonstram a complexidade dos problemas práticos* para o mercado e para os consumidores finais das *inconstitucionalidades que são cometidas*, dentro desse contexto de Guerra Fiscal. Isso ainda que existam casos mais complexos.

7. Assim, teremos a percepção que o instituto de Guerra Fiscal deve ser severamente combatido. Uma vez que *a instauração da Guerra Fiscal* não causa somente prejuízo para os cofres públicos, tanto *para os Estados que aplicam a alíquota maior*, pois *sofrem com a evasão da instalação de indústrias, comércios e outros tipos de empreendimentos* em seus territórios.

7.2. Como, inclusive, para os que aplicam uma alíquota menor, em que *o volume de investimento atraídos para o Estado pela alíquota menor* acaba não atendendo às expectativas, e, assim, não *compensando a renúncia da arrecadação de receitas públicas* para o mesmo Estado em decorrência desta alíquota menor.

8. Mas como já delimitamos antes, o principal objetivo aqui é demonstrar como *essa Guerra Fiscal pode*, na simples demonstração de um exemplo hipotético, *afetar, mitigar ou mesmo anular* os efeitos práticos *de neutralidade do preço e livre concorrência*, que são perseguidos com a necessária observância do *princípio da não-cumulatividade*.

8.2. Ou seja, dentre outros efeitos práticos ilegais, indesejados e inconvenientes, demonstraremos como benefícios fiscais *podem afetar na quantidade do direito de crédito que deve ser apropriado pelo agente econômico adquirente do produto*, seja esse um produtor, seja um produtor

e comerciante ao mesmo tempo, ou simplesmente comerciante. E assim, são *gerados desequilíbrios na consecução da não-cumulatividade*.

1.2. Exemplo Hipotético. Indústria de Leite e Indústria de Queijo

9. Para delimitarmos os efeitos nefastos, vamos imaginar três indústrias de leite: 1) Uma primeira indústria, instalada no Estado do Pará, único Estado nessa hipótese que não concedeu isenção parcial na alíquota de ICMS, e assim, cobra a alíquota-padrão, ou nessa perspectiva de não ter sofrido redução, uma alíquota cheia, de *17% (Dezessete por Cento)*.

9.2. Uma segunda indústria, instalada no Estado de Minas Gerais, que concedeu, por meio da hipotética Lei Estadual nº 28.800/2.013, a redução parcial da alíquota sobre os produtos de leite, *sendo tributados em 12% (Doze Por Cento)* na saída para os adquirentes, sejam consumidores finais ou não.

9.3. Por fim, uma terceira indústria, que se instalou no Estado da Bahia, como resultado da hipotética Lei Estadual nº 21.500/2.015, espécie normativa essa produzida pelo Legislativo Estadual Baiano após a ciência de que o Estado de Minas Gerais, já havia concedido unilateralmente o benefício fiscal, *decidiu conceder, também unilateralmente, um benefício fiscal ainda maior, de 8%(Oito Por Cento) o que gera, por outro lado, um valor bem menor arrecadado por unidade aos cofres do Estado*.

9.4. Como dissemos tanto os benefícios concedidos pelo Estado de Minas Gerais e da Bahia são inconstitucionais, e nesse cenário hipotético, enquanto não são atacados pelas Ações Diretas de Inconstitucionalidade ou outros Remédios Constitucionais cabíveis geram efeitos maléficos para a não-cumulatividade. Senão, vejamos.

10. Imaginemos, *nas condições de livre concorrência* que a Constituição Federal estatui para o mercado econômico em geral, *que existam três indústrias de queijo*, do mesmo porte e instaladas em outras três unidades da Federação, e que comprem das citadas indústrias de leite.

11. Vamos considerar que a quantidade adquirida de leite por ano é a mesma para a fabricação de queijo, ou seja, 100.000 litros, sendo R\$ 8,00, o litro do leite.

12. A primeira dessas indústrias de queijo, instalada no interior do Estado de São Paulo – chamada de Indústria de Queijo A –, *compra leite exclusivamente* do Estado do Pará.

12.2. Logo, o crédito decorrente da não cumulatividade que se apropria essa *Indústria de Queijo A* – também chamado de crédito escritural – é o seguinte: *Quantidade de Leite x Preço do Leite x Alíquota do ICMS: 100.000 x 8 x 0,17*. Assim, a Indústria de São Paulo apropriará um crédito de R\$ 136.000,00, decorrente do estoque total adquirido integralmente da Indústria do Pará.

13. Já uma Segunda Indústria de Queijo – *Indústria de Queijo B* – localizada no Rio de Janeiro compra 50% de seu estoque de leite da Indústria do Pará e os outros 50% do Estado de Minas Gerais.

13.2. Assim, o crédito que poderá apropriar, e compensar com os seus débitos tributários de ICMS, quando da saída do seu produto, será de:

1- Crédito da Compra de leite do Estado do Pará: $50.000 \times 8 \times 0,17 = 68.000$

2 – Crédito de ICMS da compra de leite da indústria do Estado de Minas: $50.000 \times 8 \times 0,12 = 48.000$.

13.3. Assim, poderemos notar que tendo apropriado somente um crédito de R\$ 116.000,00, a indústria de Queijo do Rio de Janeiro *já está em desvantagem competitiva* em relação à indústria de São Paulo, que auferiu um crédito de R\$ 136.000,00 sobre a mesma quantidade de produto adquirida.

14. Por fim, por questões de logística de mercado, temos uma indústria de Queijo C, que localizada no Estado do Pernambuco, *compra 60% do seu estoque de leite na Bahia*, matéria- prima para produzir o queijo, seu produto final, *20% do seu estoque em Minas Gerais* e os *20% restantes da indústria localizada no Estado do Pará*, que foi o único que respeitou os ditames da legislação pertinente sobre os Convênios, não minorando a alíquota sem a participação de todos os Estados-Membros, que devem deliberar o Convênioà unanimidade.

14.2. Assim sendo, o crédito que a Indústria de Queijo de Pernambuco deverá se apropriar é o seguinte:

- 1- Crédito decorrente do estoque adquirido da Indústria de Leite do Estado da Bahia: $60.000 \text{ unidades} \times 8,00 \text{ (preço)} \times 0,08$: 38.400;
- 2- Crédito decorrente do estoque adquirido da Indústria de Leite do Estado de Minas Gerais: $20.000 \text{ unidades (20\% do total)} \times 8,00 \times 0,12$: 19.200;
- 3 – Crédito decorrente do estoque adquirido da Indústria de Leite do Estado do Pará: $20.000 \text{ unidades (20\% do total)} \times 8,00 \times 0,17$: 27.200;
- 4- Soma dos créditos de compras de leite de indústria de 3 (três) Estados-Membros diferentes: $38.400 + 19.200 + 27.200 = 84.800,00$

15. Ou seja, o crédito apropriado pela Indústria do Estado do Pernambuco é apenas 62,35%, ou 5/ 8 do total do crédito apropriado pelo Estado de São Paulo. E ainda, é bem menor, na proporção de 73,10%, ou seja, menos de 3/ 4 do crédito apropriado pela indústria do Estado do Rio de Janeiro – R\$ 116.000,00.

15.2. A *Indústria de Queijo do Rio de Janeiro*, por sua vez, está numa destantagem competitiva proporcionada maleficamente pela Guerra Fiscal da indústria do leite, de 15,70%, *uma vez que o crédito apropriado pela mesma, é de somente 85,29% em relação ao crédito apropriado pelo Estado de São Paulo*, considerando a *mesma quantidade de matéria- prima adquirida*—o leite, para a fabricação do queijo de ambas as Indústrias.

16. Assim, a título conclusivo, veremos no item a seguir como os *princípios da neutralidade e da livre concorrência* (Artigo 170, IV, da CF), e em última análise, o *princípio da não- cumulatividade* (Artigo 155, II, §1º da CF/ 1.988) são mitigados ou até anulados em efeitos práticos em decorrência da violação de seus preceitos, causados pela *concessão de benefícios fiscais ilegais*, concedidos no contexto da “Guerra Fiscal”.

1.3. Conclusões Gerais e Sobre o Caso Prático.

17. Firmadas as premissas acima, e para destacar ainda mais os desequilíbrios práticos em relação ao princípio da concorrência temos que destacar que:

- 1) Considerando que as Três Indústrias de Queijo vendam seus produtos ao mesmo preço, vamos dizer 15,00 a unidade e *venda 200.000 unidades de queijo*, fabricados em decorrência da *compra das 100.000 unidades de leite* por cada uma das indústrias;
- 2) Considerando que *o produto Queijo não goza de isenção total, parcial ou qualquer outro tipo de benefício fiscal* em nenhuma das três unidades da Federação onde estão sediadas as indústrias de queijo. E que essas indústrias somente vendem para o mercado local;
- 3) Assim considerando que *a alíquota de tributação a título de ICMS é a mesma* do produto queijo *nos três Estados onde é vendido o queijo*, para operações internas, considerando uma alíquota padrão de 17% (Dezessete Por Cento);
- 4) Logo, a tributação a título de ICMS das 3 (três) Indústrias de Queijo é resultante do cálculo de: quantidade de unidades de *queijos vendidos x preço unitário x alíquota do ICMS (17%)*, chegamos ao seguinte resultado: $200.000 \times 15 \times 0.17 = 510.000$;

18. Assim, temos as seguintes conclusões para o caso prático e hipotético apresentado:

- 1) *A Indústria de Queijo de Pernambuco terá bem menos crédito apropriado a ser utilizado* para compensar com o ICMS decorrente de suas vendas, tendo um saldo devedor de ICMS de R\$ 425.200,00. Já a empresa do Rio de Janeiro terá um saldo devdor de ICMS de R\$ 394.000,00 e a Empresa de São Paulo, um saldo devedor de ICMS, de R\$ R\$ 374.000,00;
- 2) Em decorrência desses desequilíbrios de alíquotas dos Estados em que compras as matérias- primas, a Indústria de Pernambuco gasta mais com tributação de ICMS que as Indústrias do Rio de Janeiro e esta gasta mais do que a de São Paulo;
- 3) Ou seja, se a Empresa sediada em São Paulo resolver ingressar no Estado do Pernambuco, ela, *tendo um lucro líquido*

maior – considerando que ela tem *um custo menor a título de tributação de ICMS* que a sua concorrente de Pernambuco – e, por consequência, ela *terá uma margem de manobra maior para baixar o preço* da unidade do queijo e conquistar mercado no Estado de Pernambuco.

- 4) Já a *Indústria de Queijo do Estado de Pernambuco* terá mais dificuldades de concorrência com um custo tributário de ICMS comparativamente maior, e será sujeito a dois caminhos:
 - 4.1) Ou a Indústria de Pernambuco irá perder mercado, em decorrência de ter uma *margem de lucro menor que os concorrentes* de São Paulo e do Rio de Janeiro. E, assim, *não terão a mesma margem de dinheiro para investir em Profissionais* mais qualificados, que em geral possuem um custo maior de emprego, *e com tecnologia* para aprimoramento do produto. Nesse caso, esse efeito prático *mitiga ou anula a neutralidade em relação ao concorrente*, qual seja, a própria Indústria de Pernambuco;
 - 4.2) Para *competir com os concorrentes do Rio e de São Paulo e manter a sua fatia de mercado*, a Indústria de Pernambuco, investe a mesma quantidade de recursos, o que acaba *forçando a subida do preço final ao consumidor*. Os concorrentes, acomodados coma situação, acabam subindo os seus preços, afetando principalmente o consumidor final. Nesse caso, *temos uma mitigação da neutralidade*, como um dos objetivos do princípio da não- cumulatividade, *em relação aos consumidores finais*;
19. Assim sendo, podemos firmar como conclusões genéricas:
 - 5) A *concessão unilateral de incentivos fiscais* em contexto de *Guerra Fiscal*, em desconformidade com a necessidade de serem concedidos de maneira uniforme em todo o território nacional para certo produto, mercadoria ou serviço tributável pelo ICMS gera uma perda de arrecadação para os Estados, que perdem o investimento;

- 6) *Esses benefícios fiscais concedidos unilateralmente*, e portanto, *inconstitucionais e inválidos*, também *geram uma perda de arrecadação para os Estados que concedem a maior diminuição de ICMS, com o objetivo de atrair investimentos*, que acabam não vindo para o Estado por uma série de fatores – como, falta de infraestrutura, falta de mercado consumidor suficiente na visão do empresário, etc –
- 7) E sob o ângulo da efetividade do princípio da não- cumulatividade, os benefícios concedidos unilateralmente *geram prejuízos para os adquirentes produtos para revenda*, o que inclui matéria-prima, produtos intermediários ou produtos finais. Uma vez, que sendo menor o custo tributário pago pelo vendedor, *o adquirente terá um crédito tributário de ICMS menor a ser apropriado e compensado com os seus débitos tributários a título de ICMS*, decorrentes de suas vendas;
- 8) Isso poderá *gerar uma perda de mercado e de competitividade desta Empresa em relação aos concorrentes que compram para revenda produtos tributados de ICMS de “forma cheia”* ou com isenções parciais concedidas na forma de Convênios, mas cujo *desconto dessas isenções seja menor do que as concedidas unilateralmente*. Se essas empresas *tem mais crédito de ICMS, terão um saldo devedor a pagar de ICMS menor do que a Empresa que compra ICMS minorado em decorrência de incentivo fiscal unilateral*. Assim, tem-se como resultado *uma mitigação ou anulação da neutralidade*, como corolário do princípio da não- cumulatividade (Artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal/ 1.988);
- 9) Esse contexto poderá gerar, se *a Empresa que estiver em condições menos favoráveis* que os concorrentes, *investir recursos para se manter no mercado*, numa subida de preços, em decorrência de custos maiores com tecnologia, contratação de pessoal e outros gastos necessários para manter o produto qualitativamente competitivo em relação aos concorrentes. Neste caso, *há uma mitigação da neutralidade, como um dos*

objetivos da não- cumulatividade em relação aos consumidores finais;

20. Agora, a seguir, iremos apontar *os fundamentos constitucionais e legais que devem ser observados* para que essas distorções práticas para um dos concorrentes ou para o consumidor seja evitada de ocorrer. Bem *como os remédios legais que devem ser utilizados.*

2. REQUISITO FORMAL QUE OS INCENTIVOS FISCAIS NO ÂMBITO DO ICMS DEVEM OBSERVAR. A LEI COMPLEMENTAR Nº 24/ 1.975;

1. Em decorrência de ser um *imposto de caráter nacional*, como já foi dito antes, ou seja, no sentido de que, embora os Estados tenham pela autonomia para instituí-lo e discipliná-lo, *alguns aspectos devem ser uniforme* entre os Estados- membros. Isto ocorre para *não prejudicar a eficácia do princípio da não- cumulatividade*, e dos princípios acessórios ao último, como a *neutralidade e a livre concorrência*.

2. Portanto, para atingir o objetivo de *preservar a neutralidade do aspecto quantitativo*, ou seja, do *quanto é cobrado a título de ICMS em cada Estado, de forma a ser uniforme essa cobrança entre esses Estados*, e, assim, impedir os desequilíbrios práticos no cenário econômico que são causados, o *parágrafo 2º do Artigo 155, da Constituição Federal*, prevê em seu inciso XII, alínea “g”, o seguinte:

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 prestações e iniciem no exterior;

(...)

§2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII- Cabe 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**”.

3. Nessa esteira, ficou definido pela Lei Complementar nº 24/1.975 que o veículo normativo que seria competente para deliberar sobre: a) *isenções*, sejam (a.1) *totais* ou (a.2) *parciais*, b) *incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*. Essa forma requisitada pode ser plenamente constatada a partir do *caput e do inciso IV, ambos do Artigo 1º da citada Lei Complementar nº 24/1.975*, ambos a seguir transcritos:

Lei Complementar nº 24/1.975

“Artigo 1º. **As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos dos convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.**

Parágrafo Único. O disposto deste artigo também se aplica:

(...)

IV – a quaisquer outros **incentivos ou favores fiscais ou financeiros- fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus**”.

4. Para tanto, foi criado especificamente *um órgão Fazendário, de coordenação dos interesses estaduais fazendários* para que o ICMS, e todos os seus princípios inerentes ao mesmo imposto, como o da não-m cumulatividade, que se chama *o Conselho Nacional de Política Fazendária - o CONFAZ*.

5. O Parágrafo 2º do Artigo 2º determina que *a aprovação de qualquer isenção ou benefício* “dependerá de decisão unânime de todos os Estados representados”. Assim, para *se evitar qualquer renúncia de receita pública pública* indesejada por qualquer Estado, inclusive aqueles mais fracos política e economicamente no cenário da Federação

Brasileira, *todos os Estados devem consentir com a aprovação* do mesmo benefício, *sem exceção!*

6. Já para a revogação de qualquer benefício concedido na forma de Convênios, deve haver a deliberação de um outro Convênio com *a aprovação mínima de quatro quintos dos Estados presentes na reunião*, segundo a parte final do mesmo do Parágrafo 2º do Artigo 2º.

7. Infelizmente para a segurança jurídica no que *toca à matéria do ICMS*, muitos benefícios ou são concedidos sem a aprovação de um Estado- membro ou são concedidos de forma unilateral. Desta forma, são empregado os remédios jurídicos, como os a seguir.

3. REMÉDIOS JURÍDICOS CONSTITUCIONAIS APLICADOS PARA SUSPENDER E ANULAR OS “BENEFÍCIOS” INCONSTITUCIONAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE, EM CONTEXTO DE “GUERRA FISCAL”.

1. Podemos citar como exemplos, a decisão proferida pelo *Ministro Carlos Veloso* em sede de Ação Direta de *Inconstitucionalidade* nº 2097- 8, Medida Liminar, proposta pelo Governador do Estado do Rio Grande do Sul, em relação ao *Decreto nº 1.142, de 26.07.1999*, expedido pelo Governador do estado do Paraná, que introduzia alterações no regulamento do ICMS, “*in verbis*”:

(...) “ Esclarece o Requerente que o prazo em questão já havia sido anteriormente, prorrogado, nos termos da Alteração 386ª, contida no Decreto 173/99, de 20.1.99, publicada no DOE PR de 21.1.1999, até 31.7.99 e conclui que a legislação impugnada concede um ‘benefício fiscal redução de base de cálculo- que em realidade equivale a redução de alíquota de 12% para 7%, no caso específico, até 31.1.2000”

(...) No mérito, tem-se que a Alteração 455ª reduz a base de cálculo do tributo, **reduzindo, em consequência, a alíquota a menos de 12%**. Ora, isto somente poderia ocorrer mediante deliberação conjunta dos Estados- membros: art. 155, par. 2º, XII, g, “ex vi” disposto no art. 155, par. 2º, VI.

Importa trazer ao debate, também, a norma inscrita no art. 150, par. 6º, da CF, a estabelecer que “qualquer subsídio, ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativa a impostos, taxas e contribuições só poderá ser concedido mediante lei federal específica federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, par. 2º, XII, g. Essa norma, bem se vê, teria sido violada, também, pela citada alteração 455ª do Decreto 1.142/99.

De todo exposto, forte, sobretudo, nos precedentes indicados, defiro, as referendados do Plenário, a suspensão cautelar da Alteração 455ª, inscrita no Artigo 1º do Decreto nº 1.142/1.999, de 26.07.99, do Estado do Paraná”².

2. Assim, pode-se notar, que sendo *evidente a inconstitucionalidade do benefício fiscal de ICMS* – seja *isenção, revogação, incentivo, concessão de crédito presumido*, dentre outras figuras – em razão de ter sido *concedido de forma unilateral ou em qualquer outra forma em desconformidade com os parâmetros definidos na Lei Complementar nº 24/75, o Supremo Tribunal Federal, na função de guardião da Constituição Federal Brasileira, decretou, em medida liminar, a suspensão desse benefício fiscal, que não é revestido de validade jurídica*, para depois ser confirmada a sua extinção, em Plenário.

3. *No mesmo sentido do Julgado acima*, foram deferidas medidas liminares nas *Ações Diretas de Inconstitucionalidades, ADIns 1.999-SP, 2.021- SP, 2.548- SP, e 3.422- MG*.

4. Inclusive no que se refere à Decisão proferida na Adin 2.021-SP, o Relator Ministro Maurício Corrêa, *além da questão de unilateralidade quanto à forma em que o benefício fiscal*, impugnado por esta Ação, *foi concedido*, destacou que “(...) 1. *As alíquotas mínimas internas*,

² SOARES, Paulo Eduardo Ribeiro. “A Guerra Fiscal e a Concessão Irregular de Benefícios Fiscais”. In. “ICMS, Questões Atuais”. Elizabeth Nassa CARRAZZA (coord). São Paulo: Editora Quartier Latin, 2.007. Pg. 274.

*fixadas pelos Estados e pelo Distrito Federal, não podem ser inferiores às previstas para as operações interestaduais, salvo deliberação de todos eles em sentido contrário*³.

5. Ou seja, a concessão de benefícios fiscais encontra mais uma limitação: *A Alíquota Interna, ou seja, aquela alíquota de ICMS para operações de compra e venda e congêneres praticada por alienante e adquirente dentro do território do mesmo Estado, somente pode ser igual ou superior às alíquotas interestaduais, que são de 7% (Sete Por Cento)*

4. ÚLTIMAS CONCLUSÕES E OUTRAS SOLUÇÕES PROPOSTAS PARA O ADQUIRENTE DA MERCADORIA QUE HOUVE CONCESSÃO ILEGAL DE BENEFÍCIO DE ICMS.

1. Prezados leitores, cabe ressaltar que *os efeitos nefastos decorrentes da Guerra Fiscal sobre os créditos a que tem direito os Contribuintes decorrentes do Princípio da Não- Cumulatividade* podem ser ainda mais graves.

2. *Aquele aproveitamento de crédito, em valor a menor do que seria devido, quando, por exemplo, a Empresa compra matéria- prima do Estado do Pará* (no exemplo hipotético, registre-se, mais uma vez) que obedeceu aos ditames de que somente Convênio pode veicular a redução de alíquota do ICMS, *pode nem existir esse “crédito não-cumulativo”, vindo por consequência a ser reduzido a zero, em face do que prevê o inciso I do Artigo 8º da mesma Lei Complementar nº 24/75, a seguir transcrito:*

“Art. 8º. A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará cumulativamente:

I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria”.

3. Ou seja, em caso de benefício irregular concedido em um Estado que há *um estabelecimento A que seja vendedor, o crédito fiscal*

³ Ob. Cit. Página 275.

derivado da não- cumulatividade, ao qual teria direito o estabelecimento B, que é o comprador da mesma mercadoria ou serviço, sujeito à incidência do ICMS, *restará nulo, não sendo gerado valor algum*.

4. Assim, no exemplo trazido no Item 1.1 deste Artigo, *as Indústrias de Queijo do Rio de Janeiro e de Pernambuco ficam em situação de desvantagem competitiva ainda maior do que a de São Paulo*, pois compraram parte da matéria- prima dos Estados de Minas Gerais e Bahia, *que concederem unilateralmente, ilegalmente e inconstitucionalmente benefícios fiscais sobre o leite, gerando créditos a menor*. Nesse caso, *se houver uma Fiscalização Tributária eficiente nos Estados em que estão os estabelecimento adquirentes (receptores), não haverá crédito algum*.

5. Acreditamos que *essa anulação total do crédito não-cumulativo*, nos termos do inciso I do Artigo 8º da Lei Complementar nº 24/ 1.975, *ao patamar de valor “zero”*, consiste numa *punição muito grave aos adquirentes da mercadoria situados em Outros Estados*, que, na grande maioria das vezes, não sabe que o benefício fiscal foi concedido de forma unilateral.

5.2. A solução para os adquirentes de mercadorias com benefícios de ICMS irregularmente concedidos para preservação do direito de crédito não- cumulativo (Artigo 155, §2º, inciso I, da CF);

6. Assim sendo, pregamos uma modificação radical de conteúdo do Artigo 8º, inciso I, da Lei Complementar nº 24/ 1.975, que dispõe, como consequência, *a anulação total do crédito não- cumulativo de mercadoria comprado com benefício unilateralmente concedido*.

7. A solução seria, uma vez fixada *uma alíquota de ICMS pra certo produto, qual seja 17%*, ou *concedida uma isenção parcial por meio de redução de alíquota para 12%, veiculada regularmente por Convênio* celebrado e aprovado por todos os Estados- membros do Brasil, qualquer nova alteração unilateral concedida por qualquer Estado- Membro a patamar de 11%,10%, 9%, 8%, ou outro patamar, seja desconsiderada pelo adquirente do produto, devendo *aplicar a alíquota inteira concedida por meio da lei estadual correspondente (17%, neste exemplo)* ou *a alíquota parcialmente reduzida por Convênio (12%, neste exemplo)*.

8. Essa é a solução jurídica sugerida a ser adotada enquanto *esses benefícios fiscais concedidos unilateralmente, tivessem uma suposta*

validade, até a concessão de Medida Liminares em sede de Ações Diretas de Inconstitucionalidade, suspendendo os efeitos desses “benefícios”, que se revelam nefastos para a correta fruição do crédito decorrente do Princípio da Não-Cumulatividade, nos moldes do Artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal Brasileira, que deve preservada, em nome dos objetivos da uniformidade e da neutralidade que o mesmo princípio tributário carrega.

9. Essas são as considerações em termos desse Artigo de Direito Tributário. Obrigada pela atenção!

BIBLIOGRAFIA

CARRAZZA, Roque Antônio. “ICMS”. 9ª Edição, revista e ampliada, de acordo com a Lei Complementar 87/1.996 e suas ulteriores modificações. São Paulo: Malheiros Editores, 2.002;

MACHADO, Hugo de Brito. “Aspectos Fundamentais do ICMS”. 2ª Edição. São Paulo: Editora Dilaética, 1.999;

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). “O Princípio da Não-Cumulatividade. Pesquisa Tributárias, Nova Série, Volume 10”. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2.004

MELO, José Eduardo Soares de. “ICMS – Teoria e Prática”; 14ª edição, revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2.018;

SOARES, Paulo Eduardo Ribeiro. “A Guerra Fiscal e a Concessão Irregular de Benefícios Fiscais”. In. “ICMS, Questões Atuais”. Elizabeth Nassa CARRAZZA (Coord). São Paulo: Editora Quartier Latin, 2.007.

DA DISCUSSÃO SOBRE A POSSIBILIDADE DA DEDUÇÃO DOS MATERIAIS UTILIZADOS NA CONCRETAGEM DA BASE DE CÁLCULO DO ISS: UM ESTUDO A PARTIR DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES E DO TJPA

*Ellina de Sousa Medeiros*¹

RESUMO

O objetivo do presente estudo foi analisar a orientação adotada pela jurisprudência dos tribunais superiores e do Tribunal de Justiça do Estado do Pará (TJPA) sobre a possibilidade (ou não) da dedução dos materiais utilizados na concretagem (construção civil) da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços (ISS). Para tanto, se utilizou-se do recurso de busca de jurisprudência disponibilizado pelo sítio eletrônico dos Tribunais Superiores (STF e STJ) e TJPA, para localizar o máximo possível de acórdãos relacionados ao tema. A partir do resultado da busca, verificou-se que a posição atual da jurisprudência pátria é favorável ao contribuinte no sentido de ser possível a dedução dos materiais utilizados como insumos no serviço de concretagem da base de cálculo do ISS.

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.

INTRODUÇÃO

A dedução dos materiais utilizados no ramo da construção civil da base de cálculo do ISS é um tema polêmico e que por muitos anos produziu posicionamentos opostos entre o fisco municipal e os contribuintes, apresentando inclusive mudanças no próprio posicionamento do judiciário.

Ao se deparar com o presente tema, objetiva-se analisar a orientação adotada pela jurisprudência dos tribunais superiores e do Tribunal de Justiça do Estado do Pará (TJPA) sobre a possibilidade da dedução dos materiais utilizados na construção civil, notadamente no âmbito da concretagem, da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços (ISS).

A opção pelo estudo acerca da análise jurisprudencial decorre da constatação de que o tema é bastante controvertido e, apesar de ter recente decisão exarada pelo Superior Tribunal Federal sobre o assunto, vislumbra-se que ainda continuará sendo alvo de demandas judiciais, devido a resistência dos entes municipais.

Para tanto, se utilizou-se do recurso de busca de jurisprudência disponibilizado pelo sítio eletrônico dos Tribunais Superiores (STF e STJ) e TJPA, para localizar o máximo possível de acórdãos relacionados à temática.

A partir do resultado da busca, delimitou-se a procura pelos principais julgados, para que, a partir das decisões encontradas se possa 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 é se **há a possibilidade de dedução dos materiais (insumos) utilizados na prestação dos serviços da base de cálculo do ISS.**

1. DA NATUREZA JURÍDICA E BASE DE CÁLCULO DO SERVIÇO DE CONCRETAGEM

A concretagem é o fornecimento de concreto preparado, proveniente do cálculo da quantidade de cimento, areia, brita, aditivo,

escória, sílica, calcário e água, realizado em laboratório sob critérios técnicos e científicos da engenharia civil. A mistura desses materiais ocorre durante o transporte no interior das betoneiras acopladas a caminhões (caminhões betoneiras), cujo trajeto inicia na empresa e finda no local da obra.

Trata-se de serviço de construção civil, compreendido no item 7.02 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, sendo que a incidência é apenas do ISS, de competência municipal, com exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), consoante a Súmula nº 167 do STJ².

Ainda conforme a Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 7º, tem-se que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço prestado, e embora tal enunciado pareça simples, é necessária uma maior atenção, uma vez que, no montante que se põe, casualmente, enquanto preço do serviço, pode haver acréscimo indevido.

Não à toa que o parágrafo segundo do referido artigo tratou de estabelecer o que não entra na base de cálculo do ISS, a saber:

Lei Complementar 116/2003:

Art. 7º. (...)

§ 2º. Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I - o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02³ e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;

² O fornecimento de concreto, por empreiteira, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS.

³ Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003 - Item 7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo

Corroborando o acima exposto, importante mencionar ainda o Art. 9º, § 2º, a, do Decreto-Lei 406/1968, recepcionado pela Constituição de 1988, consoante remansosa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

Art. 9º. A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

(...)

§ 2º. Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19⁴ e 20 da lista anexa o impôsto será calculado sôbre o preço deduzido das parcelas correspondentes:

a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;

Verifica-se que a redação do art. 9º, § 2º, a, é clara e, em princípio, não daria margem a divergências interpretativas. Nos serviços de construção civil, o preço do serviço (base de cálculo geral do imposto) sofre abatimento do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços, chegando-se à base de cálculo aplicável a tais serviços: preço do serviço menos o valor dos materiais fornecidos pelo próprio prestador.

Logo, tem-se que as legislações tributárias supracitadas deixaram de fora da base de cálculo do ISS os materiais fornecidos, além das mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da obra, que por certo, deixa de ser prestação de serviço e se sujeita a incidência do ICMS, por se tratar de mercancia.

Ocorre que muitos municípios restringem ao máximo a possibilidade de dedução dos materiais fornecidos, constando em suas

prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

⁴ Decreto-Lei 406/1968. Item 19 da lista anexa: *Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de construção civil, de obras hidráulicas e outras obras semelhantes, inclusive serviços auxiliares ou complementares (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que ficam sujeitas ao ICM).*

legislações textos diversos da Lei Complementar 116/2033 e do Decreto-Lei 406/1968.

Um exemplo disso é a Lei Complementar Municipal nº 23/2020, que instituiu o Código Tributário do Município de Parauapebas-PA, que em seu artigo 97, ao invés de excluir da base de cálculo do ISS o preço dos materiais fornecidos pelo prestador, exclui o valor das mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços:

Lei Complementar Municipal nº 23/2020

Art. 97. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, como tal considerada a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuadas as hipóteses previstas nesta Lei.

§ 1º Não se incluem na base de cálculo do ISS:

I – o valor das mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços constante do anexo I desta Lei

II – para os efeitos do inciso I deste artigo, consideram-se materiais ou mercadorias fornecidos pelo prestador do serviço aqueles decorrentes de sua própria elaboração, produzidos fora do local da prestação de serviço, e que permanecerem incorporados definitivamente aos respectivos serviços após a sua conclusão, e desde que comprovados pelo prestador, por documento idôneo emitido em decorrência da prestação do serviço, nos termos da regulamentação; Alteração feita pelo Art. 1º. - Lei Complementar nº 26, de 24 de dezembro de 2021.

(...)

Art. 103. A base de cálculo do ISS incidente sobre os serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05 da lista de serviços constante no Anexo I desta Lei é o preço total do serviço, excluído apenas o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS, na forma disciplinada

em lei complementar. Alteração feita pelo Art. 1º. – Lei Complementar nº 26, de 24 de dezembro de 2021.

Da leitura acima, identifica-se pontos importantes que merecem atenção, dos quais serão tratados a seguir.

2. MATERIAIS FORNECIDOS VERSUS MERCADORIAS PRODUZIDAS

Como vimos, tanto a Lei Complementar 116/2003, quanto o Decreto-Lei 406/1968, prevê a dedução dos materiais fornecidos pelo prestador da base de cálculo do ISS, além das mercadorias produzidas pelo fornecedor fora do local da prestação dos serviços (que se sujeita ao ICMS por se tratar de mercancia e não prestação de serviço).

Isso porque o legislador federal fez questão de deixar expresso no parágrafo segundo, alínea “a”, do artigo sétimo, da Lei Complementar 116/2003, (que se refere à base de cálculo do imposto), que o preço do materiais fornecidos não compreende base de cálculo do ISS, mesmo já tendo mencionado no item 7.02, da Lista Anexa, que as mercadorias produzidas pelo prestador fora do local da obra, não compreende o preço do serviço,

Ora, se assim não fosse a vontade do legislador em excluir os materiais fornecidos na prestação dos serviços do item 7.02, não haveria a necessidade de trazer expressa tal exclusão, já que no referido item, excluiu o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que por lógica se sujeita ao ICMS.

Verifica-se, portanto, que para a legislação tributária, mercadorias e materiais possuem diferenças.

Entende-se que mercadorias são bens destinados à mercancia, fabricados pelo próprio prestador do serviço e que atraem a incidência do ICMS (exemplo: postes, telhas, manilhas, placas etc.). Já os materiais são aqueles utilizados como insumos da prestação de serviços, que têm sido incorporados ao preço do serviços e conseqüentemente, inclusos na base de cálculo do tributo (exemplo: areia, pedra, brita, cimento etc.).

Essa diferenciação entre materiais e mercadorias foi abordada pelo eminente Ministro Moreira Alves, há 47 anos, no julgamento do RE n. 82.501-SP (RTJ 77/959):

(...) Quer na preparação da massa, quer na sua colocação na obra, o que há é prestação de serviços, feita, em geral, sob forma de empreitada, com material fornecido pelo empreiteiro ou pelo dono da obra, conforme a modalidade de empreitada que foi celebrada. A prestação de serviço não se desvirtua pela circunstância de a preparação da massa ser feita no local da obra, manualmente, ou em betoneiras colocadas em caminhões, e que funcionem no lugar onde se constrói, ou já venham preparando a mistura no trajeto até a obra. Mistura meramente física, ajustada às necessidades da obra a que se destina, e necessariamente preparada por quem tenha habilitação legal para elaborar os cálculos e aplicar a técnica indispensáveis à concretagem. Essas características a diferenciam de postes, lajotas ou placas de cimento pré-fabricadas, estas, sim, mercadorias. (...)

De tudo isso concluo que a mistura física de materiais não é mercadoria produzida pelo empreiteiro, mas parte do serviço a que este se obriga, ainda quando a empreitada envolve o fornecimento de materiais. Material, mesmo misturado para o fim específico de utilização em certa obra, não se confunde com mercadoria (...)⁵.

Assim, em tese, somente podem ser deduzidos da base de cálculo do ISS os materiais fornecidos na prestação de serviço, já que as mercadorias produzidas sequer comportam a incidência do ISS, visto que é de competência do ICMS.

Todavia, a controvérsia tem sido em torno de quais bens podem ser deduzidos da referida base do ISS, mercadorias produzidas ou materiais fornecidos?

⁵ Ministro Moreira Alves no douto voto que proferiu no citado RE n. 82.501-SP (RTJ 77, p. 964-965):

Para o fisco municipal de Parauapebas e tantos outros, é incabível a extensão da dedução do preço do serviço a outros materiais empregados nas obras de construção civil, além daqueles entendidos como mercadorias – fornecidos pelo prestador, mas produzidos por ele fora do local da obra, por já serem tributados pelo ICMS.

Tal tema foi, por anos, objeto de discussão nos tribunais superiores, sendo jugado em sede de repercussão geral pelo Superior Tribunal Federal (STF) no RE 603.497/MG.

3. DA JURISPRUDÊNCIA DO STF – RE 603.497/MG.

Há muito tempo a jurisprudência do STF se deu no sentido de ser permitida a dedução dos materiais utilizados na construção civil da base de cálculo do ISS, consoante os seguintes precedentes: RE 262.598, rel. Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJe 27.09.2007; RE 362.666-AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, DJe 27.03.2008; RE 239.360-AgR, rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJe 31.07.2008; RE 438.166-AgR, rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, DJ 28.04.2006; AI 619.095-AgR, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ 17.08.2007; RE 214.414-AgR, rel. Min. Carlos Veloso, 2ª Turma, DJ 29.11.2002; AI 675.163, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 06.09.2007; RE 575.684, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 15.09.2009; AI 720.338, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 25.02.2009; RE 602.618, rel. Min. Celso de Mello, DJe 15.09.2009.

Todavia, não obstante aos precedentes supracitados, a temática se destacou no RE 603.497/MG, que originou o Tema 247⁶, analisado com repercussão geral e que teve recente repercussão devido o julgamento de Embargos de Declaração em 05/12/2022.

A ação originária deste caso foi ajuizada por uma empresa de concretagem com objetivo de extinguir uma execução fiscal provocada pelo município de Betim (MG). Consequentemente, buscava-se o

⁶ Incidência do ISS sobre materiais empregados na construção civil.

reconhecimento do direito de deduzir o valor dos materiais fornecidos em serviços de concretagem, prestados em obras de construção civil, da base de cálculo do ISS.

O processo tramitou até chegar ao STJ, que decidiu a favor do município. Porém, a empresa recorreu e em fevereiro de 2010, o STF reconheceu repercussão geral no caso. Em agosto daquele ano, a relatora ministra Ellen Grace proferiu decisão monocrática para dar provimento ao recurso extraordinário ajuizado pela empresa de concretagem e restabelecer a sentença de piso:

1. A hipótese dos autos versa sobre a constitucionalidade da incidência do ISS sobre materiais empregados na construção civil. O acórdão assim decidiu: “TRIBUTÁRIO – ISS – CONSTRUÇÃO CIVIL – BASE DE CÁLCULO – MATERIAL EMPREGADO – DEDUÇÃO – IMPOSSIBILIDADE. A jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento de que a base de cálculo do ISS é o preço do total do serviço, de maneira que, na hipótese de construção civil, não pode haver a subtração do material empregado para efeito de definição da base de cálculo. Precedentes de Corte. Agravo regimental improvido.”

2. Este Tribunal, no julgamento do RE 603.497, de minha relatoria, reconheceu a existência da repercussão geral da matéria para que os efeitos do art. 543-B do CPC possam ser aplicados. Esta Corte firmou o entendimento no sentido da possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil. Cito os seguintes julgados: RE 262.598, red. Para o acórdão Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJe 27.09.2007; RE 362.666-AgR, rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, DJe 27.03.2008; RE 239.360-AgR, rel. Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJe 31.07.2008; RE 438.166-AgR, rel. Min. Carlos Britto, 1ª Turma, DJ 28.04.2006; AI 619.095-AgR, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, DJ 17.08.2007; RE 214.414-AgR, rel. Min. Carlos Veloso, 2ª Turma, DJ 29.11.2002; AI 675.163, rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 06.09.2007; RE 575.684, rel. Min. Cezar Peluso, DJe 15.09.2009; AI

720.338, rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 25.02.2009; RE 602.618, rel. Min. Celso de Mello, DJe 15.09.2009. O acórdão recorrido divergiu desse entendimento.

3. Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, dou provimento ao recurso extraordinário. Restabeleço os ônus fixados na sentença. Julgo prejudicado o pedido de ingresso como “amicus curiae” formulado pela Confederação Nacional dos Municípios – CNM (Petição STF 42.520/2010 – fls. 524-541), bem como o recurso interposto pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais Brasileiras – ABRASF (fls. 505-521), em face da presente decisão. Publique-se, Brasília, 18 de agosto de 2010, Ministra Ellen Gracie Relatora⁷.

Nota-se, do julgado acima, que o STF, ao avaliar o RE 603.497, com repercussão geral, asseverou ser possível deduzir, da base de cálculo do ISS, o valor referente aos materiais empregados na construção civil.

Foi por esse motivo que o município de Betim (MG) interpôs agravo interno, julgado dez anos depois, já sob a relatoria da Ministra Rosa Weber, substituta da ministra Grace, da qual colaciona-se alguns trechos:

(...) Entendo que o agravo interno merece ser parcialmente provido.

O agravante não se volta contra a orientação jurisprudencial embasadora da decisão fustigada – enquanto admite a possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil –, e sim contra a sua aplicação ao caso dos autos. Mais precisamente, não questiona a afirmada constitucionalidade da dedução, para definir a base de cálculo do ISS, dos materiais empregados na construção civil, senão a subsistência da decisão do Superior Tribunal de Justiça, que teria apreciado a questão à luz da

⁷ STF – RE 603497 – Rel. Min. Ellen Gracie – Dje-172 de 16/09/2010

legislação infraconstitucional, conferindo-lhe interpretação mais restrita do que a acolhida pela sentença.

(...).

Em suma, firme a jurisprudência desta Suprema Corte quanto à recepção do Decreto-Lei nº 406/1968 pela Constituição de 1988. No que tange ao alcance específico do seu art. 9º, § 2º, alíneas a e b, porém, não há entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, haja vista se tratar de questão infraconstitucional.

(...)

Ante o exposto, dou parcial provimento ao agravo interno, para, reafirmada a tese da recepção do art. 9º, § 2º, do DL nº 406/1968 pela Constituição de 1988, assentar que sua aplicação ao caso concreto não enseja reforma do acórdão do STJ, uma vez que aquela Corte, sem negar a premissa da recepção do mencionado dispositivo legal, circunscreveu-se a fixar-lhe o respectivo alcance.

Como tese de repercussão geral, sugiro abordagem minimalista, nos seguintes termos: “O art. 9º, § 2º, do DL nº 406/1968 foi recepcionado pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988”.

A aplicação dessa tese de repercussão geral aos recursos sobrestados não constitui empecilho à interpretação do significado específico do art. 9, § 2º, do DL nº 406/1968 e, se aplicável, do art. 7º, § 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003.

É como voto (...)

Consoante as razões de decidir do voto supracitado de relatoria da Ministra Rosa Weber, não se adentrou no mérito da exclusão dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços da construção civil da base de cálculo do ISS. Segundo a ministra, apesar de remansosa jurisprudência do STF sobre a da possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil, tal matéria é de âmbito infraconstitucional e caberia ao STJ a palavra final.

Ademais, ao adotar uma abordagem minimalista em reforçar a recepção do art. 9, § 2º, do DL nº 406/1968 pela Constituição Federal,

a ministra Rosa Weber, conforme deixou expresso, não impediu/impede a interpretação do teor específico do artigo retro citado, deixando a cargo de cada magistrado o fazer.

Assim, após o julgamento do agravo interno interposto pelo município de Betim (MG), restou julgado o RE 603.497/MG, com a seguinte ementa:

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. MATERIAL EMPREGADO. DEDUÇÃO. RECEPÇÃO DO ART. 9º, § 2º, “A”, DO DL 406/1968. ACÓRDÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA QUE NÃO DESTOA DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. A jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, reafirmada na decisão agravada, circunscreve-se a asseverar recepcionado, pela Carta de 1988, o art. 9º, § 2º, “a”, do DL 406/1968, sem, contudo, estabelecer interpretação sobre o seu alcance nem analisar sua subsistência frente à legislação que lhe sucedeu – em especial, a LC 116/2003 –, tarefas de competência do Superior Tribunal de Justiça.

2. No caso, o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, objeto do recurso extraordinário, não destoou da jurisprudência desta Suprema Corte, porque, sem contrariar a premissa de que o art. 9º, § 2º, “a”, do DL 406/1968 foi recepcionado pela atual ordem constitucional, e considerada, ainda, a superveniência do art. 7º, § 2º, I, da LC 116/2003, restringiu-se a delimitar a interpretação dos referidos preceitos infraconstitucionais, para concluir pela ausência, na espécie, dos requisitos para a dedução, da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de materiais utilizados no fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil. 3. Agravo interno conhecido e parcialmente provido, para, reafirmada a tese da recepção do art. 9º, § 2º, do DL 406/1968 pela Carta de 1988, assentar que sua aplicação ao caso concreto não enseja reforma do

acórdão do STJ, uma vez que aquela Corte Superior, à luz do estatuído no art. 105, III, da Constituição da República, sem negar a premissa da recepção do referido dispositivo legal, limitou-se a fixar-lhe o respectivo alcance.

Chama-se atenção que o acórdão supracitado proferido em plenário do STF, no RE 603.497/MG, versou apenas sobre a recepção ou não do artigo 9º, §2º, ‘b’ do DL nº 406/68 pela Constituição da República. Por certo, não houve manifestação sobre a interpretação a ser dada à letra do dispositivo acerca da possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na obra ou construção civil.

Por esse motivo, o supracitado acórdão foi alvo de embargos de declaração opostos pela empresa de concretagem por entender haver obscuridade quanto à conclusão de que o referido acórdão não destoava da jurisprudência do STF, uma vez que haveria decisões reconhecendo o direito dos contribuintes à dedução do valor dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do ISS sem qualquer ressalva, bem como por haver omissão em relação aos argumentos apresentados para sustentar a inconstitucionalidade da interpretação restritiva dada ao artigo 9º, § 2º, “a”, do Decreto-Lei nº 406/1968 pelo STJ.

Todavia, em 5.12.2022, com decisão unânime em plenário, os ministros negaram provimento aos embargos de declaração por entenderem que todas as questões suscitadas no recurso já foram enfrentadas pelo Plenário do STF no julgamento do agravo interno.

Assim, restaram os embargos de declaração julgados com a seguinte ementa:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO SEGUNDO AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS VALORES RELATIVOS AOS MATERIAIS EMPREGADOS. ARTIGO 9º, § 2º, DO DECRETO-LEI 406/1968. RECEPÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. TEMA 247 DE REPERCUSSÃO GERAL. ALCANCE DA

NORMA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. ACÓRDÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA QUE NÃO DESTOA DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE OU ERRO MATERIAL. INEXISTÊNCIA. EFEITOS INFRINGENTES. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DESPROVIDOS. 1. A decisão embargada não incidiu em nenhum dos vícios previstos no artigo 1.022 do Código de Processo Civil ao assentar que a aplicação ao caso concreto da tese da recepção do artigo 9º, § 2º, do Decreto-Lei 406/1968 pela Constituição Federal de 1988 não enseja reforma do acórdão do Superior Tribunal de Justiça, uma vez que aquela Corte Superior, à luz do estatuído no artigo 105, III, da Constituição, sem negar a premissa da recepção do referido dispositivo legal, limitou-se a fixar-lhe o respectivo alcance. Os embargos de declaração não se prestam à rediscussão de matéria já decidida. 2. Embargos de declaração DESPROVIDOS.

Destarte, verifica-se que o julgamento do RE 603.497/MG, em nada modificou o entendimento do STF sobre a possibilidade da dedução dos materiais utilizados na construção civil da base de cálculo do ISS já declarado em outros precedentes da Corte, pois reafirma a recepção do art. 9º, § 2º, “a”, do DL 406/1968 pela atual ordem constitucional, considerando, ainda, a superveniência do art. 7º, § 2º, I, da LC 116/2003.

Conclui-se que o plenário do STF deixou a cargo do STJ o deslinde do tema por entender ser matéria infraconstitucional.

Necessário, então, analisar o entendimento da Corte Cidadã, sobre o referido tema.

4. DO ENTENDIMENTO STJ.

Por muito tempo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) foi no sentido de ser impossível a dedução dos materiais

fornecidos pelo prestador de serviços da base de cálculo do ISS, consoante os seguintes precedentes:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – CONSTRUÇÃO CIVIL – ISS – BASE DE CÁLCULO – DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS – IMPOSSIBILIDADE – OMISSÃO INEXISTENTE. [...]

2. A jurisprudência uniforme desta Corte é no sentido de que a base de cálculo do ISS é o custo integral do serviço, não sendo admitida a subtração dos valores correspondentes aos materiais utilizados e às subempreitadas. Precedentes.

3. A mudança de disposição, na lista do ISS, do serviço de execução de obras de construção civil – do item 19 para o 32, conforme a redação da LC 56/87 – é circunstância inteiramente desinfluyente. Isso porque tanto ao tempo da vigência do DL 834/69 quanto da LC 56/87 a dedução dos materiais empregados, por prescrição dos itens 19 e 32, respectivamente, restringia-se ao fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação de serviço.

4. Os referidos itens criaram, em relação ao § 2º do art. 9º do DL 406/68, uma regra de dedução ainda mais específica, que não admitia o abatimento de outros valores que não aqueles correspondentes aos materiais expressamente consignados, sobre os quais se fez recair a incidência do ICMS.

5. Tal orientação não sofreu abalo nem mesmo com a vinda da LC 116/2003, porque os serviços discutidos, agora definidos no item 7.02 da lista mais recente, mantiveram-se submetidos à mesma sistemática outrora imposta.

6. Recurso especial improvido. (REsp 926339/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 03.5.2007).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISSQN. SERVIÇOS DE CONCRETAGEM. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES. IMPOSSIBILIDADE. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO

RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISSQN. SERVIÇOS DE CONCRETAGEM. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES. IMPOSSIBILIDADE.

1. A decisão agravada está fundamentada na jurisprudencial de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que não é cabível a dedução dos materiais empregados na prestação do serviço de concretagem da construção civil na base de cálculo do ISS. 2 A questão analisada nos autos não é eminentemente constitucional, pois a Corte local tratou de matéria infraconstitucional (vigência do art. 9º do DL 406/68).

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1214266/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 10.5.2011).

Todavia o posicionamento do STJ mudou. Após o julgamento monocrático pela Min. Ellen Grace do RE 603.497/MG, a jurisprudência do Tribunal passou a seguir o entendimento do STF quanto à legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do imposto sobre serviços, incluído o serviço de concretagem.

Nesse sentido, em novembro de 2012, o STJ lançou o Informativo de Jurisprudência nº 508, no qual deixa expresso tal alteração de entendimento:

DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. BASE DE CÁLCULO. ABATIMENTO DOS MATERIAIS EMPREGADOS E DAS SUBEMPREITADAS. POSSIBILIDADE.

É possível a dedução da base de cálculo do ISS dos valores das subempreitadas e dos materiais utilizados em construção civil. O STF, ao julgar o RE 603.497-MG, no rito do art. 543-B do CPC, entendeu ser possível, mesmo na vigência da LC n. 116/2003, a dedução da base de cálculo do ISS do material empregado na construção civil. No mesmo sentido, no RE 599.497-RJ, concluiu-se que a orientação adotada no recurso acima é aplicável aos valores das subempreitadas,

pois o art. 9º do Dec.-Lei n. 406/1968 foi recepcionado pela CF. Precedentes citados: REsp 976.486-RS, DJe 10/8/2011; AgRg no AgRg no REsp 1.228.175-MG, DJe 1º/9/2011, e AgRg no Ag 1.410.608-RS, DJe 21/10/2011. REsp 1.327.755-RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18/10/2012.

Daí, foram inúmeros julgados reafirmando o novo entendimento da Corte no sentido de ser plenamente possível a dedução dos materiais utilizados na prestação de serviço da base de cálculo do ISS. A título de exemplo, colaciona-se o seguinte acórdão:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. ISSQN. SERVIÇO DE CONCRETAGEM. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS MATERIAIS EMPREGADOS PELO PRESTADOR DE SERVIÇO. LEGALIDADE. JURISPRUDÊNCIA SÓLIDA DO STJ. JULGAMENTO DO RE 603.497/MG PELO PLENO DO STF.

1. O STF, ao avaliar o RE 603.497, com repercussão geral, asseverou ser possível deduzir, da base de cálculo do ISSQN, o valor referente aos materiais empregados na construção civil.

2. Após o julgamento do referido Recurso Extraordinário, a jurisprudência do Tribunal passou a seguir o entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do imposto sobre serviços, incluído o serviço de concretagem.

Precedentes: REsp 1.678.847/MS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 21/9/2017, DJe 9/10/2017; AgRg no REsp 1.425.580/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 9/3/2017, DJe 20/3/2017; AgRg no AREsp 634.871/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 5/3/2015, DJe 11/3/2015; AgRg nos EREsp 1.360.375/ES, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Seção, julgado em 10/12/2014, DJe 16/12/2014; AgRg no AREsp 182.462/RJ, Rel. Min. Og Fernandez, Segunda Turma,

julgado em 2/12/2014, DJe 11/12/2014; e AgRg no AREsp 409.812/ES, Rel. Min. Ari Pargendler, Primeira Turma, DJe 11/4/2014.

3. Agravo Interno não provido. (AgInt no AREsp n. 1.900.715/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 21/2/2022, DJe de 15/3/2022.)

Verifica-se do recente julgado supracitado, a menção de vários precedentes dos anos de 2014 para o atual, no sentido da legalidade da dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do imposto sobre serviços, incluído o serviço de concretagem.

Desta feita, entende-se que há sólida jurisprudência no âmbito dos tribunais superiores quanto ao tema, mas e quanto ao Tribunal de Justiça do Estado do Pará? Será que tem acompanhado as cortes superiores?

5. DA JURISPRUDÊNCIA DO TJPA.

Após estudo do entendimento dos tribunais superiores acerca da possibilidade da dedução dos materiais fornecidos na construção civil, notadamente na concretagem, da base de cálculo do ISS, passa-se ao estudo da jurisprudência do TJPA, objetivando-se traçar o atual perfil deste Tribunal, tendo como base as decisões proferidas, e, desta forma, enriquecer nossa discussão sobre a matéria.

Para melhor visualização, interessante identificar alguns dos principais julgados (sem pretensão de exaustão) no âmbito do TJPA.

Assim, ao se pesquisar jurisprudência no sítio do TJPA sobre “*dedução de materiais base de cálculo ISS*”, encontrou-se 12 (doze) acórdãos, dos quais 7 (sete) são da 1º Turma de Direito Público, 3 (três) são da 4º Câmara Cível Isolada e 2 (dois) da 2º Turma de Direito Público, consoante se demonstra na tabela a seguir:

DA DISCUSSÃO SOBRE A POSSIBILIDADE DA DEDUÇÃO DOS MATERIAIS
UTILIZADOS NA CONCRETAGEM DA BASE DE CÁLCULO DO ISS

Processo	Órgão Julgador	Relator	Julgado
0811904- 22.2020.8.14.0000	1ª Turma de Dir. Público	EZILDA PASTANA MUTRAN	25/04/2022
0002864- 45.2014.8.14.0037	1ª Turma de Dir. Público	MARIA ELVINA GEMAQUE TAVEIRA	06/12/2021
0004796- 67.2014.8.14.0005	1ª Turma de Dir. Público	ROSILEIDE MARIA DA COSTA CUNHA	22/11/2021
0807933- 16.2017.8.14.0006	1ª Turma de Dir. Público	CELIA REGINA DE LIMA PINHEIRO	12/07/2021
0000655- 73.2012.8.14.0005	2ª Turma de Dir. Público	DIRACY NUNES ALVES	12/07/2021
0813473- 33.2017.8.14.0301	1ª Turma de Dir. Público	EZILDA PASTANA MUTRAN	23/11/2020
0001201- 26.2012.8.14.0039	2ª Turma de Dir. Público	DIRACY NUNES ALVES	07/10/2019
0006147- 27.2009.8.14.0028	1ª Turma de Dir. Público	EZILDA PASTANA MUTRAN	11/03/2019
0006531- 47.2009.8.14.0028	1ª Turma de Dir. Público	EZILDA PASTANA MUTRAN	23/07/2018
0009370- 62.2013.8.14.0040	4ª Câmara Cível Isolada	MARIA DE NAZARE SAAVEDRA GUIMARAES	27/06/2016
0001086- 12.2012.8.14.0069	4ª Câmara Cível Isolada	JOSE MARIA TEIXEIRA DO ROSARIO	01/12/2014
0002025- 87.2012.8.14.0005	4ª Câmara Cível Isolada	RICARDO FERREIRA NUNES	29/09/2014

Todos os julgados acima identificados foram favoráveis ao contribuinte no sentido de ser possível a dedução dos materiais utilizados na construção civil, inclusive concretagem, da base de cálculo do ISS, consoante entendimento do STF e STJ.

Toma-se a liberdade de colacionar a ementa de 3 (três) desses julgados para fins elucidativos.

TRIBUTO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AGRAVO INTERNO PREJUDICADO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA. ISSQN. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

1. O imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISSQN), ao contrário do ICMS e IPI, não incide sobre uma cadeia de circulação e de produção de bens; sua incidência é única, bastando-lhe a superveniência do evento fático: a prestação de serviço. O fato jurídico-tributário é a prestação do serviço, o contribuinte é o prestador e a base de cálculo do tributo o preço do serviço.

2. Verifica-se que tanto o Decreto-Lei nº 406/68 quanto a Lei Complementar nº 116/2003, disciplinam a base de cálculo do ISSQN, estabelecendo claramente a hipótese de não incidência do ISSQN sobre os materiais empregados na prestação dos serviços de construção civil.

3. Além disso, a jurisprudência pátria firmou entendimento no sentido de que os materiais utilizados na construção civil pelo prestador do serviço, não importa se foram produzidos por ele ou adquiridos de outrem, importa que tenham sido “empregados” na obra, são plenamente dedutíveis da base de cálculo do ISSQN.

4. PRECEDENTES. Belém (PA), 25 de abril de 2022. DESA. EZILDA PASTANA MUTRAN. Relatora. (9254178, 9254178, Rel. EZILDA PASTANA MUTRAN, Órgão Julgador 1ª Turma de Direito Público, Julgado em 2022-04-25, Publicado em 2022-05-06).

APELAÇÃO CÍVEL E REMESSA NECESSÁRIA. MANDADO DE SEGURANÇA. PRELIMINAR DE PERDA DO OBJETO. REJEITADA. MÉRITO. ISSQN. DEDUÇÃO DOS MATERIAIS APLICADOS NA OBRA. POSSIBILIDADE. LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2006. PRECEDENTE DO STF. RE 603.497, TEMA Nº 247. MANUTENÇÃO DA CONCESSÃO DA SEGURANÇA. RECURSO CONHECIDO E NÃO

PROVIDO. SENTENÇA CONFIRMADA EM SEDE
DE REMESSA NECESSÁRIA. À UNANIMIDADE.

1. A questão em análise consiste em verificar se deve ser mantida a sentença que determinou a dedução do custo dos materiais empregados na construção civil da base de cálculo do imposto sobre serviços devidos pela Impetrante, bem como a suspensão da exigibilidade dos Autos de Infração eventualmente lavrados a partir do ajuizamento da ação, que tenham como fundamento o recolhimento do imposto sem dedução.

2. Preliminar de extinção do processo sem resolução de mérito, ante a perda de objeto. Embora o Apelante tenha emitido a certidão negativa pretendida pelo Apelado, há recurso de Apelação e remessa necessária pendentes de julgamento, os quais, se acolhidos acarretarão na modificação da sentença prolatada e na própria obrigação já cumprida, que poderá ser revista em caso de modificação do julgado. Preliminar rejeitada.

3. Mérito. Diante da expressa previsão contida no art. 7º da Lei Complementar nº 116/2006 supra transcrito, não assiste razão ao Recorrente ao pretender a total exclusão dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços da base de cálculo do ICMS.

4. O STF em julgamento de recurso repetitivo representativo da controvérsia, RE 603.497, Tema nº 247, sedimentou o entendimento acerca da possibilidade de dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil.

5. Estando demonstrado o direito líquido e certo do Apelado de obter a dedução do ISSQN dos valores referentes aos materiais aplicados na obra, deve ser mantida a sentença que concedeu a segurança.

6. Recurso conhecido e desprovido. Sentença confirmada em sede de remessa necessária. (7560388, 7560388, Rel. MARIA ELVINA GEMAQUE TAVEIRA, Órgão Julgador 1ª Turma de Direito Público, Julgado em 2021-12-06, Publicado em 2021-12-15).

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE ALTAMIRA. ISSQN. BASE DE CÁLCULO. PREÇO DO SERVIÇO. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISS DOS MATERIAIS EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL. ENTENDIMENTO FIRMADO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RE 603497. REPERCUSSÃO GERAL.

1. Consórcio Construtor Belo Monte e Norte Energia SA ajuizaram ação declaratória em face do Município de Altamira com o fito de que fosse declarado o direito a dedução da base de cálculo do ISSQN os materiais fornecidos e empregados na obra da Usina Hidrelétrica de Belo Monte, bem como o valor das subempreitadas já tributadas, bem como declarar o direito ao crédito pelos pagamentos (retenções) de ISSQN a maior.

2. Sentença de piso julgou procedente os pedidos dos autores.

3. o Município de Altamira defende que a base de cálculo para o ISS na construção civil é tratada pela Lei Complementar n.º 116/2003, segundo a qual é formada pelo total do custo da obra, excluídos apenas os valores referente a materiais que são produzidos pelo próprio prestador de serviço fora do local da prestação, uma vez que são tributados pelo ICMS. Diz ainda que o Decreto-Lei 406/68 só se aplica para fatos geradores ocorridos antes da vigência da LC 116/03.

4. Recepção do art. 9º, §2º, b do Decreto-Lei 406/1968 pela Constituição Federal de 1988.

5. Julgamento pelo STF do RE 603497, de relatoria da Min. Ellen Gracie, em repercussão geral. A Corte Suprema firmou entendimento no sentido da possibilidade da dedução da base de cálculo do ISS dos materiais empregados na construção civil.

6. Apelo conhecido e não provido.

(5704383, 5704383, Rel. DIRACY NUNES ALVES, Órgão Julgador 2ª Turma de Direito Público, Julgado em 2021-07-12, Publicado em 2021-07-20).

Logo, tem-se que a jurisprudência do TJPA está em consonância com o entendimento do STJ e STF, no sentido de que são plenamente dedutíveis da base de cálculo do ISS os materiais utilizados na construção civil pelo prestador do serviço, não importando se foram produzidos por ele ou adquiridos de outrem, importando apenas que tenham sido “empregados” na obra.

CONCLUSÃO

Ao longo deste artigo, discutiu-se sobre a possibilidade da dedução dos materiais utilizados na atividade de concretagem (incluída no ramo de construção civil) da base de cálculo do ISS. Para tanto, foram analisadas a legislação tributária e as principais jurisprudência sobre o tema, tanto no âmbito dos tribunais superiores, quanto no TJPA.

Assim, diante do exposto, verifica-se que ao longo do trâmite do RE 603.497/MG no STF, houve a construção de sólida jurisprudência, mediante alteração do posicionamento do STJ, a favor dos contribuintes acerca da possibilidade da dedução dos materiais utilizados como insumos na construção civil da base de cálculo do ISS.

Porém, apesar dessa possibilidade, muitos municípios ainda apresentam resistência quanto a esse direito em suas legislações, em total afronta à Lei Complementar 116/2033, Decreto-Lei 406/1968 e a própria jurisprudência, motivo pelo qual ainda se faz necessária a busca do poder judiciário para resguardar o direito dos contribuintes.

Portanto, é plenamente possível e válido ao contribuinte buscar judicialmente a dedução dos materiais utilizados na prestação dos serviços de construção civil da base de cálculo do ISS, especialmente por haver sólida jurisprudência a favor dos contribuintes nesse sentido.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 27 de dezembro de 2022.

_____. 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: 27 de dezembro de 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 167. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_12_capSumula167.pdf>. Acesso em: 27 de dezembro de 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tema 247 - Incidência do ISS sobre materiais empregados na construção civil. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3771005&numeroProcesso=603497&classeProcesso=RE&numeroTema=247>> Acesso em 28 de dezembro de 2022.

_____. 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%3A%3Ad1&aba=JP>>. Acesso em: 29 de dezembro de 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial (Resp) 926339 SP 2007/0029308-5 - Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 03/05/2007, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 11/05/2007 p. 393.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial: AgRg no REsp 1214266 MG 2010/0177431-3 - Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 10/05/2011, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 13/05/2011).

_____. Superior Tribunal de Justiça. Informativo de Jurisprudência n. 508. Recurso Especial (Resp) 1.327.755-RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 18/10/2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial (RE) n. 82501 SP, Relator: Min. MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 05/12/1975, SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJ 12-03-1976 PP- RTJ VOL-00077-03 PP-00959).

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp: 1900715 SP 2021/0146993-3, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 21/02/2022, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 15/03/2022).

PARAUPEBAS. Lei Complementar nº 23, de 30 de dezembro de 2020. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a1/codigo-tributario-parauapebas-pa#artigo_97>. Acesso em 27 de dezembro de 2022.







HABITUSEDITORA.COM.BR